

DECIZIA NR.601

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie, privind solutionarea contestatiei depusa de catre SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la Administratia Finantelor Publice, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre SC X.

I. SCX contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a respins la rambursare TVA, motivand astfel:

SC X este reprezentant fiscal pentru TVA pentru SC A Italia , fiind inregistrata in scopuri de TVA din data de 21.05.2009, conform Certificatului de Inregistrare in scopuri de TVA.

In perioada martie 2008-mai 2009, intre SC A Italia si SC X, s-au derulat urmatoarele operatiuni economice:

Sc A Italia a achizitionat marfuri (tesaturi textile) de la diversi furnizori din Turcia.

Marfurile achizitionate din Turcia au fost transportate in Romania, stat considerat a fi cel prin care bunurile au intrat pe teritoriul Comunitatii Europene.

Conform prevederilor art.151 alin.(1) din Codul fiscal importatorul este persoana obligata la plata TVA, iar pentru a plati TVA in vama importatorul ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA, neexistand prevederi legale in acest sens.

In vederea introducerii pe teritoriul Romaniei, pentru efectuarea operatiunilor de prelucrare a materialelor textile, SC A Italia a vandut inainte de incheierea formalitatilor vamale, materialele textile catre SC X. Acestei societati ii revine obligatia platii TVA aferenta importului de bunuri in Romania iar potrivit prevederilor art.146 lit.d) din Codul fiscal are dreptul de deducere a TVA.

Ulterior incheierii formalitatilor vamale, SC X a refacturat marfurile catre A Italia, astfel ca in perioada martie-mai 2009 SC X a facturat cantitatea de materiale textile catre A Italia cu aplicarea prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv fara aplicarea cotei de TVA.

Urmare a unei inspectii fiscale efectuata in luna februarie 2009 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. , s-a stabilit , conform raportului de inspectie fiscala, ca SC X avea obligatia de a emite factura cu TVA pentru bunurile vandute catre A Italia.

In aceste conditii SC X a stornat facturile intocmite fara TVA, in perioada martie 2008-mai 2009, prin facturi . Catre A Italia au fost emise facturile...

Contestatoarea sustine ca la intocmirea facturilor susmentionate s-au avut in vedere constatările din Raportul de inspectie fiscala si prevederile art.159 din Codul fiscal si adresa emisa de Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili.

Operatiunile mai sus mentionate au fost inregistrate in contabilitatea SC X si A Italia generand TVA colectata pentru SC X iar pentru A Italia prin reprezentant fiscal, TVA deductibila.

A Italia isi exercita dreptul de deducere a TVA prin decontul de TVA aferenta lunii mai, intocmit si depus la organul fiscal prin reprezentantul fiscal SC X si solicita rambursarea sumei negative a TVA prin bifarea optiunii de rambursare a soldului decontului de TVA.

Contestatoarea sustine ca operatiunile efectuate de SC X si A Italia au avut in vedere dispozitiile legale in vigoare si adresa emisa de Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili.

Urmare a inspectiei fiscale efectuate in vederea solutionarii cererii SC X in calitate de reprezentant fiscal pentru TVA pentru A Italia, de rambursare a sumei negative de TVA , organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, in mod eronat nu au acordat drept de deducere a TVA.

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca SC X , reprezentant fiscal pentru A Italia nu se incadreaza in prevederile art.147 alin.(2) din Codul fiscal.

In contestatia formulata contestatoarea invoca prevederile art.153 alin (4) si (5) din Codul fiscal, potrivit caruia A Italia avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA inaintea efectuării in Romania a livrarilor intracomunitare.Contestatoarea recunoaste faptul ca s-a inregistrat in scopuri de TVA in data de 21.05.2009, desi a derulat operatiuni in perioada martie 2008-mai 2009.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca prevederile art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.45 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, unde se stipuleaza ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa in momentul in care persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica cu conditia sa nu depaseasca perioada prevazuta de art.145 alin.(1) din codul fiscal, respectiv 5 ani.

