

DECIZIA nr. 276 din data de 28.07.2020
privind soluționarea contestației formulate de
X din Germania,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr./10.07.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, cu adresa nr./09.07.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr./10.07.2020, cu privire la contestația societății nerezidente **X**, cu sediul în, Germania, cod poștal, prin S.P.R.L. Y, cu sediul în, București, în baza împuternicirii avocațiale originale Seria B/19.10.2018.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr./**18.10.2018**, îl constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr./**D/25.09.2018**, comunicată pe portalul electronic în data de 25.09.2018 și prin poșta recomandată, cu confirmare de primire, în data de **04.10.2018**, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de lei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **X** din Germania.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr./D/25.09.2018, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de lei, solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către **X** din Germania, prin cererea cu număr de referință DE...../07.09.2017, înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți sub nr./12.09.2017, aferentă perioadei 01-12.2016.

În decizie se arată că, în urma Cererii de informații suplimentare nr./A/23.05.2018, transmisă atât prin e-mail (la adresa menționată în cererea de rambursare) cât și prin poștă în data de 23.05.2018, societatea nerezidentă nu a transmis documentele care nu au fost anexate la cererea de rambursare și care sunt cuprinse în "Lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA", contractul încheiat cu S.C. A S.R.L. din care să reiasă în mod explicit natura serviciilor prestate pentru a căror TVA se solicită rambursarea, documentele justificative din care să reiasă circuitul ulterior (destinația) bunurilor achiziționate în România pentru care se solicită rambursarea TVA.

Temeiul de drept, invocat de organul fiscal:

- art. 268, art. 302 alin. (1) lit. a) și art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct. 72 alin. (4) și alin. (23) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Prin contestația formulată **X**, prin reprezentant convențional, a solicitat anularea

Deciziei de rambursare nr.D/25.09.2018, aprobarea contestației și rambursarea efectivă a sumei de lei respinsă la rambursare, reprezentând TVA aferentă unor servicii (comision tranzacție) achiziționate de societate în România conform facturii nr./01.03.2016 emisă de S.C. A S.R.L.

Contestatară anexează la dosarul contestației, în copie, următoarele documente:

- Decizia de rambursare nr.D/25.09.2018;
- Factura nr./01.03.2016 (pentru prezenta cerere) și nr./25.11.2015 (pentru o cerere anterioară), emise de S.C. A S.R.L.;
- Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA, eliberat la data de 17.06.2016;
- Comanda de achiziție nr./15.09.2015, emisă de X către S.C. A S.R.L.;
- Raportul de disponibilitate parcuri industriale septembrie 2015, întocmit de S.C. A S.R.L.;
- Hotărârea Consiliului local Oradea nr./28.08.2008;
- Hotărârea Consiliului local Oradea nr./30.10.2008;
- Hotărârea Consiliului local Oradea nr./21.12.2015, privind aprobarea realizării în Parcul Industrial Eurobusiness I a investiției propuse de societatea X.

În susținerea contestației, societatea nerezidentă, invocă următoarele motive:

- Contestatară susține că nu a intrat în posesia Cererii de informații suplimentare transmisă de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, întrucât aceasta a fost transmisă pe adresa de e-mail a d-nei, care nu mai este angajatul societății din decembrie 2017 și prin urmare există motive care confirmă imposibilitatea primirii cererii de informații suplimentare.
- Societatea menționează că perioada de rambursare este cuprinsă între 1 ianuarie 2016 și 31 martie 2016, perioadă în care a fost emisă factura care face obiectul Cererii de rambursare (nr./01.03.2016) și nu tot anul fiscal 2016 așa cum s-a trecut eronat în cererea de rambursare.
- Începând cu data de 17.06.2016 societatea s-a înregistrat în scopuri de TVA în România, prin reprezentant fiscal, cu codul de înregistrare Societatea mai menționează că factura nr./01.03.2016 emisă de S.C. A S.R.L. care face obiectul cererii nu este inclusă în deconturile de TVA depuse după obținerea codului de TVA din România. Serviciile de consultanță prestate de către A SRL privesc serviciile efectuate de agenții imobiliari pentru care locul prestării este în România, drept urmare societatea consideră că sunt îndeplinite prevederile pct. 72 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu privire la dreptul de rambursare a TVA.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achiziția de servicii de consultanță în domeniul imobiliar, în condițiile în care documentele solicitate de organele fiscale prin cererea de informații suplimentare au fost prezentate în susținerea cauzei.

În fapt, societatea nerezidentă X din Germania a solicitat rambursarea TVA aferentă facturii nr./01.03.2016 reprezentând "C-val comision tranzacție Oradea Eurobusiness Park, conform comanda de achiziție nr./15.09.2015", emisă de A SRL înregistrată în scopuri de TVA în România, conform Cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România depusă la

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, potrivit art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România depusă la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin care s-a solicitat la rambursare TVA a fost respinsă în temeiul prevederilor art. 268, art. 297 alin. (2) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 72 alin. (4) și alin. (23) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

“Art. 302. - Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin normele metodologice:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România;

[...].”

72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) -n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(...)

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează în statul membru în care este stabilită atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care

corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(...)

