

**DECIZIA nr. 25/2011**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**T**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x de catre Serviciul Inspectie fiscala 4 - reprezentante straine, ambasade si contribuabili nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B. cu privire la contestatia formulata de **T**, cu sediul in x, reprezentata legal prin doamna x, in calitate de administrator al SC x SRL, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, comunicata in data de 30.07.2010, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. t intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **T**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

In mod eronat organul de control a mentionat fara a indica o baza legala ca prezentarea unui contract incheiat anterior datei de inregistrare conditioneaza obtinerea unui cod de inregistrare in scopuri de TVA, precum si faptul ca efectuarea unei achizitii sau livrari intracomunitare ii dadea dreptul de a se inregistra direct in Romania.

Inregistrarea in scopuri de TVA trebuie sa se faca anterior operatiunii de achizitie sau livrare intracomunitara. Intentia de a desfasura operatiuni intracomunitare in Romania nu impune obligativitatea prezentarii unui contract incheiat anterior datei de inregistrare.

Societatea a fost obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA intrucat a avut intentia de a desfasura operatiuni intracomunitare in Romania, legea neprevazand un termen pentru efectuarea acestor operatiuni.

Organul fiscal a propus eronat anulara codului de TVA incepand cu data de 01.12.2009, desi societatea nu a solicitat acest lucru, iar inregistrarea nu a fost anulata pana la data depunerii contestatiei. Mai mult, acest lucru presupune ca pana la aceasta data toate operatiunile desfasurate sunt corecte motiv pentru care are dreptul de a deduce TVA-ul inscris in deconturi.

Cu privire la faptul ca aceasta avea obligatia de a solicita rambursarea TVA conform dispozitiilor OMFP nr. 523/2007, contestatara subliniaza ca, intrucat era deja inregistrata in Romania in scopuri de TVA, anuleaza posibilitatea solicitarii taxei in conformitate cu dispozitiile legale invocate.

Daca nu ar fi fost obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, ar avut dreptul sa solicite rambursarea TVA pentru intreaga perioada 01.02.2008 - 30.06.2009, prin depunerea formularului 308 pana la data de 30.06.2009 pentru taxa exigibila in anul 2008 si pana la data de 30.06.2010 pentru taxa exigibila in anul 2009.

Societatea avea dreptul de a solicita TVA incepand cu data de 01.02.2008, intrucat codul de inregistrare i-a fost atribuit in data de 01.02.2008 si a devenit platitoare de TVA incepand cu data de 05.02.2008, conform certificatului nr. x.

Pe perioada supusa verificarii, societatea a achizitionat combustibil, piese auto si manopera reparatii mijloace de transport de pe teritoriul Romaniei pentru care a dedus TVA si a desfasurat activitatea de transport si servicii pentru firme din Romania si vanzarea unei autoutilitate catre o persoana fizica pentru care a colectat TVA.

Daca nu ar fost inregistrata in scopuri de TVA conform art. 153 alin. 5 din Codul fiscal, societatea ar fi trebuit sa se inregistreze conform art. 153 alin. 4 din acelasi act normativ, inainte de efectuarea unor operatiuni pe teritoriul Romaniei care dau drept de deducere a taxei.

Dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal sunt aplicabile persoanelor neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, in cazul persoanelor impozabile inregistrate fiind aplicabile dispozitiile art. 145 din Codul fiscal, iar conditiile de exercitare sunt cele prevazute de art. 146 din acelasi act normativ.

Societatea are dreptul de deducere a TVA, intrucat:

- achizitiile efectuate sunt destinate realizarii de operatiuni care dau dreptul de deducere a TVA;

- dreptul de deducere nu poate fi conditionat de aspecte formale, procedurale, si anume inregistrarea in Romania direct sau prin reprezentant fiscal; procedura inregistrarii reprezinta doar procedura de implementare dreptului de deducere si nu trebuie sa influenteze dreptul de deducere acordat prin lege.

