

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 743 din 24 septembrie 2012

Cu adresa nr./....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./....., **Biroul Vamal** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, jud. Prahova, C.U.I. nr. RO, împotriva *Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. din2012* întocmită de Biroul Vamal

Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. din2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Procesul verbal de control încheiat în data de2012 și înregistrat la organul vamal sub nr...../.....2012.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată în vamă;
- lei - dobânzi aferente TVA de plată în vamă.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății comerciale în data de2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la Biroul Vamal sub nr./.....2012.

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

I. Societatea comercială susține următoarele:

"[...] Prin procesul verbal de control, organul vamal fundamentează calcularea TVA prin faptul că în conformitate cu pct.17.1 din Normele metodologice dat în aplicarea art.136 din codul fiscal, art.144 alin.1 lit.a din Codul fiscal bunurile aflate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare parțială de la plata drepturilor de import nu beneficiază de scutire de la plata taxei.

Întrădeavăr, așa este, dar analizând însă cu atenție art.144 alin.1 lit.a din Codul fiscal, constatăm că acest articol se referă la "livrarea de bunuri care urmează: 1) să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import", și care nu restricționează sau exclude aplicarea altui articol din Codul fiscal privind scutirea de TVA pentru bunurile achiziționate în regim vamal cu admitere temporară, cu exonerare parțială de la plata drepturilor de import.

De asemenea art.144 alin.1 lit.a se referă la momentul anterior achiziției bunurilor, respectiv la livrarea de bunuri care urmează să fie plasate în acest regim. În cazul nostru, prin procesul verbal, s-a calculat taxa pe valoarea adăugată la reexportul bunurilor prin ieșirea lor din regimul de admitere temporară, cu exonerare parțială de la plata drepturilor de import, situație care poate fi încadrată la scutire în baza altui articol din Codul fiscal.

Prin paragrafele de mai sus ne referim în acest sens la faptul că pentru bunurile aflate în regim de admitere temporară, cu exonerare parțială de la plata drepturilor de import care fac discuția în cauză, nu sunt valabile prevederile art.144 alin.1 lit.a, dar fiind reexportate așa cum și organul de control vamal menționează în procesul verbal cu declarația nr...../26.07.2012 considerăm că ele intră sub incidența scutirii prevăzută de codul fiscal la art.143, alin.1 lit.a care stipulează "sunt scutite de taxă: a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său". [...].

Față de argumentele și considerentele prezentate mai sus, apreciind că nevinovăția noastră este element al stării de fapt și de drept, solicităm analizarea cu atenție a acestei situații, anularea în parte a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal și implicit asupra Procesului verbal de control nr...../.....2012 anexă a Deciziei în sensul exonerării societății noastre de la plata sumei de lei, reprezentând lei TVA și lei dobândă întârziere TVA, aceste sume nefiind datorate de societatea noastră întrucât societatea s-a înregistrat cu importul temporar în baza DVI nr. și a fost închis cu reexportul bunurilor în baza DVE/27.07.2012. [...]."

II. Prin Procesul verbal de control nr. din2012 întocmit de reprezentanții Biroului Vamal pentru S.C. "....." S.R.L. din, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...]. 2. Din controlul efectuat au rezultat constatările înscrise mai jos:

La data de 19.04.2012, titularul Srl, a efectuat formalitățile de vămuire, în baza declarației vamale nr. /19.04.2012, prin biroul vamal, [...], pentru mărfuri declarate pentru regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import - regim vamal 5300 cod adițional D51 - conform prevederilor articolelor 143 punctul 1 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 și 163 punctul 1, din Legea nr.86/2006.[...].

[...], pentru mărfurile înscrise în declarația vamală de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import nr. /19.04.2012, se datorează drepturi vamale stabilite la 3% din valoarea totală a drepturilor care s-ar fi plătit în cazul în care ar fi fost puse în liberă circulație, pentru perioada de timp în care mărfurile în cauză s-au aflat sub regimul de admitere temporară, în conformitate cu prevederile art.201 (1) lit.b) și art.143 (1) și art.144 (1) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92, de instituire a Codului Vamal Comunitar, debitorul fiind societatea SRL, precum și TVA-ul aferent. [...].

