

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 482 din 16.11.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC - Marea Britanie**,
cu sediul in, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de2010 cu adresa nr./2010 de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia ABC din Marea Britanie, formulata prin avocat AM, cu sediul ales in

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de si inregistrata sub nr./..... il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dr/yy.yy.yyyy, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 7 alin. (4) paragraf 2 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979 si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Marea Britanie.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dr/yy.yy.yyyy, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei, solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 8-a de catre firma ABC din Marea Britanie prin cererea inregistrata sub nr./2008.

II. Prin contestatia formulata ABC sustine ca organele fiscale au apreciat gresit operatiunile desfasurate ca fiind exporturi sau livrari intracomunitare intrucat singurele operatiuni taxabile efectuate pe teritoriul Romaniei au fost de import de bunuri (tesaturi), in conditiile in care prelucrarea acestora si livrarea produselor finite (confectii) au fost facute de un agent economic rezident, in speta SC WB SRL din M.

Societatea arata ca in facturile fiscale emise de aceasta firma figureaza ca beneficiar, iar expedierea produselor finite a fost efectuata catre diferiti clienti ai sai, carora le-a emis alte documente fiscale pentru vanzare.

ABC citeaza art. 128 alin. (9) si art. 131 lit. a) din Codul fiscal care dau definitia legala a livrarii intracomunitare si a importului si sustine ca pentru importurile de bunuri realizate nu avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, intrucat prevederile art. 153 alin. (5) din Codul fiscal sunt incidente exclusiv pentru persoanele juridice nerezidente care efectueaza achizitii intracomunitare taxabile sau livrari intracomunitare de bunuri scutite de taxa.

In final, in ipoteza in care s-ar aprecia ca trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA, contestatoarea ABC se considera indreptatita sa se prevaleze de dispozitiile art. 153 alin. (7) din Codul fiscal privind inregistrarea din oficiu.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana juridica impozabila nerezidenta, care nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania poate beneficia de rambursarea taxei aferenta importurilor de materii prime, in conditiile in care le-a procesat in Romania si a expedit produsele finite in alte state membre ale Comunitatii, realizand astfel operatiuni constand in livrarea de bunuri pentru care locul se considera a fi in Romania, iar mecanismul special de restituire prevazut de art. 147² alin. (2) din Codul fiscal care transpune Directiva a 8-a se aplica doar persoanelor care nu au livrat bunuri si nu au prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul Romaniei, in perioada pentru care se solicita rambursarea.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dr/yy.yy.yyyy, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de S lei, solicitata de firma ABC din Marea Britanie prin cererea inregistrata sub nr./2008 aferenta perioadei mai - decembrie 2007.

Motivul mentionat in decizie este ca persoana juridica nerezidenta, dupa efectuarea importurilor de materii prime prin Romania si prelucrarea acestora, a transportat bunurile rezultate (confectii) in alte state membre UE si in afara Comunitatii, operatiuni care indeplinesc conditiile unor livrari intracomunitare si exporturi. In consecinta, realizand operatiuni impozabile pe teritoriul Romaniei, persoana juridica nerezidenta este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, iar conform O.M.F.P. nr. 523/2007 sunt indreptatite la rambursarea taxei doar persoanele impozabile nerezidente care nu sunt inregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI , aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) **In conditiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate; [...]**".

Norme metodologice:

"49. (1) In conditiile prezentate si in conformitate cu procedurile de la alin. (4)-(14), persoana impozabila prevazuta la alin. (3) poate solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile si achitata de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, precum si a taxei achitate pentru importul

bunurilor in Romania pe o perioada de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioada mai mica de trei luni ramasa din anul calendaristic. **Prezentele norme transpun Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979.**

(2) Prin exceptare de la prevederile alin. (1) nu se acorda rambursarea taxei datorate sau achitate de persoana impozabila prevazuta la alin. (3) pentru:

a) achizitiile de bunuri a caror livrare este scutita sau care poate fi scutita conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achizitii de bunuri, altele decat cele prevazute la lit. a), sau prestari de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutita de taxa conform art. 141-144¹ din Codul fiscal;

c) achizitii de bunuri/servicii pentru a caror livrare/prestare nu se acorda deducerea taxei in Romania in conditiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal.