In situatia in care societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA inseamna ca bugetul de stat se imbogateste fara justa cauza in detrimentul acesteia.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. t, AFP Serviciul Inspectie fiscala 4 - reprezentante straine, ambasade si contribuabili nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B. a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, prin care a respins la rambursare TVA in suma de t lei.

**III.** Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 01.02.2008 - 31.05.2009.

***Cauza supusa solutionarii este daca pentru operatiunile realizate in Romania in perioada 01.02.2008-31.05.2009 societatea nerezidenta avea obligatia de a solicita restituirea TVA in baza dispozitiilor OMFP nr. 523/2007, in conditiile in care pe de-o parte aceasta a realizat in Romania si livrarea unui mijloc de transport catre o persoana fizica, operatiune pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 din Codul fiscal, iar pe de alta parte organele de inspectie fiscala nu au analizat respectarea prevederilor art. 145 - art. 147<sup>1</sup> din acelasi act normativ.***

**In fapt**, societatea nerezidenta x este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 05.02.2008, conform art. 153 alin. (5) din Codul fiscal.

In perioada 01.02.2008-31.05.2009 a realizat in Romania servicii de transport si alte servicii in beneficiul unor clienti din Romania si a livrat un mijloc de transport catre o persoana fizica pentru care a colectat TVA. De asemenea, a efectuat achizitii de combustibil, piese auto si manopera reparatii mijloace de transport pentru care a dedus TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit ca :

- in perioada 01.02.2008-30.06.2009 societatea x nu a efectuat achizitii sau livrari intracomunitare si nici nu a prezentat vreun *“contract incheiat anterior inregistrarii in scopuri de TVA din care sa reiasa ca intentioneaza sa efectueze achizitii intracomunitare”*, astfel ca nu are dreptul la rambursarea TVA aferenta achizitiilor realizate in Romania.

- societatea nerezidenta a solicitat la rambursare TVA provenind din operatiuni desfasurate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA;

- societatea nerezidenta avea obligatia de a solicita rambursarea TVA in baza *Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene;*

- pentru achizitia si livrarea intracomunitara efectuata in luna ianuarie 2010, adusa la cunostinta organelor de inspectie fiscala ca urmare a discutiei finale, societatea nu a declarat aceste operatiuni in declaratia recapitulativa.

Organele de inspectie au propus anulara codului de inregistrare in scopuri de TVA incepand cu data de 01.12.2009.

Drept pentru care, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei.

**In drept**, conform art. 153 alin. (4) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada realizarii operatiunilor de catre societatea nerezidenta x, respectiv in anul 2008:

„**Art. 153** - (4) O persoană impozabilă care nu este stabilită, conform art. 125<sup>1</sup> 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, înainte efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare.”

Asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala nr. t, societatea nerezidenta T, in perioada 01.02.2008 – 31.05.2009 a prestat in Romania servicii de transport si alte servicii in beneficiul unor clienti din Romania si a livrat un mijloc de transport catre o persoana fizica pentru care a colectat TVA. De asemenea, a efectuat achizitii de combustibil, piese auto si manopera reparatii mijloace de transport.

Conform prevederilor art. 150 alin. (1) lit. a) si g) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2008:

“**Art. 150.** - (1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor de la lit. b)-g).”

(...) g) persoana impozabila actionând ca atare sau persoana juridica neimpozabila, stabilita în România sau nestabilita în România, dar înregistrata prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrari de bunuri sau prestari de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevazute la lit. b)-e), daca sunt realizate de o persoana impozabila care nu este stabilita în România si care nu este înregistrata în România, conform art. 153.”

Tinand cont de prevederile legale mentionate anterior, persoana fizica nu este persoana obligata la plata TVA, conform art. 153 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, pentru livrarea mijlocului de transport realizata de societatea nerezidenta, intrucat aceasta nu este nici persoana impozabila si nici persoana juridica neimpozabila.

Asadar, pentru livrarea autoutilitei pe care a realizat-o in Romania in anul 2008, contestatara era persoana obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2008, motiv pentru care pentru livrarea realizata, aceasta avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal.