Calcul TVA:

În conformitate cu prevederile art.135 punctul 17.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin H.G. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, constituie din punct de vedere al TVA, un import de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata TVA, prevăzută de art.144 (1) lit.a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...].

Se constată astfel în consecință, în raport cu prevederile art.144 (1) lit.a) din Codul Fiscal, cu prevederile art.144, pct.44 (1) și art.135 pct.17.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, că pentru mărfurile înscrise în declarația vamală nr. /19.04.2012, se datorează TVA. [...].

Având în vedere că regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import a fost încheiat în data de 26.07.2012, prin reexportul mărfurilor cu declarația vamală nr. /19.04.2012, obligația de plată a taxelor vamale pentru acele mărfuri, calculate în conformitate cu dispozițiile art.143 (1) și art. 144 (1) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92, intervine la data încheierii regimului vamal de admitere temporară, consecință din care decurge exigibilitatea TVA, pentru aceste mărfuri: la încheierea regimului respectiv data de 26.07.2012.

Calcul tva:

..... ron + = x 24% = ron. [...].

Dobânzile de întârziere:

Perioada de calcul pentru dobânzile de întârziere este 26.07.2012 - 27.07.2012 = 1 zi

Dobânzile de întârziere se vor aplica începând cu data de 26.07.2012 - data plății. [...].

Dobânzi întârziere TVA:

..... x 1 zi x 0,04% = ron. [...]."

În baza procesului-verbal de control susmenționat, organele vamale au întocmit Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. din2012, prin care au fost stabilite obligațiile de plată privind TVA - lei și accesoriile aferente - lei, sume contestate.

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada analizată, rezultă următoarele:

* În fapt, în baza declarației vamale nr. din 19.04.2012, titularul S.C. "....." S.R.L. din a efectuat formalitățile de vămuire pentru mărfurile înscrise în lista articolelor - import, declarate pentru regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import - regim vamal 5300 cod adițional D51, mărfuri cu origine EU și cu valoare în vamă de lei, având ca termen de închidere a regimului vamal suspensiv data de 17.04.2013.

Prin reexportul mărfurilor conform declarației vamale nr. din 26.07.2012, societatea comercială a încheiat în termen regimul vamal acordat pentru mărfurile importate în data de 19.04.2012.

În baza prevederilor art.143 alin.(1) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 de instituire a Codului vamal comunitar: "Art.143. - (1) Valoarea drepturilor de import aferente mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se stabilește la 3%, pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile au fost plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, din valoarea drepturilor care ar fi trebuit să fie plătite pentru mărfurile menționate dacă ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară.", ale art.136 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Art. 136. - (1) În cazul în

care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare." și ale art.139 alin.(1) din aceeași lege: "Art. 139. - (1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.", organul vamal a calculat la data închiderii regimului vamal suspensiv (26.07.2012) drepturile de import datorate de S.C. "....." S.R.L. pentru importul efectuat cu declarația vamală nr. din 19.04.2012, rezultând astfel obligații de plată în vamă în sumă totală de lei, înscrise în Decizia pentru regularizarea situației nr...../.....2012, din care:

- Taxe vamale: (..... lei valoare în vamă x 1,7%) x 4 luni x 3% = lei - sumă necontestată

- TVA: (..... lei + lei) x 24% = lei - sumă contestată

- Dobânzi taxe vamale: lei x 1 zi x 0,04% = lei - sumă necontestată

- Dobânzi TVA: lei x 1 zi x 0,04% = lei - sumă contestată.

