



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala**

**Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Timis  
Biroul Solutionare contestatii**



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B  
Timișoara  
Tel: 0256 499334  
Fax: 0256 499332  
E-mail: info.adm@dgfptm.ro  
nr. inreg. ANSPDCP: 759

**DECIZIE nr. 1856/238/30.07.2010**

privind solutionarea contestatiei formulate de catre SC ..... SRL  
inregistrata la DGFP Timis sub nr.....

Biroul solutionare contestatii din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr/..... inregistrata la DGFP Timis sub nr. .... cu privire la contestatia formulata de catre SC ..... SRL care are sediul declarat in ....., str. .... Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 republicata si este autentificata cu semnatura si stampila avocatului iar la dosarul contestatiei s-a depus in original imputernicirea avocatiala nr..... in temeiul careia ..... “ a fost imputernicit sa semneze contestatia.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor inscrise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... de catre Activitatea de inspectie fiscala - Serv. .... 5.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGFP Timis prin biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Prin contestatia formulata societatea petenta, prin reprezentantii sai legali, solicita anulara in parte a actului administrativ fiscal intocmit pe numele sau deoarece este nelegal si netemeinic pentru motivele care vor fi redade in continuare.

**1. In fapt,** in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, la pct.III .B.I se prevede ca „....., s-au solicitat documentele primare in baza carora s-a verificat cuantumul TVA dedus, in scris in facturile de achizitie si inregistrat de societate in evidenta contabila si jurnalele de cumparari. [...] o pondere insemnata in TVA deductibila provine din importuri definitive, respectiv ca urmare a scoaterii din regimul vamal de admitere temporara a unor bunuri si punerea in libera circulatie a acestora”.

Astfel, pentru desfasuarea procesului de productie societatea a introdus in Romania, inainte de anul 2007, echipamente de productie si diverse bunuri in regim de admitere temporara cu exonerare totala sau partiala de la plata drepturilor de import, in baza contractelor de leasing operational si de lohn incheiate cu cei 2 parteneri contractuali, respectiv, ..... si ..... (care ulterior a dat faliment iar drepturile si obligatiile acesteia au fost preluate de .....).

Potrivit acestor contracte proprietarii bunurilor sunt firmele din Germania. Bunurile respective au fost puse in libera circulatie in cursul anului 2007 de catre societate in calitate de titular al operatiunilor de import, iar drepturile vamale si TVA aferente, neachitate la acel moment, au fost achitate ulterior integral de catre societate, suma fiind inregistrata in contabilitate prin intocmirea articolului contabil 4426=5121..... lei (considerarea TVA ca deductibila).

Aceasta suma are doua componente, respectiv suma de ..... lei, TVA aferenta relatiilor contractual cu ..... care a fost refacturata catre reprezentantul fiscal al acesteia din Romania si care a solicitat si obtinut rambursarea acestei sume in cursul anului 2009 si suma de ..... lei, TVA aferenta relatiilor contractuale cu ..... (actualmente ..... GmbH).

In cuprinsului actului administrativ fiscal, organul de control recunoaste ca fiind deductibila doar suma de ..... lei; nu recunoaste insa si dreptul de deducere pentru suma de ..... lei, sustinandu-si intreaga argumentatie pe adresa nr. .... emisa de MEF, Directia de Legislatie in domeniul TVA. Aceasta adresa a fost emisa ca urmare a unei solicitari din partea societatii, formulata prin adresa nr. ...., prin care se solicita sa se precizeze faptul daca societatea din Romania (la data respectiva ..... SRL) beneficiaza de dreptul de deducere a TVA platita in vama pentru importul de bunuri efectuat, avand in vedere ca aceasta nu are calitatea de importator din punct de vedere al TVA.

Prin raspunsul dat la adresa formulata de societate, MEF, Directia de Legislatie in domeniul TVA invoca dispozitiile pct. 59 alin. (2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal in cuprinsul caruia se stipuleaza ca orice persoana care nu este importator in scopul taxei conform alin. (1) dar detine o declaratie vamala de import in care este mentionata ca importator al

bunurilor, nu are dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta importului respectiv decat in situatia in care va aplica structura de comisionar [...].

Organul de control apreciaza ca doar in cazul echipamentelor si bunurilor al caror proprietar este ..... este aplicabila structura de comisionar conform pct. 6 alin. 3 din normele date in aplicarea art. 128 alin. 2 din Codul fiscal nu si in cazul celor provenite de la .....; in baza structurii de comisionar, SC ..... SRL i se acorda posibilitatea de a refactura societatii din Germania contravaloarea bunurilor respective si TVA si, in consecinta, dreptul de deducere a TVA achitate in vama conform prevederilor art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

## **2.Argumente**

### **2.1. Incalcarea principiului legalitatii consacrat de art. 139 din Constitutie**

#### **2.1.1. Analiza textelor legale incidente**

Singurul text invocat de catre organul fiscal este cel al punctului 59 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal care au doar valoarea unei hotariri de Guvern data in executarea legii, act administrativ care nu poate prevedea conditii si restrictii in plus fata de cele prevazute de lege.

Dispozitiile pct. 59 din Normele metodologice intrate in vigoare la aproape 3 luni de la aderare (2 martie 2007) nu constituie simple norme date in executarea art. 151' din Codul fiscal ci un adaos nepermis la textul legal, singurul care poate produce efecte in materie fiscala. Prin restrangerea notiunii fiscale de importator la proprietarul sau cumparatorul bunurilor, actul administrativ introduce o limitare a sferei persoanelor care pot beneficia de deducerea TVA platita la data importului.