Contestatoarea sustine faptul ca isi poate exercita dreptul de deducere a TVA si pentru operatiunile economice derulate inaintea inregistrării in Romania in scopuri de TVA, avand in vedere faptul ca nu a existat numai intentia de desfasurare de activitati economice , acestea fiind in desfasurare atat inainte cat si dupa aderarea Romaniei la Comunitatea Europeana.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala in speta, nu au avut in vedere punctul de vedere formulat de Ministerul Finantelor Publice prin Directia de Legislatie in domeniul TVA in care se precizeaza ca SC A Italia, inregistrata in Romania prin SC X -reprezentant fiscal pentru TVA, ar indeplini in principiu conditiile formulate pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor de materie prima de la SC X conform art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, daca dovedeste ca respectivele achizitii au fost destinate utilizării in operatiuni scutite cu drept de deducere prevazute la art.143 din Codul fiscal, in speta livrari intracomunitare si exporturi de bunuri cu locul in Romania.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au mentionat ca SC X -reprezentant fiscal pentru TVA pentru A Italia nu se incadreaza in prevederile art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal, intrucat in perioada in care au fost derulate operatiunile mentionate A Italia nu avea calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

De asemenea, contestatoarea sustine ca bugetul statului nu a fost prejudiciat in niciun fel deoarece TVA solicitata de A Italia la rambursare a fost in prealabil achitata de SC X.

In aceste conditii contestatoarea solicita admiterea contestatiei si rambursarea catre firma A Italia a TVA.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala, din TVA solicitata la rambursare, au admis la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.134¹, 134², 145 alin(1) coroborat cu prevederile art.153 alin.(5) si 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal intrucat in perioada in care au fost derulate operatiunile de achizitie si vanzare a materialelor textile A Italia nu avea calitate de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA conform Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si nu avea desemnat un reprezentant fiscal conform art.150 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 21.05.2009-31.05.2009

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna mai 2009, cu optiune de rambursare a sumei negative, inregistrat la A.F.P.

In ceea ce priveste TVA, contestata de SC X, precizam:

D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X, are drept de deducere a TVA aferenta operatiunilor de refacturare a materialelor textile ca urmare a stornarii operatiunilor derulate si facturate in perioada 13 decembrie 2007-20 martie 2009 cand SC X , nu era inregistrata ca reprezentant fiscal al A Italia.

In fapt, SC X a obtinut de la Ministerul Finantelor Publice- Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Certificatul de inregistrare in scopuri de TVA in data de 21.05.2009.

SC X, prin decontul de TVA din luna mai 2009 a solicitat rambursarea soldului sumei negative de taxa pe valoare adaugata aferenta lunii mai 2009.

Taxa pe valoarea adaugata, contestata, este aferenta operatiunilor refacturate de SC X in data de 31 mai 2009 pentru care s-au emis facturi catre A Italia.

Facturile au fost emise de catre SC X catre A Italia, ca urmare a stornarii operatiunilor derulate si facturate fara TVA, in perioada 13 decembrie 2007-20 martie 2009.

Referitor la facturile emise fara TVA, in perioada decembrie 2007- martie 2009, stornate de SC X in data de 31.05.2009 prin facturile mai sus enumerate, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

A Italia a achizitionat tesaturi textile (tesaturi din bumbac, lycra, fibre sintetice, poliester) din Turcia. Tesaturile textile achizitionate din Turcia au fost facturate de A Italia catre SC X, care figureaza, conform DVI , la data importurilor drept destinatarul bunurilor.

SC X a achitat TVA in vama aferenta bunurilor importate din Turcia si a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta acestor importuri.

Contravaloarea tesaturilor textile a fost ulterior refacturata de SC X catre A Italia, aplicandu-se scutirea de TVA pentru livrari intracomunitare de bunuri potrivit art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Conform Contractului incheiat intre SC X in calitate de furnizor si SC A Italia cumparator, tesaturile textile au fost transmise de SC X in vederea prelucrarii catre diferite societati din tara in baza contractelor incheiate de aceste societati cu A Italia, in calitate de beneficiar. Societatile care realizeaza prelucrarea materiei prime transporta produsele finite la destinatia indicata de A Italia, si factureaza contravaloarea manoperei si a transportului aferent produselor finite catre aceasta.

Produsele finite sunt transportate in statele din Uniunea Europeana si in Canada iar contravaloarea acestora este facturata de catre A Italia catre diversi cumparatori din respectivele tari.

SC X, pe perioada 13 decembrie 2007 (data inregistrarii in scopuri de TVA)-30 mai 2008 a fost supusa controlului fiscal. Prin raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu a justificat cu documente legale de transport scutirea de TVA pentru livrarile de tesaturi facturate de SC X catre A Italia.

In aceste conditii s-a dispus colectarea TVA pentru livrarile de tesaturi textile facturate de SC X catre A Italia intrucat acestea reprezinta livrari de bunuri taxabile in Romania potrivit prevederilor art.126 si art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar SC X avea obligatia de a emite factura cu TVA pentru bunurile vandute catre A Italia.

