



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.437/10.12.2009

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. x.L.

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.**xxxx/1x.10.200x**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale prin adresa nr.xxxxxx, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. **xxxxxx** asupra contestației depuse de **S.C. S S.R.L. cu sediul în xxxxx.**

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxx** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. xxxxxxx**, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **3x.xxx lei** din care suma de **1x.xxx lei TVA**, respectiv suma de **2x.xxx lei** majorări de întârziere aferente.

În raport de data comunicării sub semnătură a **Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxxx** respectiv **04.0x.2009**, conform deciziei aflată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin 1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale în data de **0x.10.2009** conform ștampilei aplicată de serviciul de registratură pe exemplarul original aflat la dosarul cauzei.

Societatea contestatoare se află la poziția xxxx din Anexa la OMEF nr. 2400/2009 pentru modificarea [Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 753/2006](#) privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art.209 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. S S.R.L..**

I. Prin contestație, S.C. S S.R.L. invederează că “ Temeiul legal avut în vedere de inspectorii este eronat și pornește dintr-o greșită interpretare și aplicare a legii.(...) Ca un prim pas în stabilirea textului de lege aplicabil trebuie avut în vedere, cu prioritate principiul de aplicare în timp a legii civile potrivit căruia legea civilă nu retroactivează ea aplicându-se numai de la data intrării în vigoare pentru viitor, nu și situațiilor anterioare. Plecând de la acest principiu este de observat că declarațiile vamale de import au fost făcute în perioada 20.04-28.09.200x, aplicabile fiind normele în vigoare la acea dată. Per a contrario actele normative adoptate ulterior sunt excluse de la aplicare, în această situație se află și Ordinul 7/2006 și Ordinul 2189/2006.”

Societatea invocă dispozițiile alin.15 ale punctului 6 de aplicare ale art. 128 din Codul fiscal, citate de inspectorii vamali și arată că “ au fost introduse prin HG 1861/2006, act normativ ce a intrat în vigoare la data de 29.12.200x, adică la peste un an de zile de la momentul importurilor, fapt pentru care el este în mod evident inaplicabil în speță “.

Contestatoarea arată că “ aplicabilitate au însă o serie de alte acte normative, inclusiv Codul fiscal însă în forma în care se găsea la momentul la care au fost efectuate importurile. “

Societatea învederează că dispozițiile Deciziei nr.368/1998 a Directorului general al Direcției Generale a Vămirilor trebuiau coroborate cu cele ale art.128 alin.1 și 2 din Codul fiscal de la data efectuării operațiunilor de import și concluzionează că “ legea includea în sfera livrării de bunuri, numai bunurile corporale mobile sau imobile și ca programele informatice neavând o existență materială, valoarea lor economică fiind dată de drepturile de proprietate intelectuală generate de crearea acestora, ele sunt bunuri incorporale și în mod logic, nu intră în sfera de aplicare a art.128 din Codul fiscal. Drept urmare, în mod legal și pe bună dreptate, Decizia nr.368/1998 excludea din baza de calcul valoarea informațiilor arătând că valoarea în vamăurmează să fie formată numai din valoarea suportului material, acesta fiind singurul din cele două bunuri care are natură corporală subscriindu-se dispozițiilor menționate “

Contestatoarea arată că modalitatea de calcul a taxelor este eronată întrucât “ valorile softurilor conțin însă TVA de 16% achitat de către producător, taxă ce nu a fost scăzută înaintea aplicării procentului de TVA pe care se susține că ar fi trebuit să-l plătim, calculându-se TVA la TVA. “.

Societatea invocă, în subsidiar că “ potrivit dispozițiilor art.137 alin.2 lit.a “ prin care în “baza de calcul nu trebuia să includă TVA ceea ce înseamnă că, prin menținerea taxei achitate de producător s-au încălcat normele legale.”

II. Prin Decizia pentru regularizarea situației nr.xxxx emisă în baza Procesului verbal de control nr. xxxx, s-au stabilit în sarcina S.C. S S.R.L., diferențe suplimentare de încasat în sumă totală de 3x.xxx lei din care suma de 1x.xxx lei TVA, respectiv suma de 2x.xxx lei majorări de întârziere aferente.

Organele vamale au constatat că, la data înregistrării declarațiilor vamale de import nr.l xxxxxx, nr.l xxxxx și l xxxxxx, care fac obiectul controlului, *“ societatea, în calitate de titular al acestor operațiuni vamale, în mod eronat nu a inclus în bazele de impozitare a TVA și sumele reprezentând contravalorile soft-urilor așa cum sunt acestea menționate pe facturile externe care au stat la baza depunerii declarațiilor vamale de import verificate “*.

Organele vamale arată că dispozițiile Deciziei nr.7/2006 a Comisiei fiscale centrale aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2189/2006, Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu completările și modificările ulterioare, reprezintă *“ actele normative fiscale care reglementează baza de impozitare apentru TVA la importul de soft-uri pe suport informatic “ precizând că “ aceste acte normative sunt de rang superior Deciziei nr.368/1998. “*

Recalcularea datoriei vamale de către organele vamale s-a făcut potrivit art.373 din H.G. 1114/1997 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României iar datoria vamală a fost stabilită în baza prevederilor art.141 alin.1 și alin.2 și ale art.148 alin.1 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii declarațiilor vamale, precum și cu dispozițiile preluate ulterior de art.222 alin.1 lit.a și alin.2, coroborate cu dispozițiile art.237 alin.1, din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României și de art.201 alin.1 lit.a, alin.2 și alin.3 din Regulamentul (CEE) al Consiliului, de instituire a Codului vamal comunitar.