Nici organele fiscale care au promovat Hotarare de Guvern nu au putut anticipa toate situatiile concrete care vor lua nastere la data aderarii, dovada constituind-o atat intarzierea cu care au aparut Normele (pct. 59) dar si indrumarile date de catre Ministerul de Finante in luna octombrie 2007, la 10 luni dupa aderare. Daca in octombrie 2007 fiscul simtea nevoia sa transmita in teritoriu norme de interpretare si aplicare unitara a legii, inseamna ca situatiile concrete foarte diverse nu au putut fi prevazute si evitate din timp, din culpa celor ce aveau aceasta obligatie, si anume Ministerul Finantelor. Faptul ca aceste situatii nu au fost anticipate si ca inchiderea regimurilor vamale suspensive s-a realizat doar in scopuri vamale reiese si din partea finala a acestei adrese de indrumare.

Se recunoaste astfel faptul ca *datorita originii eterogene a acestor produse compensatoare, operatiunile se inchid vamal* (desi lipseste un cuvânt de legatura, este evident ca regimul tranzitoriu prevedea doar o inchidere vamala/documentara a operatiunilor si nu una factica tratandu-le ca veritabile importuri). Oricum nici aceasta indrumare din octombrie 2007, nu are valoarea

juridica a legii, singura care poate stabili atat impozite si taxe, cat si restrictii de la dreptul de a recupera sau deduce anumite sume platite.

Dispozitiile pct. 59 din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal prevad, la alin. (1), urmatoarele:

*„(1) In aplicarea art. 151<sup>1</sup> din Codul fiscal, importatorul care are obligatia platii taxei pentru un import de bunuri taxabil este:*

*a) cumparatorul catre care se expediaza bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, in absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la aceasta data. Prin exceptie, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrari anterioare importului nu sunt impozabile in Romania”*

Intr-o interpretare sistematica a textelor de lege relevante din Codul fiscal rezulta ca Normele de aplicare restrang nepermis atat aria de aplicare a notiunii de import cat si pe cea de importator, astfel:

- Art. 151<sup>1</sup> prevede: *„ Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii, conform prezentului titlu, este obligatia importatorului. ”*
- Art. 125<sup>1</sup>, pct. 13 defineste importatorul ca fiind *„persoana pe numele careia sunt declarate bunurile, in momentul in care taxa la import devine exigibila, conform art. 136, si care in cazul importurilor taxabile este obligata la plata taxei conform art. 151”*.

Analizand aceste texte de lege cat si cele ale pct. 59 din Norme rezulta ca acestea au fost introduse in scopul armonizarii dispozitiilor Codului fiscal cu Directiva 2006/112/CE (Directiva TVA) aplicabila in Comunitate incepand cu 1 ianuarie 2007 (art. 413), fiind obligatorie pentru statele membre (art. 414).

In plan legislativ intern art. 151<sup>1</sup> a fost introdus in Codul fiscal prin Legea nr. 343/2006, iar pct. 59 din Norme, prin Hotararea Guvernului nr. 1861/2006. Desi legiuitorul fiscal s-a conformat cerintelor comunitare (Romania fiind deja stat membru Comunitar) cel administrativ nu a facut-o, astfel ca pct. 59 "incearca" o restrangere si a dispozitiilor art. 201 din Directiva TVA care stabileste ca *la import, taxa pe valoarea adaugata este datorata de orice persoana desemnata sau recunoscuta ca persoana obligata la plata taxei de catre statul membru de import.*

Societatea precizeaza ca a fost desemnata si recunoscuta atat de catre autoritatea vamala ca persoana obligata la plata taxei prin declaratia vamala acceptata si validata, cat si de catre autoritatile fiscale care prin Decizia de impunere nr. 319/10.05.2010 refuza dreptul de deducere ,obligand - o la plata taxei.

Ambele documente, declaratia vamala si Decizia de impunere sunt susceptibile de a naste, modifica sau stinge raporturi juridice, motiv pentru care, in conformitate cu art. 41 din Codul de procedura fiscala, reprezinta act

administrativ fiscal de autoritate, care trebuie sa produca efecte unitare si nu contrare.

Orice alta interpretare, echivaleaza , cu o modificare implicita a dispozitiilor fiscale/vamale comunitare armonizate, invocate anterior, dar si cu o nerespectare a dispozitiilor imperative din art. 1 al. (4) Cod fiscal care stabileste prevalenta dispozitiilor comunitare asupra celor nationale.

### **2.1.2 Conditii necesare a fi indeplinite in vederea exercitarii dreptului de deducere**

O prima concluzie este aceea ca art. 151<sup>1</sup> nu defineste calitatea de importator ci doar obligatia de plata a TVA astfel ca o raportare la definitia din art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 13 Cod fiscal este mai mult decat necesara; subsecvent acestei prime observatii se concluzioneaza ca societatea are calitatea de importator atat in sens vamal cat si fiscal deoarece bunurile au fost declarate de catre societate ca titular al drepturilor de import astfel ca pe langa aceasta conditie indeplinita, sunt indeplinite si celelalte conditii esentiale in baza carora se poate exercita dreptul de deducere, si anume:

1. achizitia de bunuri/servicii s-a realizat in scopul operatiunilor taxabile (aspect necontestat de inspectorii fiscali), conform art. 145 al. (2) Cod fiscal;

2. pentru exercitarea dreptului de deducere societatea trebuie sa detina declaratiile vamale de import care o identifica ca si importator in scopul taxei, conform art. 146 al. (1) lit. c) Cod fiscal.

a. Cu privire la prima conditie, organul fiscal sustine in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala faptul ca: „conform declaratiei reprezentantului societatii din data de 07.05.2010, reiese ca, la data incheierii controlului, utilajele, pentru care s-a calculat TVA in vama, conform inventarului de la finele anului 2009, nu figureaza in evidenta SC ..... Jimbolia, fapt ce denota ca achizitiile nu sunt utilizate pentru operatiuni taxabile”.

Dificultatea identificarii acestor utilaje la ambele momente (2000 si 2008) nu inseamna, de plano, ca ele nu sunt folosite pentru operatiuni taxabile. Societatea considera ca aceasta argumentatie nu poate fi folosita ca temei pentru demonstrarea faptului ca nu utilizeaza respectivele utilaje in scopul unor operatiuni taxabile. In perioada 2000-2008 proprietarul bunurilor s-a schimbat, de cel putin 3 ori - in 2000 ....., in august 2007 ....., in septembrie 2007 ....., in 2008 ..... - astfel incat acestea sunt greu de identificat, in lipsa unei expertize tehnice, deoarece s-a schimbat denumirea acestora, numarul de inventar, etc.

b. In ceea ce priveste cea de-a doua conditie esentiala pentru deducerea TVA, se precizeaza ca legiuitorul fiscal introduce prin art. 146 al. (1) lit. c) Cod fiscal o conditie formala, si anume, existenta documentelor care probeaza realitatea (implicit regimul fiscal) operatiunilor pentru care se solicita deducerea taxei.

In acest sens, articolul citat dispune ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii „*pentru taxa achitata pentru importul de bunuri [...]*), *sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale, care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator sau de catre alta persoana in contul sau*”.

Indeplinirea acestei conditii formale este legata de:

- existenta declaratiei vamale de import;
- inscrierea acestui document in evidentele de TVA;
- calitatea de importator in scopul taxei.

Analizand pe rand aceste criterii se observa ca organele fiscale nu au contestat existenta declaratiilor vamale de import; un alt aspect necontestat de organele fiscale (in fapt rezultat chiar din verificarea deconturilor de TVA) este acela ca importurile au fost inregistrate corespunzator in deconturile de TVA si jurnalele de achizitii, conform dispozitiilor art. 146 al. (1) lit. c) din Codul fiscal.

Din ultima precizare din dispozitia legala referitoare la calitatea de importator in scopul taxei, se observa ca nici art. 146 al. (1) lit. c) din Codul fiscal nu defineste aceasta calitate si nici pct. 46 din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal.

### **2.1.3 Argumente deduse din jurisprudenta CEJ**

Societatea petenta arata ca aprecierea asupra indeplinirii conditiilor necesare si suficiente cu privire la exercitarea dreptului de deducere are in vedere si practica Curtii Europene de Justitie care stabileste ca respectarea principiului neutralitatii fiscale exclude, *inter alia*, ca operatorii economici cu aceleasi obligatii sa fie tratati diferit atat timp cat acestia devin subiecti de TVA (*Cauza C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kugler*), si de asemenea ca activitatile economice trebuiesc tratate la fel, atat timp cat acestea pot fi clasificate ca activitati economice (*Cauza C-155/94, Wellcome Trust*); Curtea stabileste ca regula generala potrivit careia dreptul de deducere este o parte integrala a schemei TVA si nu poate fi limitata in principiu, acesta trebuind exercitat imediat pentru intregul quantum al TVA platit in amonte (*Cauzele reunite C-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd si Bond House Systems Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*).

Interpretarea art. 151<sup>1</sup> Cod fiscal in "lumina" pct. 59 din Norme conduce, in opinia societatii contestatoare, la concluzii absurde, ilogice, care nu pot fi neglijate, cum ar fi situatia in care notiunea de import din dreptul vamal sa nu mai corespunda cu cea din dreptul fiscal iar in plan practic o persoana sa realizeze un import de bunuri fara a avea obligatia de plata in comparatie cu situatia in care o persoana tera raportului juridic nascut in timpul procesului de vamuire, sa fie obligata la plata taxei (proprietarul bunurilor).

#### **2.1.4. Dubla impozitare/taxare**

Societatea contestatoare arata ca bunurile, la momentul indeplinirii formalitatilor vamale, se gaseau deja pe teritoriul comunitar puse in libera circulatie in statul de origine cu plata taxelor vamale si a TVA. Repetarea formalitatilor vamale duce implicit la o repetare a platii, o parte din aceasta plata nemaiputand fi recuperata (taxele vamale), iar o alta parte fiind oprita de la rambursare printr-o interpretare restrictiva de catre organele fiscale a textelor legale incidente, in final ea devenind o cheltuiala neeconomica pentru societate cu impact negativ asupra rezultatelor financiare.

Intr-un caz similar, legat de nerecunoasterea dreptului de deducere, Curtea de Apel Brasov in Decizia nr. .... din 7 aprilie 2006, arata printre altele ca ... *ratiunea textului de lege privind deductibilitatea TVA este evitarea dublei impuneri...* .

#### **2.1.5. Principiul legalitatii**

Efectul generat de pct. 59 din Norme este evident in sensul restrangerii vointei legiuitorului (inclusiv a celui comunitar) printr-un act administrativ (Hotarare de Guvern) incalcandu-se astfel dispozitiile art. 108 si art. 139 al. (1) din Constitutia Romaniei dar si dispozitiile din Tratatul de constituire a Comunitatii Europene (Tratatul de la Roma), operand *sine die* o "reasezare" a fortei juridice a actelor normative.

#### **2.2 Incalcarea dispozitiilor comunitare**

Aplicarea deformata a dispozitiilor tranzitorii stabilite prin Anexa V la Tratatul de aderare incalca mecanismele fundamentale de functionare a Pietii Unice europene prevazute in Tratatul de constituire a Comunitatii Economice Europene (tratatul de la Roma) si in special a urmatoarelor dispozitii:

- Art. 23 al. (1): *Comunitatea este fondata pe o uniune vamala, care cuprinde ansamblul schimburilor de marfuri si care implica interzicerea, intre statele membre, a unor drepturi de import, export si a oricaror taxe cu efect echivalent;*
- Art. 25: *Taxele vamale la import si export sau taxele cu efect echivalent sunt interzise intre statele membre; aceasta interdictie se aplica si taxelor vamale cu caracter fiscal;*
- Art. 30: *Dispozitiile art. 28 - 29 nu impiedica interdictii sau restrictii (...) justificate de motive de moralitate, ordine publica (...); totusi aceste interdictii nu trebuie sa constituie nici un mijloc de discriminare arbitrara, nici o restrictie deghizata intre statele membre;*
- Art. 49: *(...) restrictiile privind libera prestare de servicii in interiorul Comunitatii sunt interzise in ceea ce ii priveste pe cetatenii statelor membre stabiliti intr-un alt stat al Comunitatii decat cel al destinatarului prestatiei.*

Din analiza consecintelor platii TVA si a imposibilitatii deducerii ei, rezulta ca utilizarea in continuare de catre societate a unor echipamente de productie apartinand unui agent economic din comunitate devine mai scumpa decat utilizarea unor asemenea bunuri din Romania, deoarece pentru acestea TVA s-ar fi putut recupera daca ar fi fost cumparate sau nici nu s-ar fi platit in cazul unui comodat.

Rezulta clar o discriminare in defavoarea produselor comunitare, care devin mai scumpe, TVA nedeductibila devenind o cheltuiala definitiva a societatii, comparativ cu utilizarea unor produse de origine interna, ceea ce contravine principiilor stabilite in art. 23 si 25 (precizate), facand din TVA o taxa cu efect echivalent taxelor vamale.

Prin instituirea unei astfel de conditii se aduce atingere si libertatii de circulatie a marfurilor, libertate fundamentala in cadrul UE, deoarece, atat timp cat introducerea unor marfuri dintr-un stat comunitar in altul este conditionata de plata unor taxe (vamale sau alte impozite interne), fara posibilitatea recuperarii lor, functionarea corecta a acestei libertati nu mai poate fi garantata, iar societatile comerciale sunt descurajate sa demareze activitati comerciale pe teritoriul aceluia stat.

### ***2.3 Necorelarea legislatiei fiscale cu legislatia vamala***

A. Inainte de aderare, intrarea bunurilor in tara fara transferul dreptului de proprietate, pentru utilizari determinate (care nu transforma/modifica natura bunurilor) putea avea loc doar sub un regim vamal suspensiv de admitere temporara, conform Codului vamal (succesiv Legea nr. 141/1997 si mai apoi Legea nr. 86/2006 ) si a Regulamentului vamal (H.G nr. 1114/2001) in vigoare la data deschiderii operatiunilor temporare.

Relevante sunt in acest sens dispozitiile art. 119 din Lg. 141/1997 potrivit carora *regimul de admitere temporara permite utilizarea pe teritoriul Romanie (...) a marfurilor straine destinate a fi reexportate in aceiasi stare, cu exceptia uzurii lor normale, dar si dispozitiile art. 262 lit. c) din H.G nr. 1114/2001 care dispune ca regimul vamal de admitere temporara se acorda sub rezerva ca pe intreaga perioada de utilizare bunurile vor ramane in proprietatea persoanei juridice stabilite in strainatate.*

Din punct de vedere fiscal - art. 161' din Codul fiscal (operatiuni efectuate inainte si de la data aderarii) dispune la al. (1) ca: *prevederile in vigoare, la momentul in care bunurile au fost plasate in unul dintre regimurile suspensive prevazute la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 1-7 (...), se vor aplica in continuare de la data aderarii, pana la iesirea bunurilor din aceste regimuri ... prevederi conforme de altfel celor din Anexa V la Tratatul de aderare.*

Al. (2) de la art. 161 stabileste ca : *aparitia oricarui dintre evenimentele de mai jos la sau dupa data aderarii se va considera ca import in Romania:*



- a) *iesirea bunurilor in Romania din regimul de admitere temporara in care au fost plasate inaintea datei aderarii ... ;*
- b) *scoaterea bunurilor in Romania din regimurile vamale suspensive in care au fost plasate inaintea datei aderarii ....*

Astfel spus cele doua situatii prezentate mai sus reprezinta modalitati de inchidere a regimurilor vamale suspensive pe teritoriul Romaniei, evenimente considerate import de bunuri pentru care taxa devine exigibila, obligatia de plata fiind a persoanei care inchide regimurile suspensive (imporatatorul).

Din analiza sistematica a dispozitiilor vamale si fiscale rezulta ca dupa aderare toate regimurile vamale suspensive deschise anterior aderarii trebuiau inchise dupa aderare, la data expirarii termenului pentru care erau aprobate, respectiv prelungite. In baza dispozitiilor art. 161' alin. 2 din Codul fiscal, taxa a trebuit platita, singura solutie de evitare a platii TVA putand fi, conform alin. 3 al aceluiasi articol "reexpedierea in afara teritoriului comunitar" sau "catre statul membru din care au fost exportate"; societatea afirma ca avea nevoie de aceste echipamente pentru a le utiliza in continuare in activitatea curenta.

Legea fiscala nu poate constitui un obstacol in calea activitatii comerciale, trebuind interpretata in sensul in care o inlesneste si nu in sensul in care o ingreuneaza; textul fiscal trebuie *sa* tina seama de realitatea economica si *sa* fie aplicat in functie de aceasta.

Solutia comerciala logica, normala era de a mentine bunurile in continuare in Romania si nu a le transporta in tarile de provenienta si a le readuce apoi tot in Romania numai pentru a evita plata TVA, a devenit incidenta plata taxei in urma producerii faptului generator. Obligatia platii taxei a revenit conform dispozitiilor art. 125<sup>1</sup> importatorului, in cazul supus analizei societatii care a declarat bunurile pe numele *sau* si conform dispozitiilor art. 151<sup>1</sup> a fost obligata la plata TVA.

Daca nu se poate deduce TVA platita, inseamna ca societatea, doar datorita aderarii Romaniei la UE, a ramas prinsa intre doua regimuri vamale cu TVA platita, desi pentru nici unul dintre cele doua regimuri vamale - nici cel anterior, nici cel ulterior aderarii - nu ar fi trebuit sa se plateasca TVA.

Este illogic ca datorita aderarii Romaniei la UE o tranzactie (*lato sensu*) care nu impune plata TVA sa aiba drept consecinta o situatie fiscala mai impovaratoare, comparativ cu cea anterioara aderarii, pentru operatiuni ce vizeaza bunuri provenite din comunitate. Interpretarea adoptata de catre organele fiscale genereaza efecte care pun societatea intr-o situatie similara celei iesirii Romaniei din Comunitate si nu aderarii la aceasta.

B. Nu se pot admite erorile savarsite de catre Administratia Nationala a Vamilor, care nu a reglementat corespunzator, in corelatie cu

dispozitiile administrativ fiscale, regimul operatiunilor deschise inainte de aderare pentru a se evita plata de TVA pentru operatiuni care nu impun aceasta.

Prin adresa Autoritatii Nationale a Vamilor nr. .... se stabileste ca „ in cazul marfurilor comunitare aflate in regim vamal suspensiv, la expirarea termenelor de incheiere a operatiunilor este necesar sa se intocmeasca formalitati vamale pentru incheierea acestora din punct de vedere vamal, fi prin punere in liber a circulate, fie tranzit extern catre un stat membru al UE, fie reexport pentru livrare extracomunitara ”.

Prin adresa Autoritatii Nationale a Vamilor nr. .... s-a precizat explicit ca inchiderea regimurilor vamale suspensive (cu exceptia regimului vamal de perfectionare activa) se va face prin punerea marfurilor in libera circulate (cu plata TVA n.n.); ulterior, prin adresa ANV nr. ...., se recunoaste ca aceasta solutie este eronata, motiv pentru care inchiderea regimurilor vamale suspensive prin punere in libera circulatie este obligatorie doar pentru marfurile cu statut comunitar (... dovedit printr-un certificat de origine n.n.).

Societatea constata ca ambele adrese emise de ANV in vederea punerii in aplicare a masurilor tranzitorii sunt gresite deoarece, pct. 16 din anexa nr. V la Tratatul de aderare precizeaza explicit faptul ca regimurile vamale suspensive deschise inainte de aderare se finalizeaza potrivit dispozitiilor vamale comunitare ori potrivit acestor norme, regula generala este aceea ca inchiderea regimului de admitere temporara se va realiza prin reexportul marfurilor; tot dispozitiile din anexa V la Tratatul de aderare fac o trimitere la reglementarea nationala aplicabila la data deschiderii regimurilor de admitere temporara (Lg. 141/1997 si Lg. 86/2006); acestea din urma, la "dispozitii tranzitorii" prevad explicit ca regimurile vamale suspensive se incheie potrivit reglementarilor in vigoare la data deschiderii lor.

Aceste adrese, cat si cea a organelor fiscale nu au fost utile societatii datorita faptului ca la data emiterii lor majoritatea bunurilor erau puse deja in libera circulatie, dar si datorita faptului ca ele au fost emise in "circuit intern" catre structurile vamale si fiscale din subordine, fara a fi aduse la cunostinta operatorilor economici in timp util.

Aceasta conformitate rezulta explicit si din Documentul informativ TAXUD (Directia Generala de Taxare si Uniune Vamala din cadrul Comisiei Europene) nr. 1661/2006 in baza carora au fost emise cele doua adrese a ANV; cu toate ca documentul are un caracter informativ inclusiv in materie de TVA (preambulul documentului), precizeaza explicit la cap. IV, pct. 3 lit. c) ca pentru regimul de admitere temporara se vor aplica dispozitiile de la paragraful 16 din anexa V la Tratatul de aderare, respectiv legislatia aplicabila in acel Stat Membru inainte de data aderarii.

Codul vamal Comunitar (Reg. Nr. 2193/1992) precizeaza la art. 89 al. (1) ca regimurile vamale vor fi inchise, atribuind marfurilor o alta destinatie

vamala, iar la art. 140, referindu-se strict la regimul vamal de admitere temporara, stabileste termenul de inchidere ca fiind suficient de lung pentru ca obiectivul utilizarii marfurilor sa fie atins, fara insa a depasi 24 de luni.

Documentul TAXUD recomanda statelor membre (cap. V lit. a) pastrarea valabilitatii autorizatiilor emise inainte de aderare, pana la expirarea termenului dar nu mai mult de un an de la data aderarii pentru regimurile vamale de perfectionare sau transformare sub control vamal, dar nu si admitere temporara.

In aceasta suprapunere de norme (comunitare si interne), administratia vamala si cea fiscala ar fi trebuit sa emita norme unitare, din vreme, care sa reglementeze regimul tranzitoriu, fara a conferi notiunii de importator doua sensuri diferite, si a-l pune pe agentul economic in situatia in care respectand reglementarile vamale, le incalca pe cele fiscale.

Faptul ca organele fiscale si cele vamale au conferit o alta "dimensiune" unor simple masuri tranzitorii care urmau sa puna in conformitate noile reglementari vamale comunitare cu situatiile nascute inainte de data aderarii rezulta si din faptul ca operatorii comunitari si autoritatile vamale din celelalte state membre nu au reclamat prezenta fizica a bunurilor pe teritoriul lor ci doar dovada ca regimurile au fost inchise in Romania; societatea are in vedere aici un aspect de procedura vamala, si anume anterior datei la care bunurile au intrat in Romania intr-un regim vamal de admitere temporara, in statul de plecare a fost deschis corelativ un regim vamal de export temporar, care in conditiile date ar fi trebuit sa ramana deschis.

#### ***2.4 Cerinta ca societatea contestatoare sa fie proprietarul echipamentelor***

Din analiza dreptul de proprietate (calitate de cumparator, furnizor, etc.) invocat de organele de control), se observa ca textul art. 128 care defineste livrarea de bunuri stabileste ca se afla in prezenta unei livrari de bunuri (respectiv achizitii din partea beneficiarului) in momentul in care are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Fara a intra intr-o analiza a dezmembramentelor dreptului de proprietate, in opinia societatii, legiuitorul fiscal (cel comunitar si apoi cel national) a apelat la o solutie juridica care sa conduca la impozitarea tuturor operatiunilor economice, chiar in lipsa transferului unui drept de proprietate, pentru punerea in aplicarea a principiului generalitatii TVA.

In acest sens, art. 480 din Codul civil prevede ca, *proprietatea este dreptul ce are cineva de a se bucura si a dispune de un lucru in mod exclusiv si absolut, insa in limitele determinate de lege*.

Se observat ca, in ipoteza vizata de art. 128 al. (1) din Codul fiscal, ca societatea se afla in prezenta unei operatiuni impozabile cu TVA (livrare de bunuri) chiar din momentul in care sunt transferate doar primele doua attribute ale dreptului de proprietate (posesia si folosinta).

In materie de TVA, o astfel de abordare este logica: in caz contrar, operatorul economic nu ar supune impozitarii unele operatiuni economice, care genereaza venituri si cheltuieli, in lipsa unui drept de proprietate si astfel s-ar aduce atingere caracterului TVA care ar trebui sa afecteze, in principiu, toate operatiunile economice (tranzactiile *lato sensu*)

**Se constata ca definirea calitatii de importator corespunde unui alt text de lege, si anume, cel care stabileste persoana obligata la plata TVA pentru importul de bunuri.**

Chiar acceptand ca un text din Normele metodologice dat in aplicarea unui anumit text din Codul fiscal, devine aplicabil si unui alt text legal din Cod, ajungem la concluzia ca, in fapt, s -a facut o plata nedatorata, fara temei legal si pe cale de consecinta aceasta ar trebui restituita, anulate declaratiile vamale si intocmita o alta declaratie in numele persoanei care se califica ca si importator din perspectiva acestor texte de lege si care poate realiza o plata valabila; in caz contrar, se apreciaza ca statul a obtinut o imbogatire fara just temei.

### ***2.5 Interpretarea logica, rationala***

Practica instantelor si indeosebi a celei supreme, utilizeaza in mod predilect metoda de interpretare logica, rationala, in cazul in care se confrunta cu dispozitii legale contradictorii.

Unele decizii ale Curtii Supreme par sa contureze o orientare a acestei instante catre solutii in care se face apel indeosebi la notiunile de ratiune, logica, etc.

Intr-o prima decizie, s-a facut mentiunea expresa ca solutia rezulta „din interpretarea rationala a acestor norme juridice”.

Un alt exemplu de folosire a criteriului interpretarii rationale se gaseste tot intr-o decizie a instantei supreme, care statueaza in sensul ca: „taxa pentru jocuri de noroc se datoreaza proportional cu perioada de functionare cand cazinourile functioneaza - o fractiune de timp dintr-un an calendaristic”, iar „din interpretarea rationala a acestor norme juridice” rezulta ca fractiunea de timp nu poate fi diminuata prin deducerea zilelor de nefunctionare si nici nu poate fi restransa la perioade ce cumuleaza exclusiv zilele de functionare a cazinoului.

Intr-o alta decizie s-a aratat ca nu exista nici un argument logic, din punct de vedere al regimului fiscal, care sa justifice de ce pentru un amestec de carne in care s-au adaugat condimente sa se plateasca TVA *dublu fata de acelasi produs fara condimente*.

Intr-o alta decizie, se face trimitere la logica textului; „este impotriva logicii textului sa se considere ca accizabil numai alcoolul ca atare, in stare (relativ) pura, iar nu si orice alt preparat continand in proportie semnificativa alcool”.

In speta de fata, singura solutie logica o constituie admisibilitatea recuperarii TVA platit la import, prin mecanismul deductiei, deoarece:

- nici regimul de admitere temporara anterior aderarii nici cel similar, ulterior aderarii, nu impune plata TVA;
- dispozitiile vamale conexe aderarii, au impus inchiderea regimurilor vamale deschise anterior;
- dispozitiile fiscale au caracterizat neinchiderea regimurilor vamale fara ca marfa sa fie reexpediata in Comunitate ca import taxabil cu TVA;
- solutia comerciala, rationala era de a pastra bunurile in Romania pentru a le plasa intr-un regim vamal/fiscal temporar (i.e regimul fiscal de non-transfer) dupa aderare, urmand ca ele sa fie utilizate in continuare aici;
- recuperarea taxei platite este solutia logica pentru a asigura neutralitatea totala a TVA, comparativ cu tranzactiile pur interne care nu aveau efectul unei taxe platite si nerecuperabile (nedeductibile);
- operatorii economici nu au dispus la timp de norme si instructiuni clare si coroborate;
- este absurd ca proprietarii marfurilor ce nu se puteau inregistra fiscal in Romania (atunci) sa fie obligati a-si "importa" propriile marfuri in Romania;
- la fel de absurd este si alternativa facturarii catre adevaratii proprietari doar a sumei reprezentand TVA, fara ca in factura sa figureze si baza impozabila.

In concluzie, pe fondul unor dispozitii legale clare si a unor norme administrative insuficient fundamentate si elaborate, interpretarea rationala, logica, conduce tot la solutia considerarii ca deductibila a sumei de 1.698.170 lei reprezentand TVA aferenta punerii in libera circulatie a echipamentelor de productie si a diferitor bunuri al caror proprietar este ..... BmbH (actuala ..... Romania).

II. In RIF nr..... intocmit in urma inspectiei fiscale desfasurata la SC ..... SRL se consemneaza ca TVA in suma de ..... lei provine din relatiile contractuale cu firma ..... care initial apartinea grupului ..... iar ulterior societatea respectiva a falimentat iar drepturile si obligatiile au fost preluate de firma ..... care s-a desprins din concernul .....

Societatea a solicitat prin adresa nr. .... de la MEF - Directia de Legislatie in domeniul TVA precizari referitoare la faptul daca societatea din Romania ( la data respectiva SC ..... SRL ) poate beneficia de dreptul de deductie a TVA platita in vama pentru importul de bunuri efectuat , avand in vedere faptul ca aceasta nu are calitatea de importator din punct de vedere a TVA deoarece proprietarul bunurilor este ..... Germania.

Urmare analizei efectuate s-au constatat urmatoarele ;  
- proprietarul bunurilor pentru care s-a platit TVA in vama in suma de ..... lei este ..... Germania

- pana la data incheierii inspectiei fiscale proprietarul bunurilor nu si-a desemnat reprezentant fiscal in Romania

- ..... SRL (actuala SC ..... SRL ) nu a avut un comportament fiscal care se identifica sub denumirea de structura de comisionar

- conform declaratiei reprezentantului societatii reiese ca la data inspectiei fiscale utilajele pentru care s-a calculat si achitat TVA in vama in suma de ..... lei nu sint cuprinse in inventarul de la finele anului 2009 fapt ce denota ca achizitiile supuse analizei nu sunt utilizate pentru operatiunile taxabile asa cum prevede art. 146 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificaril ulterioare

Pentru aspectele prezentate mai sus inspectorii fiscali au stabilit ca TVA in suma de ..... lei nu poate fi dedusa de catre SC ..... SRL.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata , invocate de contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca se contesta partial masurile inscrise in Decizia de impunere nr. ...., adica se contesta constatarea nedeductibilitatii TVA in suma de 1.698.170 lei.

Din analiza continutului contestatiei si implicit a anexelor care se afla la dosarul cauzei depusa de reprezentantul legal al S.C..... SRL Jimbolia se constata ca obiectul contestatiei se bazeaza pe contestarea actelor normative emise de legiuitor, respectiv contesta in principal prevederile pct.59 din H.G. nr. 1861/2006 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din analiza efectuata asupra continutului contestatiei depuse, s-a constatat ca reprezentantul legal al S.C. .... Jimbolia, interpreteaza motivele de fapt si temeiurile de drept inscrise in decizia de impunere nr..... fara o corelare in detaliu cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si aduce in atentia organelor de solutionare a contestatiei argumete bazate pe principii fundamentale ale Constitutiei Romaniei, ale jurisprudentei europene si in principal se *bazeaza* pe aspectele constatate legate de necorelarea legislatiei fiscale cu legislatia vamala.

Organul competent sa solutioneze contestatia a constatat urmatoarea desfasurare a operatiunilor efectuate de societatea petenta care a generat aspectul fiscal si care a determinat organele de inspectie fiscale sa considere nedeductibila TVA in suma de ..... lei achitata in vama.

Pentru desfasurarea procesului de productie societatea a introdus in Romania inainte de anul 2007 echipamente de productie si diverse bunuri in regim de admitere temporara cu exonerare totala sau partiala de la plata drepturilor de import, in baza contractelor de leasing operational si de

lohn incheiate cu cei 2 parteneri contractuali, respectiv .....( ulterior transformat in .....).

In contractele comerciale incheiate cu partenerii mai sus mentionati se specifica faptul ca proprietarii bunurilor sunt si vor ramane firmele din Germania. Aceste bunuri au fost puse in libera circulatie in cursul anului 2007 de societate in calitate de titular al operatiunilor de import temporar, prin declaratii vamale , regimurile temporare fiind astfel inchise, societatea neachitand in acel moment drepturile vamale (taxe vamale, comision) precum si TVA aferenta.

In cursul anului 2008 (aprilie 2008-septembrie 2008), societatea a facut obiectul unui control de la MEF - Autoritatea Nationala a Vamilor prin care organele vamale au stabilit ca societatea datoreaza pentru aceste puneri in libera circulatie (prin DVI-le mentionate mai sus) TVA in suma de ..... lei si majorari de intarziere de ..... lei. Au fost incheiate de catre organele vamale un numar de 4 procese verbale, care sint anexate in copie la dosarul contestatiei.

Societatea contestatoare nu a contestat constatarile organului vamal in ceea ce priveste debitul stabilit cu titlu de TVA in suma de ..... lei dar nu a fost de acord cu majorarile de intarziere calculate in suma de ..... lei, suma pe care a si contestat-o, dar pentru care nu a obtinut castig de cauza din partea instantei judecatoresti.

Din suma totala de ..... lei reprezentand TVA stabilita de organele vamale, analiza deductibilitatii TVA in suma de ..... lei a facut obiectul inspectiei fiscale finalizate cu emiterea Deciziei de impunere nr. ....