(3) **Persoana impozabila prevazuta la art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoana impozabila care in perioada prevazuta la alin. (1) nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de taxa in Romania conform art. 153 Codul fiscal, nu este stabilita, si nici nu are un sediu fix in Romania de la care sunt efectuate activitati economice, si care, in acea perioada, nu a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii in Romania, cu exceptia urmatoarelor:**

a) servicii de transport si servicii accesorii transportului, scutite conform art. 143 alin. (1) lit. c) sau art. 144 alin. (1) din Codul fiscal, precum si art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, in masura in care valoarea acestora din urma este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal

b) livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, in cazul in care taxa aferenta este achitata de persoanele in beneficiul carora bunurile sunt livrate si/sau serviciile sunt prestate, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-d), f) si g) din Codul fiscal.

(4) Rambursarea taxei prevazute la alin. (1) se acorda persoanei impozabile prevazute la alin. (3) in masura in care bunurile si serviciile achizitionate sau importate in Romania, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de catre persoana impozabila pentru:

a) operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care persoana impozabila ar fi fost indreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate in Romania sau operatiuni scutite conform art. 143 alin. (1) si 144 alin. (1) lit. a)-c) din Codul fiscal;

b) operatiuni prevazute la alin. (3) lit. b).

(5) *Pentru a indeplini conditiile pentru rambursare, orice persoana impozabila prevazuta la alin. (3) trebuie sa indeplineasca urmatoarele obligatii:*

a) sa depuna la organele fiscale competente din Romania o cerere pe formularul al carui model este stabilit de Ministerul Finantelor Publice, anexand toate facturile si/sau documentele de import in original, care sa evidentieze taxa a carei rambursare se solicita;

b) sa faca dovada ca este o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA intr-un stat membru, sub forma unui certificat emis de autoritatea competenta din statul membru in care aceasta este stabilita. Totusi, atunci cand autoritatea fiscala competenta romana posedea deja o astfel de dovada, nu este obligatoriu ca persoana impozabila sa aduca noi dovezi pe o perioada de un an de la data emiterii primului certificat de catre autoritatea competenta a statului in care este stabilita;

c) sa confirme prin declaratie scrisa ca in perioada la care se refera cererea sa de rambursare nu a efectuat livrari de bunuri sau prestari de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca avand loc in Romania, cu exceptia, dupa caz, a serviciilor prevazute la alin. (3) lit. a) si b);

d) sa se angajeze sa inapoieze orice suma ce i-ar putea fi rambursata din greseala.

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicita rambursarea conform art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nici o alta obligatie in plus fata de cele prevazute la alin. (5). **Prin exceptie, organele fiscale competente pot solicita persoanei impozabile sa prezinte informatii suplimentare necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata.**

(7) Cererea de rambursare prevazuta la alin. (5) lit. a) va fi aferenta facturilor pentru achizitionarea de bunuri sau servicii sau documentelor pentru importuri efectuate in perioada prevazuta la alin. (1), dar poate fi aferenta si facturilor sau documentelor de import necuprinse inca in cererile anterioare, in masura in care aceste facturi sau documente de import sunt aferente operatiunilor realizate in anul calendaristic la care se refera cererea.

(8) *Cererea de rambursare prevazuta la alin. (5) lit. a) trebuie depusa la organele fiscale competente in termen de maximum 6 luni de la incheierea anului calendaristic in care taxa devine exigibila*".

De asemenea, conform art. 1 si art. 4 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979:

"Art. 1. **In sensul prezentei directive <<persoana platitoare de impozit care nu este stabilita pe teritoriul tarii>> inseamna o persoana care**, conform articolului 4 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE, pe perioada mentionata in prima si a doua teza din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf, nu a avut in acea tara nici sediul activitatii sale economice, nici o unitate fixa de unde a efectuat tranzactiile si nici, in absenta unui sediu sau a unei unitati fixe, domiciliul stabil sau locul obisnuit de rezidenta si care, **in aceeasi perioada, nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate in tara respectiva**, cu exceptia:

a) serviciilor de transport si a serviciilor auxiliare scutite, in temeiul art. 14 alineatul (1) punctul (i), al articolului 15 sau al articolului 16 alineatul (1) literele B, C si D din Directiva 77/388/CEE;

b) serviciilor prestate in cazurile in care taxa este platibila numai de catre persoana careia acestea îi sunt prestate, in temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/388/CEE".