Prin raportul de inspectie incheiat de organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala in vederea solutionarii decontului de TVA din luna iunie 2008, s-a constata ca SC X nu a facut dovada transportului materiei prime din Romania in Italia, neindeplinind astfel conditiile de scutire cu drept de deducere pentru livrarile intracomunitare prevazute de art.143 din Codul fiscal.

Prin adresa, D.G.F.P.-Serviciul Metodologie si si Asistenta Contribuabili, urmare a adresei SC X inregistrata la D.G.F.P., precizeaza faptul ca pentru operatiunile desfasurate de teritoriul Romaniei, A Italia trebuie sa se inregistreze in scopuri de TVA la organele fiscale competente, in conformitate cu prevederile art.153 alin.(4) si alin.(5) din Codul fiscal, atat pentru operatiunile realizate pe teritoriul Romaniei care dau drept de deducere a taxei precum si pentru livrarile intracomunitare de bunuri scutite de taxa.

Astfel, SC X a devenit REPREZENTANT FISCAL AL A SRL, conform Certificatul de inregistrare in scopuri de TVA din data de 21.05.2009 .

In acest context SC X a stornat in data de 31.05.2009 facturile reprezentand contravaloare tesaturi textile, emise in perioada 13 decembrie 2007-20 martie 2009, catre A ITALIA, in regim de scutire din punct de vedere a TVA.

Totodata, SC X a emis catre A ITALIA, facturi reprezentand contravaloare tesaturi textile livrate in perioada martie 2008-martie 2009.

SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA a inregistrat facturile din 31.05.2009, pentru care a dedus TVA si l-a inregistrat in evidentele contabile si in decontul de TVA din luna mai 2009 .

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand livrari efectuate si facturate ca operatiuni scutite in cursul anului 2008 si refacturate in data de 31.05.2009 intrucat faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la momentul livrării bunurilor, respectiv perioada 13 decembrie 2007-20 martie 2009, conform prevederilor art.134 alin.(1) si (2), art.134¹, 134² si art.145 alin.(1) coroborat cu prevederile art.153 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, SC X nu are drept de deducere pentru TVA aferenta operatiunilor exigibile, anterior desemnării si inregistrării ca reprezentant fiscal, respectiv anterior datei de 21.05.2009.

In contestatia formulata SC X sustine ca se incadreaza in prevederile art.147 alin.(2) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca prevederile art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.45 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, care stipuleaza ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa in momentul in care persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica cu conditia sa nu depaseasca perioada prevazuta de art.145 alin.(1) din codul fiscal, respectiv 5 ani.

Contestatoarea sustine faptul ca isi poate exercita dreptul de deducere a TVA si pentru operatiunile economice derulate inaintea inregistrării in Romania in scopuri de TVA, avand in vedere faptul ca nu a existat numai intentia de desfasurare de activitati economice, acestea fiind in desfasurare atat inainte cat si dupa aderarea Romaniei la Comunitatea Europeana.

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere de catre A Italia, a taxei pe valoarea adaugata aferenta materiei prime facturate in beneficiul acesteia de catre SC X, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) si art.134 si 145 alin.(1) coroborat cu prevederile art.153 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.145

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei."

-art.134

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată."

-art.134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."

-art.134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

-art.153

(5) O persoană impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România, care

intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru care este obligată la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform acestui articol, înaintea efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, momentul exigibilității taxei intervine pentru livrarile de bunuri în România, la data la care bunurile sunt livrate iar dreptul de deducere a TVA ia naștere în momentul exigibilității taxei.

De asemenea, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România care intenționează să efectueze o livrare de bunuri intracomunitare va solicita înregistrarea în scopuri de TVA înaintea efectuării livrării intracomunitare.

În cauza în speță, pentru suma totală din care TVA reprezentând livrări efectuate facturate ca operațiuni scutite în cursul anului 2008 și ianuarie-martie 2009 și refacturate în data de 31.05.2009, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la momentul livrării bunurilor, respectiv perioada martie 2008-aprilie 2009) conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții SC X nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru operațiunile descrise mai sus, încălcând prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal potrivit cărui dreptul de deducere a TVA ia naștere în momentul exigibilității taxei.

Mai mult, SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA SRL, în perioada livrării tesaturilor textile nu era desemnată și înregistrată ca reprezentant fiscal la organul fiscal competent.