**S- a constatat ca inspectorii fiscali au avut in vedere si faptul ca reprezentantul legal al S.C ..... SRL, din proprie initiativa in luna septembrie 2008, pentru justificarea dreptului de deducere a TVA in suma de 1..... lei, a solicitat prin adresa nr..... de la MEF - Directia de Legislatie in domeniul TVA precizari referitoare la faptul daca societatea din Romania (la data respectiva S.C. .... SRL Jimbolia) beneficiaza de dreptul de deducere a TVA platita in vama pentru importul de bunuri efectuat, avand in vedere ca aceasta nu are calitatea de importator din punct de vedere a TVA intrucat proprietarul bunului este ....., invocand astfel prevederile pct.59 din H.G. Nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare.**

La solicitarea contribuabilului, MEF - Directia de Legislatie in domeniul TVA Bucuresti formuleaza prin adresa nr.281727/27.10.2008 urmatorul raspuns:

*" 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 HG nr.44/2004 cu modificarile ulterioare, importatorul in scopul taxei este cumparatorul catre care se expediaza bunurile la data la care devine exigibila la import sau in absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la aceasta data.*

*Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, persoana care are calitatea de importator si careia ii revenea obligatia platii taxei aferente importului de bunuri din Romania este societatea ..... proprietarul bunurilor, intrucat bunurile respective **nu au fost vandute catre S.C. ....SRL.***

*In situatia descrisa in adresa dvs. nu s-a procedat conform prevederilor legale mentionate mai sus. respectiv importul a fost efectuat de catre S..C VOGT ..... S.R.L care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata si prin urmare, intrucat bunurile importate nu sunt destinate realizarii activitatii economice a acestuia (nu realizeaza livrari de bunuri nefiind proprietar al acestora, ci numai prestari de servicii asupra bunurilor) **nu are dreptul de deducere a TVA achitata in vama.***

*Cu toate acestea la alin.(2) al pct. 59 din Normele metodologice se prevede ca orice persoana care nu este importator in scopul taxei conform alin.(1) dar detine o declaratie vamala de import in care este mentionata ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta importului respectiv decat in situatia **in care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1)***

Avind in vedere considerentele aratate mai sus, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei opinia petentei referitoare la faptul ca interpretarea pct.59 are doar valoarea unei Hotarari de Guvern data in executarea legii si ca este un act administrativ care nu poate adauga prin prevederile sale conditii si restrictii in plus fata de cele prevazute de lege, iar in speta supusa analizei prin restrangerea notiunii fiscale de importator la proprietarul sau cumparatorul bunurilor, actul administrativ introduce o limitare a sferei persoanelor care pot beneficia de deducerea TVA platita la data importului.

Organul competent sa solutioneze contestatia precizeaza ca organele Ministerului finantelor Publice au obligatia sa aplice prevederile unei legi coroborat cu precizarile date prin norme, ambele avind acelasi grad de importanta.

Petenta sustine ca nu avea obligatia sa plateasca TVA pentru bunurile puse in libera circulatie si ca solutia comerciala rationala era de a pastra bunurile in Romania pentru a le plasa intr-un regim vama fiscal temporar ((non-transfer) dupa aderare, urmand ca ele sa fie utilizate in continuare pe teritoriul Romaniei; aceasta argumentatie nu este de natura a schimba constatarea inspectorilor fiscali legata de deducerea TVA coroborat cu calitatea de proprietarul si/sau importator/ utilizatorul al utilajelor.

Prin contestatia formulata societatea contestatoare nu aduce argumente care sa demonstreze ca :

utilajele se afla in patrimoniul propriu.

- utilajele participa la desfasurarea de operatiuni taxabile ale societatii
- proprietarul utilajelor , fiind societate straina, nu si-a desemnat reprezentant fiscal

In ceea ce priveste argumentatia petentei referitoare la faptul ca prevederile art. 151 '1 nu definesc calitatea de importator ci doar obligatia de plata a TVA astfel ca o raportare la definitia din art.125"alin(1) pct. 13 Cod Fiscal este mai mult decat necesara" si pe aceasta cale petenta: „ concluzioneaza ca are calitatea de importator atat in sens vamal cat si in sens fiscal deoarece bunurile au fost declarate de societate ca titular al drepturilor de import..., **nu conduce** la solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece calitatea de importator si persoana juridica careia ii revenea obligatia platii



taxei aferente importului de bunuri din Romania este societatea ..... GMBH- Germania; aceasta entitate este *proprietarul bunurilor, intrucat nu exista documente care sa demonstreze ca bunurile respective au fost vandute catre S.C. VOGT ELECTRONIC ROMANIA SRL.* Totusi

legiitorul a anticipat si situatia in care se gaseste S.C. .... SRL, adica nu este proprietar al bunurilor, a fost obligat la plata TVA in vama, prin prevederile pct.59 alin.(2) din HG nr. 1861/2006 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal potrivit caruia: *or ice persoana care nu este importator in scopul taxei conform alin.(1) dar detine o declaratie vamala de import in care este mentionata ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta importului respectiv decat in situatia in care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin.(1).*

Fata de toate argumentele prezentate mai sus, se va respinge contestatia ca fiind neintemeiata pentru suma de ..... lei cu titlu de TVA fara drept de deducere, stabilita de organul de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr..... si prin raportul de inspectie fiscala nr..... care a stat la baza emiterii acestei decizii de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor Legii nr. 571/2003 republicata si actualizata, in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr..... se

## DECIDE

respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA respinsa la rambursare in suma de ..... lei

- prezenta decizie se comunica la :

- SC ..... SRL

-Activitatea de inspectie fiscala -Serv. Inspectie  
fiscala PJ 5

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de judecata competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV

.....