"Art. 4. Pentru a indeplini conditiile restituirii, **orice persoana platitoare de impozit** prevazuta la articolul 2, **care nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul tarii respective** [...]".

*Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** achitata pentru livrari de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare, si anume: persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarilor este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in termen de maxim 6 luni de la incheierea anului calendaristic si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care se anexeze toate documentele aferente in original, sa prezinte dovada inregistrarii in scopuri de taxa in statul membru de care apartin etc.).*

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 8-a trebuie sa indeplineasca, in primul rand, conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, printre care incadrarea in categoria "persoanelor platitoare de impozit care nu este stabilita pe teritoriul tarii" carora li se adreseaza Directiva, asa cum definite ele chiar in articolul 1 antecitat.

In speta, autoritatile fiscale din Romania au refuzat firmei ABC din Marea Britanie rambursarea taxei aferente importurilor de tesaturi realizate in perioada mai - decembrie 2007, in care SC WB SRL din M, Prahova apare ca destinatar al bunurilor si responsabil financiar, iar firma nerezidenta ca importator. Taxa aferenta importurilor a fost achitata in vama de SC WB SRL, care a refacturat-o catre ABC pentru suma de S lei.

La solicitarea organelor fiscale, prin adresa nr./2008 ABC a precizat ca **firma romaneasca nu este proprietara bunurilor (tesaturilor) importate in Romania, avand doar calitatea de procesator in sistem lohn**, iar comenzile astfel procesate au avut ca destinatari finali clientii sai, facturile fiind emise de ea insasi si insotite pentru livrare/vama de facturi externe detaliate, conform cerintelor clientilor finali si instructiunilor sale de livrare. Din documentele puse la dispozitie prin aceasta adresa rezulta ca produsele finite astfel confectionate au fost trimise de SC WB SRL, in calitate de expeditor, conditia de livrare EXW M sau FCA B, catre locurile indicate de cumparatorul ABC, respectiv catre clientii sai stabiliti in Comunitate sau in afara Comunitatii.

Prin contestatia formulata, firma ABC sustine, in esenta, ca a depus toata documentatia aferenta si ca pe teritoriul Romaniei nu a efectuat achizitii intracomunitare sau livrari intracomunitare, singura operatiune realizata fiind importul de bunuri, pentru care art. 153 din Codul fiscal nu impune obligativitatea inregistrarii.

In consecinta, devin incidente prevederile art. 126, art. 128, art. 132 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania**, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(9) **Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri**, in intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora".

"Art. 132. - (1) **Se considera a fi locul livrarii de bunuri**:

a) **locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul, in cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert**. Daca locul livrarii, stabilit conform prezentei prevederi, se situeaza in afara teritoriului comunitar, locul livrarii realizate de catre importator si **locul oricarei livrari ulterioare se considera in statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se considera a fi transportate sau expediate din statul membru de import**; [...]

c) locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate".

"Art.153. - (5) **O persoana impozabila nestabilita in Romania si neinregistrata in scopuri de TVA in Romania, care are sau nu un sediu fix in Romania**, care intentioneaza sa efectueze o achizitie intracomunitara de bunuri, pentru care este obligata la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitara de bunuri scutita de taxa, va solicita inregistrarea in scopuri de TVA, conform acestui articol, **inaintea efectuarii** achizitiei intracomunitare sau a **livrarii intracomunitare**".

Din aplicarea dispozitiilor legale sus-citate la operatiunile derulate de ABC din Marea Britanie si din documentele existente la dosarul cauzei se desprind urmatoarele:

- firma a importat din Turcia in Comunitate materii prime (tesaturi), pentru care formalitatile de import si plata TVA aferenta s-a realizat prin intermediul partenerului sau din Romania, importurile fiind declarate la autoritatile vamale romane;

- aceste materii prime au fost prelucrate de SC WB SRL, iar produsele finite (confectiile) au fost la dispozitia ABC in Romania, potrivit conditiei de livrare FCA B, asa cum rezulta din contractul de prelucrare bunuri in sistem "cut & make" nr./01.02.2007;

- confectiile au fost transportate/expediate catre clientii ABC din Comunitate si din afara ei, prin intermediul expeditorului roman SC WB SRL, care a procesat materia prima (tesaturile) si a confectionat produsele finite;

- spre exemplu, in baza facturii (fiscale) nr./11.05.2007, firmei ABC cod inregistrare GB....., in calitate de cumparator, i-au fost livrate de catre SC WB SRL 1700 bucati confectii dama, conditia de livrare EXW M, care au fost expediate la H - Marea Britanie clientului V LTD cod inregistrare GB..... conform facturii (invoice) nr./11.05.2007;

- din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, prin vanzarea si transportul confectiilor ABC **a realizat o livrare de bunuri din Romania**, locul unde s-au gasit bunurile cand a inceput transportul (M), **livrare intracomunitara avand in vedere ca bunurile s-au transportat efectiv intre doua state membre**, iar clientul sau V LTD a realizat, in oglinda, o achizitie intracomunitara in Marea Britanie;

- pentru persoanele care vor sa solicite rambursarea TVA in temeiul Directivei a 8-a, art. 1 din aceasta directiva instituie conditia expresa ca acestea sa nu realizeze, in cadrul perioadei pentru care se solicita rambursarea, operatiuni pe teritoriul statului caruia i se solicita rambursarea constand in livrari de bunuri sau prestari de servicii;

- or, **firma nerezidenta ABC a realizat in perioada mai - decembrie 2007 operatiuni constand in livrari (intracomunitare) de bunuri, pentru care locul livrarii este considerat a fi in Romania, potrivit regulilor comunitare si nationale in materia stabilirii locului operatiunilor cuprinse in sfera TVA, neindeplinind astfel conditia expres stabilita la art. 1 din Directiva a 8-a, respectiv pct. 49 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.**

Prin urmare, sustinerea contestatoarei precum ca a realizat pe teritoriul Romaniei exclusiv operatiuni constand in importul de bunuri este **vadit neintemeiata, in conditiile in care aceasta a trimis materiile prime importate catre un procesator roman, a receptionat produsele finite in Romania si le-a expeditiat catre clientii sai stabiliti in alte state membre ale Comunitatii, realizand astfel operatiuni constand in livrarea de bunuri pentru care locul livrarii se considera a fi in Romania.**

Cu privire la tratamentul fiscal al bunurilor care provin din import, sunt prelucrate in Romania si ulterior sunt transportate intr-un alt stat membru al Uniunii Europene s-a pronuntat si Ministerul Economiei si Finantelor prin Circulara nr. 52941/08.10.2007, in care se precizeaza solutiile aplicabile pentru diverse situatii, inclusiv pentru situatia contestatoarei, si anume:

"Prezentarea situatiei de fapt

A – persoana impozabila nestabilita in Romania, inregistrata in scopuri de TVA in alt stat membru, incheie un contract de prestari servicii constand in lucrari asupra bunurilor mobile corporale cu B, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

Bunurile care sunt prelucrate provin din tari terte, sunt importate in Romania, iar produsele prelucrate obtinute sunt transportate in alt stat membru;

B – persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal presteaza serviciile constand in lucrari asupra bunurilor mobile corporale in favoarea societatii A;

I. Tratatamentul fiscal aplicabil in cazul in care bunurile prelucrate sunt confectionate exclusiv din bunuri care au fost importate in Romania dupa data aderarii si importul este realizat de A

Potrivit prevederilor art. 151 din Codul fiscal, plata taxei pe valoarea adaugata pentru importul de bunuri supus taxarii, este obligatia importatorului.

Asa cum se precizeaza la pct. 59 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, importatorul in scopul taxei este cumparatorul catre care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, in absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la aceasta data.

Avand in vedere ca factura este emisa de furnizor catre A pentru bunurile care sunt importate in Romania, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, persoana care are calitatea de importator si careia îi revine obligatia platii TVA aferente importului de bunuri in România este A. In numeroase cazuri, pe factura este inscrisa si societatea prelucratoare din Romania (B), pentru a indica punctul de destinatie al bunurilor. Pe declaratia vamala de import, A va fi inscris drept importator al bunurilor.

Ulterior importului, A va preda bunurile spre prelucrare lui B, dupa prelucrare bunurile fiind transportate in alt stat membru.