În perioada decembrie 2007-martie 2009, facturarea fără TVA a livrării tesaturilor textile s-a efectuat de SC X fără respectarea condițiilor de scutire cu drept de deducere prevăzute de art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

După cum am precizat TVA deductibilă, contestată de societate, a rezultat ca urmare a înregistrării în data de 31.05.2009, în evidențele fiscale ale SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA a facturilor storno reprezentând contravaloarea facturilor emise de SC X către A ITALIA în perioada decembrie 2007-martie 2009 în regim de scutire TVA, precum și a înregistrării facturilor emise cu TVA reprezentând livrări de tesaturi textile către A ITALIA.

În fapt, operațiunea privind achiziția tesaturilor textile din Turcia și livrarea acestora către A ITALIA s-a realizat în perioada decembrie 2007-martie 2009 deci anterior datei de 21.05.2009 când SC A a obținut certificatul privind înregistrarea ca reprezentant fiscal al A ITALIA.

Cu privire la operațiunile derulate între SC X și A ITALIA, în adresă, Ministerul Finanțelor Publice-Direcția de Legislație în Domeniul TVA menționează:

"Analizând succesiunea operațiunilor derulate ne exprimăm rezerva în ceea ce privește modalitatea de facturare a respectivelor operațiuni, în special în ceea ce privește fluxul facturilor aferente materiei prime, respectiv facturarea de către A ITALIA către SC X și refacturarea acesteia de către SC X către A ITALIA.

Din punct de vedere al legislației în domeniul TVA în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere de către A ITALIA a taxei aferente materiei prime facturate în beneficiul acesteia de către SC X, considerăm relevante următoarele prevederi:

Conform art.145 alin.(1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității TVA. Momentul exigibilității taxei intervine pentru livrarile de bunuri ce au loc în România, la data la care bunurile sunt livrate sau la data la care se emite o

factura (inainte de data la care intervine faptul generator) sau se primeste o plata in avans, potrivit art.134-134² din Codul fiscal.

La art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal se prevede ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor scutite de taxa conform art.143.

[...]

In contestul cadrului legal mai sus prezentat, A ITALIA inregistrata in Romania prin SC X SRL-Reprezentant fiscal pentru TVA ar indeplini in principiu conditiile formale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor de materie prima de la SC X conform art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal daca dovedeste ca respectivele achizitii au fost destinate utilizarii in operatiuni scutite cu drept de deducere prevazute la art.143 din Codul fiscal, in speta livrari intracomunitare si exporturi de bunuri cu locul in Romania."

Dupa cum am precizat si mai sus SC X REPREZENTANT FISCAL din data de 21.05.2009 solicita acordarea dreptului de deducere a TVA provenit din refacturarea unor vanzari din perioada decembrie 2007-martie 2009. Operatiunile privind importul materiei prime si livrarea de materie prima, s-au derulat, in fapt, in perioada decembrie 2007-martie 2009 cand contestatoarea nu era inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

Se retine astfel ca, SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA nu are drept de deducere a TVA aferenta facturilor reprezentand livrari facturate ca operatiuni scutite cu drept de deducere in perioada 2008-martie 2009 si refacturate in data de 31.05.2009, deoarece faptul generator si exigibilitatea TVA intervine la momentul livrarii bunurilor iar la momentul livrarii bunurilor contestatoarea nu era inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatoare, a prevederilor art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia " *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere*", mentionam:

In perioada in care s-au derulat operatiunile in cauza, A Italia nu avea calitate de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si nu avea desemnat un reprezentant fiscal conform art.150 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Dupa cum mentioneaza si Ministerul Finantelor Publice-Directia de Legislatie in Domeniul TVA , in mod normal A ITALIA avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania din anul 2007, inainte de realizarea in tara noastra a livrarilor intracomunitare si sau a exporturilor scutite de taxa, conform art.153 alin.(4) si (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care dispune:

"(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și nici înregistrată în scopuri de TVA în România va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g). Nu sunt obligate să se înregistreze în România conform acestui articol persoanele stabilite în afara Comunității care efectuează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitate.

(5) O persoană impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru care este obligată la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform acestui articol, înaintea efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare."

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca firmele prelucratoare din Romania au livrat produsele finite catre Germania si Canada, in numele A ITALIA anterior inregistrarii acesteia in scopuri de TVA in Romania, anterior datei de 21.05.2009.