* Societatea comercială susține că nu datorează TVA de plată în vamă în sumă de lei și dobânzile aferente întrucât, analizând cu atenție art.144 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se constată că acesta nu restricționează sau exclude aplicarea altui articol din Codul fiscal privind scutirea de TVA pentru bunurile achiziționate în regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de la plata drepturilor de import. Se mai susține că art.144 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se referă la momentul anterior achiziției bunurilor, respectiv la livrarea bunurilor ce urmează să fie plasate sub regimul de admitere temporară, însă în cazul analizat organele vamale au stabilit TVA la reexportul bunurilor prin ieșirea lor din regimul de admitere temporară, situație care se încadrează la scutirile de taxă prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Operațiuni impozabile

Art.126. [...]

(2) Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art.132².

Faptul generator și exigibilitatea importului de bunuri

Art. 136. - (1) În cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare.

(2) În cazul în care, la import, bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare prevăzute la alin. (1), faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea acelor taxe comunitare dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe.

(3) În cazul în care, la import, bunurile sunt plasate într-un regim vamal special, prevăzut la art. 144 alin. (1) lit. a) și d), faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim.

Baza de impozitare pentru import

Art. 139. - (1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută. [...].

Cotele

Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Scutiri pentru importuri de bunuri și pentru achiziții intracomunitare

Art. 142. - (1) Sunt scutite de taxă:

a) importul și achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării; [...]

d) importul definitiv de bunuri [...].

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri

Art. 144. - (1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a) livrarea de bunuri care urmează:

1. să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import;
2. să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;
3. să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;
4. să fie plasate în regim de antrepozit vamal;
5. să fie plasate în regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;
6. să fie plasate în regim de tranzit vamal extern;
7. să fie admise în apele teritoriale: [...]
8. să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, [...].

d) livrările de bunuri care încă se află în regim vamal de tranzit intern, precum și prestările de servicii aferente acestor livrări, altele decât cele prevăzute la art. 144¹. [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"17¹. - (1) În sensul art. 136 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul bunurilor plasate în regim de **admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import** și în regim de transformare sub control vamal, regimuri care **din punct de vedere al TVA constituie importuri de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată** conform art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, exigibilitatea TVA intervine atunci când intervine obligația de plată a taxelor vamale, taxelor agricole sau a altor taxe comunitare similare stabilite ca urmare a politicii comune aplicabile bunurilor respective. [...].

44¹. - (1) **Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 144 din Codul fiscal nu se aplică în cazul regimurilor vamale suspensive care nu se regăsesc la alin. (1) lit. a) al aceluiași articol, cum sunt cele de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, transformare sub control vamal, perfecționare activă în sistemul de rambursare. [...]."**

- **O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, actualizată:

"Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...].

Art. 120. - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]."

* **Față de cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele vamale au calculat TVA de plată în vamă pentru bunurile înscrise în declarația vamală nr..... din 19.04.2012, plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, întrucât:

Importul de bunuri efectuat în România de orice persoană este operațiune impozabilă în România, așa cum se prevede la art.126 alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea comercială a efectuat în data de 19.04.2012 un import de bunuri cu plasarea acestora în regim de admitere temporară cu exonerarea parțială a drepturilor de import, pentru care nu beneficiază de scutire de TVA nici în baza prevederilor art.142 alin.(1) și nici în baza prevederilor art.144 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Conform prevederilor pct.17¹ alin.(1) din Normele metodologice date în aplicarea art.136 "Faptul generator și exigibilitatea importul de bunuri" alin.(1) din Codul fiscal, regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import constituie, din punct de vedere al TVA, importuri de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată conform art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

La art.144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se precizează că este scutită de taxă livrarea de bunuri care urmează să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import, caz în care societatea comercială nu se încadrează, întrucât bunurile importate în data de 19.04.2012 au fost plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

De asemenea, pct.44¹ alin.(1) din Normele metodologice date în aplicarea art.144 alin.(1) din Codul fiscal, prevede clar că scutirea de taxă nu se aplică în cazul regimului vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, așa cum este cazul societății contestatoare, respectiv: "44'. - (1) Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 144 din Codul fiscal nu se aplică în cazul regimurilor vamale suspensive care nu se regăsesc la alin. (1) lit. a) al aceluiași articol, cum sunt cele de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, [...]."