Societatea A va avea urmatoarele obligatii in Romania:

✓ **sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 alin.(5) din Codul fiscal:**

o ori ca urmare a faptului ca dupa prelucrare, bunurile prelucrate, al caror proprietar de drept este A, sunt transportate din Romania in alt stat membru, dar fara sa fie vandute de A unei alte persoane, operatiune care indeplineste conditiile unui transfer conform art. 128 alin.(10)-(11) din Codul fiscal, respectiv o livrare intracomunitara asimilata, care are locul in Romania conform art. 132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

o **ori ca urmare a faptului ca A vinde bunurile unei alte persoane si bunurile sunt transportate din Romania in alt stat membru, operatiune care indeplineste conditiile unei livrari intracomunitare** conform art. 128 alin.(9) din Codul fiscal, care are locul in Romania conform art. 132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

o **in acest sens subliniem ca orice persoana impozabila nestabilita in Romania, are obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA conform art. 153 alin.(5) din Codul fiscal, daca realizeaza o livrare intracomunitara care are locul in Romania.**

✓ sa declare livrarile intracomunitare sau livrarile intracomunitare asimilate (transferurile) ca atare in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, precum si in declaratia recapitulativa pentru livrari intracomunitare prevazuta la art. 156⁴ din Codul fiscal. Scutirea de taxa pentru livrarea intracomunitara este prevazuta de art. 143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, iar pentru livrarea intracomunitara asimilata, este prevazuta la art. 143 alin.(2) lit. d) din Codul fiscal. Justificarea scutirilor de taxa pe valoarea adaugata se realizeaza conform art. 10 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2222/2006.

Avand in vedere ca importurile sunt realizate in Romania de A, in scopul utilizarii pentru operatiuni scutite cu drept de deducere, respectiv livrarea intracomunitara asimilata (transferul) din Romania in alt stat membru, rezulta ca A poate deduce taxa pe valoarea adaugata platita pentru aceste importuri in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) din Codul fiscal si art. 147¹ din Codul fiscal.

Obligatiile firmei B din Romania care realizeaza prelucrarea:

✓ Inregistrarea materiei prime in Registrul bunurilor primite, in conformitate cu prevederile pct. 79 alin.(1) lit. g) din normele de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal;

✓ Emiterea facturii pentru prestarea de servicii constand in lucrari asupra bunurilor mobile corporale, catre beneficiarul prestarilor de servicii, respectiv A. Serviciul respectiv nu este impozabil in Romania, daca beneficiarul (A) a comunicat un cod valabil de TVA din alt stat membru decat Romania si daca bunurile prelucrate sunt transportate in afara Romaniei, conform art. 133 alin.(2) lit. h) pct. 2 coroborat cu art. 126 alin.(1) lit. b) din Codul fiscal. Serviciile respective se inscriu la rd. 3 din decontul de taxa depus de B, prevazut la art. 156² din Codul fiscal.

✓ Prestatorul din Romania nu are obligatia sa declare aceste operatiuni in declaratia recapitulativa pentru livrări intracomunitare, aceasta obligatie revenind proprietarului bunurilor, respectiv A.

II. Tratatamentul fiscal aplicabil in cazul in care bunurile prelucrate sunt confectionate exclusiv din bunuri care au fost importate in Romania dupa data aderarii si importul este realizat de B

Cazul 1.

In situatia in care **importul a fost efectuat de B care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata intrucat facturile in baza carora s-a efectuat importul erau emise pe numele lui A** (iar din adresele primite de directia de specialitate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor reiese ca aceasta situatie este cel mai des intalnita in practica), totusi, avand in vedere ca B are o declaratie vamala de import pe care este inscris drept importator al bunurilor in Romania, dar plata se face in contul proprietarului bunurilor, respectiv societatea A, se poate considera ca B aplica structura de comisionar, conform prevederilor pct. 6 alin. (3) din normele date in aplicarea art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv B poate refactura lui A contravaloarea bunurilor importate si TVA aferenta, caz in care poate deduce taxa achitata in vama, conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, achizitiile (in cazul de fata importurile) fiind utilizate pentru o operatiune taxabila, respectiv livrarea bunurilor cu TVA.

Ulterior, **cand A isi va transporta bunurile rezultate in urma prelucrării in alt stat membru, va indeplini obligatiile care au fost mentionate la pct. I , situatie in care A are posibilitatea sa-si recupereze taxa pe valoarea adaugata facturata de B, prin exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxa** prevazut la art. 156² din Codul fiscal, la fel ca si in situatia prezentata la pct. I [...]"

Rezulta astfel cu claritate faptul ca, atat timp cat bunurile prelucrate au fost transportate din Romania in alte state membre ale Uniunii Europene, firma nerezidenta ABC a realizat operatiuni pentru care locul operatiunilor se considera a fi in Romania, potrivit legislatiei incidente in materie de TVA si, ca atare, era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 alin. (5) din Codul fiscal, sa tina evidente fiscale si sa indeplineasca celelalte obligatii fiscale stabilite de legea romana, sa-si deduca taxa achitata in vama pe baza de decont conform art. 147¹ din Codul fiscal si sa solicite rambursarea acesteia ca orice persoana impozabila inregistrata conform art.147³ din Codul fiscal.

Prin urmare, contestatoarea ABC **nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA** aferenta importurilor de materii prime realizate prin vama romana, **prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 8-a si de art. 147² alin. (2) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva.**

Sustinerile ABC precum ca nu a efectuat livrari intracomunitare de bunuri sunt vadit neintemeiate, **in conditiile in care** agentul economic rezident **SC WB SRL din M** are doar calitatea de procesator al materiei prime si i-a facturat contestatoarei contravaloarea serviciilor de procesare ale acestei materii prime, dupa cum recunoaste insasi contestatoarea in adresa precizatoare inregistrata sub nr. 47271/06.10.2008 si nicidecum de furnizor al produselor livrate catre diversii destinatari finali din Comunitate, in cadrul unor operatiuni de livrare intracomunitara, prin care procesatorul SC WB SRL sa transfere

destinatarii (clientilor) dreptul de a dispune de produsele respective (confectii), dupa cum prevede in mod expres art. 128 alin. (1) coroborat cu alin. (9) din Codul fiscal. **Cum societatea romaneasca doar a prestat servicii si nu a livrat bunuri, cea care a efectuat livrarile intracomunitare de bunuri este insasi contestatoarea ABC, care si-a transferat dreptul de a dispune asupra bunurilor catre proprii clienti intracomunitari si care avea obligatia prevazuta in mod expres de lege de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania, inainte de a efectua aceste livrari, dupa cum prevede in mod expres art. 153 alin. (5) din Codul fiscal.**

Totodata, daca s-ar admite sustinerea contestatoarei, cum ca neinregistrarea sa in scopuri de taxa, din oficiu, de catre organele fiscale in temeiul art. 153 alin. (7) din Codul fiscal ar avea ca efect ignorarea prevederilor legislatiei nationale si comunitare referitoare la neacordarea rambursarii de TVA pentru persoanele care efectueaza livrari intracomunitare pe teritoriul statului membru caruia i se solicita rambursarea, ar insemna ca prevederile art. 153 alin. (5) din Codul fiscal referitoare la obligativitatea contestatoarei de a inregistra in scopuri de taxa inaintea efectuarii acestor operatiuni ar institui o *obligatie pur potestativa (si voluero)* din partea contribuabililor, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat; dimpotriva, procedura inregistrarii contribuabililor, chiar ei si nerezidenti, are in vedere o conduita diligenta si buna credinta a fiecarui contribuabil in parte, caruia i se acorda prerogativa initierii procedurii de inregistrare, fiind inadmisibila invocarea neinregistrarii tocmai de catre acela caruia îi apartine culpa neinregistrarii pentru a obtine foloase in urma inactiunii sale culpabile.

Rezulta ca ABC din Marea Britanie nu este indreptatita la rambursarea sumei de S lei din bugetul statului roman, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 8-a si de art. 147² alin. (1) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, in conditiile in care nu indeplineste conditiile stabilite de legislatia comunitara si nationala pentru a beneficia de acest mecanism, realizand operatiuni constand in livrari intracomunitare de bunuri, pentru care locul livrarii se considera a fi in Romania si neindeplinind-si obligatiile stipulate de legislatia nationala cu privire la inregistrarea in scopuri de TVA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1) si (9), art. 132 alin. (1), art. 147² alin. (1) si art. 153 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI , aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 si art. 4 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia ABC din Marea Britanie formulata impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dr/yy.yy.yyyy, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de S lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