De asemenea, A ITALIA avea obligatia sa declare livrarile intracomunitare de bunuri scutite de TVA in decontul de taxa prevazut la art.156 ² din Codul fiscal precum si in declaratia recapitulativa pentru livrari intracomunitare prevazuta la art.156⁴ din cadrul fiscal, care prevad:

-art.156²

"(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

-art.156⁴

"(1) Fiecare persoană impozabilă, înregistrată conform art. 153, trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unui trimestru calendaristic, o declarație recapitulativă privind livrările intracomunitare, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, care va cuprinde următoarele informații:

a) suma totală a livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de la plata taxei, în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) și d) pe fiecare cumpărător, pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în trimestrul calendaristic respectiv;

b) suma totală a livrărilor de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, prevăzute la art. 132¹ alin. (5) lit. b), efectuate în statul membru de sosire a bunurilor expediate sau transportate, pe fiecare beneficiar al livrării ulterioare care are desemnat un cod T, și pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în trimestrul calendaristic respectiv."

Din documentele existente la dosarul contestației nu rezulta ca A ITALIA ar fi depus la organele fiscale competente decontul de TVA și declarația recapitulativă prevăzută de articolele de lege mai sus enunțate.

Conform prevederilor pct.56 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal *"Reprezentantul fiscal, după ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de persoana impozabilă nestabilă în România atât timp cât durează mandatul său."*

Astfel, SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA este angajat din punct de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată pentru toate operațiunile efectuate în România după data eliberării Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA din data de 21.05.2009 de MFP- ANAF.

Din coroborarea articolelor de lege enunțate mai sus, se reține ca A ITALIA avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România, înainte efectuării livrărilor respectiv exportului de produse finite către Germania și Canada.

În aceste condiții se constată ca SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA nu se încadrează în prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție nu au luat în considerare punctul de vedere formulat de Ministerul Finanțelor Publice-Direcția de Legislație în Domeniul TVA menționat faptul că petenta nu prezintă în întregime răspunsul formulat de Ministerul Finanțelor Publice.

După cum am precizat și mai sus, în adresă, Ministerul Finanțelor Publice își exprimă în mod clar punctul de vedere cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de către A ITALIA.

Astfel direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice își exprimă rezerva cu privire la facturarea materiei prime de către A Italia către SC X și refacturarea acesteia de către SC X către A ITALIA iar cu privire la exercitarea dreptului de deducere se precizează că acesta ia naștere la data exigibilității taxei, exigibilitatea intervenind la data livrării bunurilor; A ITALIA având obligația de a se

inregistra in scopuri de TVA in Romania inainte de realizarea livrarilor intracomunitare sau exporturilor.

In data de 31.05.2009, ulterior inregistrarii in scopuri de TVA in Romania, A ITALIA prin reprezentant fiscal, inregistreaza in evidentele contabile facturile de stornare a operatiunilor derulate in perioada decembrie 2007-martie 2009 prin SC X si solicita dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturi reprezentand livrari facturate ca operatiuni scutite cu drept de deducere in perioada 13 decembrie 2007-30 martie 2009 si refacturate in data de 31.05.2009, fara a avea in vedere prevederile legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA precum si documentele si declaratiile obligatorii prevazute de lege a fi depuse la organele fiscale competente.

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia Statul Roman, respectiv bugetul de stat, nu este prejudiciat in niciun fel deoarece suma solicitata de A ITALIA a fost in prealabil achitata de catre SC X, fapt dovedit cu deconturile de TVA ale acestei societati, mentionam:

TVA achitata de SC X aferenta importurilor de tesaturi din Turcia a fost inregistrata ca TVA deductibila de catre SC X. Aceasta societate a beneficiat de dreptul de deducere a TVA la data la care a fost achitata taxa asa cum prevede art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;"

Conform declaratiilor vamale de import, la data importurilor SC X este proprietara bunurilor importate si aceasta societate a achitat TVA in vama si totodata a beneficiat de dreptul de deducere a TVA.

In aceste conditii afirmatia contestatoarei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X REPRESENTANT FISCAL AL A ITALIA cu privire la TVA aferenta facturilor reprezentand livrari facturate ca operatiuni scutite cu drept de deducere in perioada februarie 2008- februarie 2009 si refacturate cu TVA in data de 31.05.2009, deoarece motivele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice continutul Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X REPREZENTANT FISCAL AL A ITALIA, inregistrata la D.G.F.P. , pentru suma reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.