Facem precizarea că prin Decizia pentru regularizarea situației nr...../.....2012, organul vamal a stabilit drepturile de import datorate de societatea comercială contestatoare, drepturi aferente importului temporar efectuat de societatea comercială cu declarația vamală nr..... din 19.04.2012, și nu au fost calculate drepturi aferente reexportului efectuat de societatea comercială cu declarația vamală nr..... din 26.07.2012, așa cum eronat se susține în contestație.

Conform prevederilor Legii nr.86/2006 privind Codul vamal al României, prin "mărfuri de import" se înțelege și mărfurile plasate sub regimul de admitere temporară, așa cum se precizează la alin.(1) lit.e) și alin.(3) ale art. 107 din lege: "(1) Sintagma regim suspensiv se utilizează, în cazul mărfurilor străine, pentru următoarele regimuri: [...] e) admitere temporară.

(3) Prin mărfuri de import se înțelege mărfurile plasate sub un regim suspensiv, [...].", în timp ce prin "export" se înțelege scoaterea mărfurilor românești în afara teritoriului vamal al României, conform art.181 alin.(1) din lege. Încheierea unui regim vamal suspensiv se face prin reexportul mărfurilor străine în termenul acordat de autoritatea vamală, reexportul nefiind supus drepturilor vamale, întrucât mărfurile străine au fost taxate la intrarea în țară.

Astfel, în mod legal operațiunea efectuată în data de 19.04.2012 a fost încadrată de organul vamal în prevederile art.136 alin.(1), art.139 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 17¹ alin.(1) și pct. 44¹ alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv operațiune purtătoare de TVA, întrucât mărfurile au fost plasate la intrarea pe teritoriul României în regim suspensiv de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, operațiune care nu este scutită de TVA.

Întrucât regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import a fost încheiat în data de 26.07.2012 prin reexportul mărfurilor conform declarației vamale nr...../26.07.2012, obligația de plată a taxelor vamale pentru aceste mărfuri, calculate conform art.143 alin.(1) și art.144 alin.(1) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, intervine la data încheierii regimului vamal, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervine tot la momentul încheierii regimului de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, respectiv la data de 26.07.2012.

Astfel, obligația de plată a TVA în sumă de lei (..... lei baza impozabilă x 24%) a intervenit la data reexportului mărfurilor, respectiv la data de 26.07.2012, iar întrucât suma a fost achitată în data de 27.07.2012, organele vamale au calculat corect dobânzi în sumă de lei pentru o zi întârziere, conform prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Societatea comercială nu se încadrează în prevederile art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, așa cum solicită în contestație, întrucât acest articol se referă la scutiri de TVA pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar, iar așa cum am precizat mai sus, organul vamal a stabilit în sarcina societății comerciale contestatoare drepturi vamale la import, conform art.201 alin.(1) lit.b) din Codul vamal comunitar: "Art.201. - (1) O datorie vamală la import poate să ia naștere prin: [...] (b) plasarea unor astfel de mărfuri sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.", și nicidecum nu au fost stabilite obligații de plată legate de reexportul bunurilor.

Drept urmare, susținerile din contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială datorează TVA în sumă de lei pentru mărfurile importate în data de 19.04.2012 plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, faptul generator și

exigibilitatea TVA pentru aceste mărfuri luând naștere la data încheierii regimului suspensiv, respectiv la data de 26.07.2012 când mărfurile străine au fost reexportate, conform prevederilor art.136 din Codul fiscal. De asemenea, societatea comercială datorează și dobânzile în sumă de lei aferente TVA, calculate conform prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată în vamă;
- lei - dobânzi aferente TVA de plată în vamă.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Ploiești în termen de 6 luni de la data primirii.

DIRECTOR EXECUTIV,