(8) În afară de informațiile menționate la alin. (7), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

a) numele și adresa completă ale furnizorului sau prestatorului;

b) cu excepția importurilor, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului sau prestatorului;

c) cu excepția importurilor, prefixul statului membru de rambursare în conformitate cu codul ISO 3166 - alfa 2, respectiv codul RO;

d) data și numărul facturii sau documentului de import;

e) baza impozabilă și cuantumul TVA, exprimate în lei;

f) cuantumul TVA deductibil, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;

g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;

h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

...

10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(...)

(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.

(...)

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(...)

(34) Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010.

Din normele legale sus-citate rezultă că, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrările de bunuri, prestările de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusă unor condiționalități specifice acestui tip de rambursare**, și anume: persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul căruia i se solicită rambursarea, să nu efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii în perioada pentru care solicită rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este în statul membru căruia i se solicită rambursarea, să depună cererea de rambursare și să îndeplinească anumite formalități specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit conținut la care să anexeze toate documentele aferente etc.).

Astfel că, societățile nerezidente străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și evidente acestui tip special de rambursare, așa cum rezultă din pct. 72 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

Totodata, se stipulează că persoana care solicită rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atât informațiile înscrise în cererea de rambursare, cât și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constată că nu deține informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

În speță, în baza cererii de rambursare nr. /12.09.2017, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.D/25.09.2018, aferentă perioadei ianuarie - decembrie 2016, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a respins la rambursare TVA în sumă de lei, motivată de faptul că până la data emiterii deciziei de rambursare societatea nerezidentă nu a transmis documentele justificative solicitate prin Cererea de informații suplimentare nr.A/23.05.2018.

Prin cererea de informații suplimentare nr.A/23.05.2018, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a solicitat persoanei nerezidente documentele care nu au fost anexate la cererea de rambursare cuprinse în "Lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA", la poziția nr. 1.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“Art. 276. - Soluționarea contestației

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

(...).”

Din textul de lege mai sus prezentat se reține că, societatea nerezidentă poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestor documente.

Cu privire la prezentarea documentelor care să ateste că achizițiile efectuate dau

dreptul de rambursare a taxei pentru operațiuni realizate în România, se reține că pct. 72 din Normele metodologice prevede în mod expres că persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate solicita rambursarea doar a taxei facturată pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate în beneficiul său în România, în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a procedat la analiza documentației prezentate de societate prin Referatul cauzei nr.R/09.07.2020, reținând următoarele:

“Societatea X a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturată de persoane impozabile pentru achiziția de servicii de consultanță în domeniul imobiliar unor bunuri imobile, constând în servicii prestate de agenți imobiliari cu privire la locațiile din România care să întrunească criteriile de selecție în vederea alegerii celei mai bune opțiuni pentru construirea unei viitoare fabrici de către persoana impozabilă nerezidentă. Aceste servicii i-au fost livrate în beneficiul său în România, în perioada 01-12.2016, conform prevederilor pct. 72, alin. (4) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cererea de rambursare înregistrată sub nr./12.09.2017 aferentă anului 2016, în sumă de lei are ca obiect TVA înscrisă în factura fiscală nr./01.03.2016 emisă de societatea A S.R.L. Serviciile facturate reprezintă servicii de consultanță în domeniul imobiliar, respectiv comision tranzacție (Taxa fixă de plătit după tranzacția încheiată cu succes în cazul entităților controlate de stat sau de către municipalitate) și au avut la bază cererea de achiziții (comanda) nr./15.09.2015, emisă de societatea nerezidentă către S.C. A S.R.L., conform căreia aceasta a solicitat consultanța imobiliară. Furnizorul de servicii, respectiv societatea A S.R.L. a întocmit Raportul de disponibilitate parcuri industriale în care sunt detaliate locații posibile din România, cu caracteristicile relevante în vederea amplasării viitoarei fabrici a grupului X. În baza acestui raport, a fost luată decizia localizării noii fabrici în Parcul Eurobusiness din Oradea, unde a fost realizată și dată în folosință noua fabrică deținută de X S.R.L. În acest sens, societatea nerezidentă a transmis și procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor cu privire la finalizarea parțială a lucrărilor de construcție la viitoarea fabrică și birouri administrative.

Față de cele mai sus menționate, serviciile de consultanță/comision tranzacție privesc serviciile efectuate de agenți imobiliari în legătură cu bunurile imobile, pentru care locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile, deci în România, conform prevederilor art. 268, alin. (1) și art. 278 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 307, alin. (1) din Codul fiscal, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este persoana care efectuează aceste servicii, respectiv societatea A S.R.L., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România.”

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți concluzionează că, pentru TVA aprobată la rambursare a respectat condițiile impuse, potrivit pct. 72 Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Ordinului Președintelui ANAF nr. 2809/2016 pentru aprobarea procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene.

Având în vedere documentația depusă, anexată contestației, analiza efectuată de organele fiscale emitente ale deciziei atacate care reliefează îndeplinirea cerințelor specifice rambursării de TVA pentru contribuabili nerezidenți stabiliți în alte state UE prevăzute în normele metodologice incidente și faptul că prin referatul cauzei este propusă admiterea rambursării TVA în sumă de lei, urmează a se aplica prevederile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Prin urmare, contestația urmează a se admite pentru TVA în sumă de lei respinsă la rambursare prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.D/25.09.2018 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 72 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, art. 276 alin. (4) și art. 279 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

DECIDE

Admite contestația **X** din Germania și anulează Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.D/25.09.2018 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.