Avand in vedere faptul ca societatea nerezidenta era deja inregistrata in scopuri de TVA in tara noastra, conform art. 153 alin. (5) din Codul fiscal de la data de 05.02.2008, rezulta ca nu era necesar sa solicite o alta inregistrare in scopuri de TVA, fapt subliniat si de Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x:

*“Atat art. 153 alin. (5), cat si art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, prevad situatia in care o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA. Chiar daca inregistrarea a fost solicitata in baza art. 153 alin. (5) din Codul fiscal, **aceasta este valabila si pentru operatiunile pentru care persoana respectiva ar fi fost obligata sa se inregistreze conform aliniatului (4), reciproca fiind, de asemenea, valabila**”.*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 49 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2008:

*“Persoana impozabilă prevăzută la art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoană impozabilă care în perioada prevăzută la alin. (1) nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de taxă în România conform art. 153 din Codul fiscal, nu este stabilită, și nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activități economice, și care, în acea perioadă, nu a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în România, cu excepția următoarelor:*

*a) servicii de transport și servicii accesorii transportului, scutite conform art. 143 alin. (1) lit. c) sau art. 144 alin. (1) din Codul fiscal, precum și art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, în măsura în care valoarea acestora din urmă este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal;*

*b) livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în cazul în care taxa aferentă este achitată de persoanele în beneficiul cărora bunurile sunt livrate și/sau serviciile sunt prestate, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - d), f) și g) din Codul fiscal.”*

Intrucat societatea a realizat in Romania atat operatiunile prevazute la pct. 49 alin. (3) lit. a) din HG nr. 44/2004, cat si livrarea mijlocului de transport catre o persoana fizica, operatiune pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal, **rezulta ca nu poate solicita restituirea taxei in baza Directivei a 8-a - 79/1072/EEC.**

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, potrivit caruia:

*“Societatea nerezidenta beneficiaza de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor sale care dau drept de deducere a taxei, **in conditiile respectarii prevederilor art. 145 - art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal**, in vigoare in anul 2008, inclusiv de dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de persoana impozabilă nestabilita înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153, precum si de dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in deconturile de TVA depuse de la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 147<sup>3</sup> din Codul fiscal.”*

Se retine si ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor, de

intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, simpla detinere a facturilor nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere, societatea nerezidenta avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata (utilizarea bunurilor si serviciilor achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile).

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele detinute de societate si nici nu au solicitat acesteia alte documente (dovezi obiective) din care sa rezulte intentia acesteia de utiliza bunurile si serviciile achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, organele de control au propus anulara inregistrarii in scopuri de TVA a societatii nerezidente de la data de 01.12.2009, in conditiile in care societatea respectiva a realizat operatiuni in Romania pentru care a fost obligata la plata taxei, inclusiv operatiuni intracomunitare, care au fost realizate in luna ianuarie 2010. Trebuie subliniat ca in cazul unei persoane juridice nerezidente care solicita inregistrarea in scopuri de TVA in Romania in temeiul art. 153 alin 5 din Codul fiscal, nu este stipulat un termen limita de realizare a operatiunilor intracomunitare.

De altfel, desi au invocat aplicabilitatea in speta a dispozitiilor art. 153 alin. 8 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au prezentat nicio dovada a anularii inregistrarii societatii nerezidente in scopuri de TVA, aceasta figurand in continuare in baza de date a DGFP-MB ca fiind inregistrata ca platitoare de TVA in Romania.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Serviciul Inspectie fiscala 4 - reprezentante straine, ambasade si contribuabili nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B. va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 49 alin. (3) din HG nr. 44/2004, art. 145, art. 146, art. 150 alin. (1) lit. a) si g), art. 153 alin. (4) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat

## **DECIDE**

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **t lei**, urmand ca Serviciul Inspectie fiscala 4 - reprezentante straine, ambasade si contribuabili nerezidenti din cadrul D.G.F.P. - M.B. sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.