III.Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Referitor la obligațiile de plată în sarcina societății suma totală de 3x.xxx lei din care suma de 1x.xxx lei TVA, respectiv suma de 2x.xxx lei majorări de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă pentru programele de soft, importatorul avea obligația plății drepturilor vamale la valoarea soft-urilor în condițiile în care acestea au fost facturate distinct de furnizorul extern.

În fapt, S.C. S S.R.L., a înregistrat , în perioada controlată - 20.04.200x– 28.09.200x - declarațiile vamale de import nr.I xxxx, nr.I xxxxx și I xxxxxx, la care nu a inclus în valoarea în vamă contravaloarea softului, evidențiată prin facturi externe,.

În drept, potrivit dispozițiilor art.76 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României : **S.C. S S.R.L.**,

“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul a taxelor vamale prevazute în Tariful vamal de import al României”, iar potrivit art.78 alin.1) din același act normativ :

“(1) Valoarea în vama se determină și se declara de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o declarație pentru valoarea în vamă, însoțită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii și a cheltuielilor pe parcurs extern, aferente acesteia.”

Totodata, potrivit art.141 din același act normativ:

“(1) În cazul marfurilor importate pentru care legea prevede drepturi de import, precum și în cazul plasării marfurilor într-un regim de admitere temporară cu exonerarea parțială de drepturi de import, datoria vamală ia naștere în momentul înregistrării declarației vamale.

(2) Debitorul datoriei vamale este considerat titularul declarației vamale acceptate și înregistrate”,

iar potrivit art.148 alin.1) din același act normativ :

“(1) Cuantumul drepturilor de import se stabilește pe baza elementelor de taxare din momentul nasterii datoriei vamale.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că valoarea în vamă se determină și se declară de către importator care este obligat să depună declarație pentru valoarea în vamă însoțită de facturi și pentru care se naște datoria vamală la data depunerii declarației vamale.

De asemenea, potrivit art.126 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul derulării importurilor:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri”,

iar la art.131 alin.1) din același act normativ se precizează ca :

“(1) În înțelesul prezentului titlu, se considera import de bunuri intrarea de bunuri în România provenind dintr-un alt stat.”

În explicitarea art.131 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost data Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006, care prevede :

"Atât în sensul art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 4 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cât și în înțelesul art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere Decizia directorului general al Direcției Generale a Vamilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vamilor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vamilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, importul de software pe suporturi informatice se considera import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată."

Asa cum se poate observa din analiza textului normativ invocat mai sus, a fost explicitat importul de software pe suporturi informatice din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, decizia amintită fiind emisă în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006 – dată în explicitarea unui text de lege, **face corp comun cu legea în baza căreia a fost dată** – neavând caracter de sine stătător, se aplică de la data intrării în vigoare a actului normativ.

Mai mult, dispozițiile art.10, alin.1 din Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale prevăd că:

*“ Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, **sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia a fost dată** ”, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/17.11.2006, fiind emisă ulterior ordinului sus amintit.*

În același sens, se pronunță, într-o speță asemănătoare, Înalta Curte de Justiție și Casație – Secția de Contencios Administrative și Fiscal, prin

Decizia nr.2873/2009, astfel: “ (...) *Ipoteza normei imperative nu este, în fond, o excepție de la neretroactivitatea legii, întrucât interpretarea general – obligatorie, ca orice interpretare de altfel, lămurește înțelesul normei interpretate, îl clarifică în funcție de diversitatea situațiilor pe care norma interpretată le reglementează.*

Așadar, prin interpretare se explicitază conținutul pe care norma l-a avut “ ab initio”, scopul acesteia fiind acela de a curma conflictele de interpretare, produse sau posibile.”

Referitor la punctul de vedere al societății potrivit căruia “ *modalitatea de calcul în sine a taxelor presupuse a fi datorate la bugetul de stat este eronată și contravine dispozițiilor legale în vigoare la momentul întocmirii declarației vamale cât de la momentul controlului*, este neîntemeiat întrucât producătorul, în speță, exportatorul nu este subiect de drept român, astfel încât taxa plătită de acesta nu poate fi dedusă de importator, valoarea în vamă luată în calcul de autoritățile vamale române fiind calculată în conformitate cu legislația română aplicabilă operațiunilor de import derulate pe teritoriul României.

În consecință, faptul generator și exigibilitatea T.V.A. a intervenit la data la care a intervenit nașterea datoriei vamale, respectiv la data înregistrării declarațiilor vamale de punere în liberă circulație, pe cale de consecință majorările sunt datorate în conformitate cu prevederile art.119 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Argumentele societății nefiind fondate, contestația formulată de **S.C. S S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxxxx** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. xxxxxxx, pentru suma totală 3x.xxx lei** din care suma de **1x.xxx lei TVA**, respectiv suma de **2x.xxx lei** majorări de întârziere aferente, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.126 alin.2), art.131 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006, art.10, alin.1 din Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale art.105, alin.3), art.215 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, art.100, alin.1) din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României, art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, coroborat cu art.209 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se :

Decide :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. S S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxx emisă în baza Procesului verbal de control nr. xxxx, pentru suma totală 3x.xxx lei din care suma de 1x.xxx lei TVA, respectiv suma de 2x.xxx lei majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL