



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 335 / 2011

privind soluționarea contestației depuse de SC .X. SRL, înregistrată la
Agenția Națională de Administrație Fiscală-Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor sub nr. 907448/20.04.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția
Judeteană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresă
nr..X./14.04.2010 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor - Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.
X/20.04.2010 asupra contestației depuse de SC .X. SRL, cu sediul în
localitatea X, DN 1, jud X, CUI X.

Societatea contestă suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei
taxe vamale, .X. lei TVA și .X. lei majorări de întârziere aferente, stabilită
prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./01.03.2010 emisă în baza
Procesului verbal de control nr. .X./01.03.2010 încheiate de reprezentanții
Direcției Judetene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

În raport de data comunicării Deciziei pentru regularizarea
situației, respectiv **05.03.2010**, așa cum rezultă din confirmarea de primire
aflată la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207
alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură
fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată
către Direcția Judeteană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în data de
02.04.2010, conform confirmării de primire a contestației, aflată în copie la
dosarul cauzei.

Constatând ca în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art.207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar la data depunerii contestației societatea era mare contribuabil regăsindu-se în anexa 2 la poziția nr. X din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată societatea arată că în perioada 01.01.2008-31.12.2009 a desfășurat operațiuni de perfecționare pasivă cu societăți din Ucraina și Republica Moldova în baza autorizațiilor de perfecționare pasivă nr. RO BV .X./30.01.2008, RO BV .X./29.08.2009, RO BV .X./08.04.2009, RO BV .X./08.04.2009.

Operațiunile au constat în exportul temporar al tuturor materiilor prime și accesoriilor (marfuri comunitare și necomunitare) către partenerii externi și reimportul de produse compensatoare rezultate în urma prelucrărilor.

Societatea precizează că la importul produselor compensatoare baza de calcul a drepturilor vamale se compune din manopera, cheltuielile de transport al produselor compensatoare și valoarea materialelor neoriginare importate în Comunitatea Europeană cu taxe vamale zero, în conformitate cu art. 591 din Regulamentul 2454/1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar și art. 142 alin 1 lit i din Codul fiscal.

Societatea arată că nu a încălcat prevederile art. 591 din Regulamentul 2454/1993 de aplicare a Codului Vamal Comunitar întrucât acesta nu prevede că titularul operațiunilor de perfecționare pasivă trebuie să prezinte cererea pentru scutirea parțială de drepturi de import, dovezi ale originii marfurilor exportate temporar sau documente care să demonstreze că punerea în liberă circulație s-a făcut cu o rată a drepturilor de import mai mare decât zero.

Societatea precizează că prin simpla depunere a declarației vamale, a documentelor doveditoare a originii marfurilor de export temporar și acordarea liberului de vamă, autoritatea vamală recunoaște punerea la dispoziție a documentelor necesare aplicării scutirii parțiale de drepturi de import prevăzută la art. 591 din Regulamentul 2454/1993 de aplicare a Codului Vamal Comunitar.

Mai mult, societatea arata ca prin inregistrarea declaratiilor vamale, inscrierea lor in registrele vamale si prin aplicarea stampilei care atesta depunerea tuturor documentelor inscise in rubrica 44 a declaratiilor vamale, autoritatea vamala recunoaste punerea la dispozitie a documentelor necesare aplicarii art. 591 din Regulamentul 2454/1993 de aplicare a Codului Vamal Comunitar.

De asemenea, societatea arata ca prin declaratiile furnizorului .X. din Italia sunt specificate nivelul taxelor vamale si TVA achitate la momentul importului in Comunitatea Europeana pentru materialele care au origine extracomunitara, facandu-se astfel dovada faptului ca tesatura exportata in regim de perfectionare pasiva cu origine Turcia a fost pusa in libera circulatie in Comunitatea Europeana cu taxa vamala zero , iar pentru alte materiale cu origine Indonezia, China, sau Thailanda, punerea in libera circulatie in Comunitate s-a facut cu plata drepturilor vamale la o valoare a taxelor mai mare decat zero.

Referitor la TVA, societatea arata ca aceasta trebuie calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra diferentei de taxa vamala, excluzandu-se din baza de calcul valoarea materialelor neoriginare din CEE importate cu taxe vamale zero, conform prevederilor art. 142 alin 1 lit i din Codul fiscal.

Referitor la declaratia vamala nr. .X./18.08.2008 societatea arata ca drepturile vamale au fost calculate gresit de catre organele vamale, in sensul ca articolul 2 din factura nr. .X./08.08.2008 este inscris in certificatul de origine FORM A cu seria X nr. .X. dar nu a beneficiat de preferinte tarifare.

Societatea solicita anularea Deciziei pentru regularizarea situatiei nr. .X./01.03.2010

II. Prin Decizia pentru regularizarea situatiei nr. .X./01.03.2010 emisa in baza Procesului verbal de control nr. .X./01.03.2010 incheiate de reprezentantii Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. s-a constatat ca in perioada 01.01.2008-31.12.2009 societatea contestatoare a desfasurat operatiuni de perfectionare pasiva in baza autorizatiilor de perfectionare pasiva RO BV .X./30.01.2008, RO BV .X./29.08.2009, RO BV .X./08.04.2009, RO BV .X./08.04.2009, operatiuni ce constau in exporturi de materii prime si materiale auxiliare catre partenerii din Ucraina si Republica Moldova si reimporturi de produse compensatoare.

Organele vamale arata ca derogarea de la algoritmul de calcul prevazut la art. 151 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, ar fi putut sa fie acordata, conform art. 591 din Regulamentul 2454/1993 de aplicare a

Codului Vamal Comunitar, daca titularul operatiunii ar fi solicitat acest lucru si in urma obtinerii aprobarii autoritatii vamale.

Organele vamale arata ca in urma reverificarii declaratiilor vamale de incheiere a regimului de perfectionare pasiva se constata ca in toate cazurile, cuantumul drepturilor de import a fost stabilit in mod eronat avand ca baza de calcul contravaloarea manoperei(plus valoarea).

Organele vamale arata ca in setul de documente depuse impreuna cu declaratiile vamale nu s-au regasit nici cereri ale titularului operatiunii, nici dovezi ale originii marfurilor exportate temporar sau documente care sa demonstreze punerea lor in libera circulatie cu o rata a drepturilor de import mai mare decat zero, documente prevazute la art. 591 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 al Comisiei din 2 iulie 1993 privind dispozitii de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar.

Organele vamale arata ca metoda de calcul a drepturilor vamale de platit este cea prevazuta la art. 151 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, drept pentru care au calculat in sarcina societatii diferente de taxe vamale in suma de .X. lei, diferente de TVA in suma de .X. lei si accesorii aferente in suma de .X. lei.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

Referitor la suma totala de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta taxe vamale, suma de .X. lei reprezinta TVA si suma de .X. lei reprezinta majorari de intarziere, **cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de scutirea partială de drepturi de import prin luarea în considerare a costului operației de transformare ca bază a valorii drepturilor, prevazuta la art. 591 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 a Comisiei din 2 iulie 1993 privind dispozitii de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar, in conditiile in care din actele aflate la dosar nu rezulta ca in perioada verificata societatea ar fi formulat la organul vamal cereri in acest sens sau ar fi solicitat modificarea pozitiei 16 din autorizatiile de perfectionare pasiva.**

In fapt, in perioada 01.01.2008-31.12.2009 societatea contestatoare a desfasurat operatiuni de perfectionare pasiva in baza autorizatiilor de perfectionare pasiva RO BV .X./30.01.2008, RO BV

.X./29.08.2009, RO BV .X./08.04.2009, RO BV .X./08.04.2009, operatiuni ce constau in exporturi de materii prime si materiale auxiliare catre partenerii din Ucraina si Republica Moldova si reimporturi de produse compensatoare.

La reimportul produselor compensatoare, prin declaratiile vamale de punere in libera circulatie societatea a calculat drepturile vamale aferente produselor compensatoare luand costurile de perfectionare pasiva ca baza a valorii in vama, respectiv metoda de taxa la plus valoare, prevazuta la art. 591 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 a Comisiei din 2 iulie 1993 privind dispozitii de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar.

Organele vamale au constatat ca scutirea parțială de drepturi de import prin luarea costului operației de transformare ca bază a valorii drepturilor nu poate fi aplicata intrucat in setul de documente depuse impreuna cu declaratiile vamale nu s-au regasit nici cereri ale titularului operatiunii, nici dovezi ale originii marfurilor exportate temporar sau documente care sa demonstreze punerea lor in libera circulatie cu o rata a drepturilor de import mai mare decat zero.

In drept, art. 145 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, in vigoare la data derulari operatiunilor de perfectionare pasiva, prevede:

1. Regimul de perfecționare pasivă permite ca, fără a aduce atingere dispozițiilor care reglementează domenii specifice privind sistemul de schimb de mărfuri standard prevăzut la art. 154 - 159 sau la art. 123, mărfurile comunitare să fie exportate temporar de pe teritoriul vamal al Comunității pentru a fi supuse unor operațiuni de perfecționare, iar produsele rezultând din acele operațiuni să fie puse în liberă circulație cu exonerare parțială sau totală de drepturi de import.

De asemenea , art. 151 din acelasi act normativ, stipuleaza:

1. Exonerarea totală sau parțială de drepturi de import prevăzută la art. 145 se aplică prin deducerea din valoarea drepturilor de import aplicabile produselor compensatoare puse în liberă circulație a valorii drepturilor de import care ar fi aplicabile la aceeași dată mărfurilor de export temporar dacă acestea ar fi importate pe teritoriul vamal al Comunității din țara în care au fost supuse operațiunii de perfecționare sau a ultimei operațiuni de perfecționare.

Suma de scăzut în temeiul alin. (1) se calculează pe baza cantității și naturii mărfurilor în cauză, la data acceptării declarației de plasare sub regimul de perfecționare pasivă sau pe baza altor elemente de taxare aplicabile lor la data acceptării declarației privind punerea în liberă circulație a produselor compensatoare.

Articolul 151, invocat mai sus stabilește regula generală de urmat privind modul de calcul al drepturilor de import aplicabil produselor compensatoare rezultate din operațiunile de perfecționare pasivă puse în liberă circulație cu exonerare parțială de drepturi de import, prevăzut la art. 145.

De asemenea art. 591 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 a Comisiei din 2 iulie 1993 privind dispoziții de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar

„Scutirea parțială de drepturi de import prin luarea costului operației de transformare ca bază a valorii dreptului se acordă la cerere.”

Autoritățile vamale refuză calcularea scutirii parțiale de la plata drepturilor de import în conformitate cu prezenta dispoziție dacă s-a stabilit, înainte de punerea în liberă circulație a produselor compensatorii, că punerea în liberă circulație, cu o rată a drepturilor egală cu zero, pentru mărfurile de export temporar neoriginare din Comunitate, în sensul secțiunii 1 capitolul 2 titlul II din cod, nu avea alt motiv decât să beneficieze de scutirea parțială acordată în conformitate cu prezenta dispoziție.”

Aplicarea dispozițiilor articolului 591, invocat mai sus, reprezintă un caz particular de calcul al drepturilor vamale de import în cazul operațiunii de perfecționare activă, prin luarea în considerare a costului operațiunii de transformare ca bază a valorii dreptului în situația exonerării parțiale de drepturi de import, respectiv metoda de taxare la plus valoare, și se acordă la cererea titularului de operațiune, conform paragrafului 1 al articolului de mai sus.

Cu alte cuvinte, la solicitarea regimului de perfecționare pasivă, titularul solicită conform principiului disponibilității metoda de calcul pe care urmează să o aplice la stabilirea drepturilor vamale aferente produselor compensatoare rezultate în urma perfecționării pasive. Legea cere ca solicitarea metodei de calcul al drepturilor vamale la importul produselor compensatoare să fie expresă, aceasta neputându-se deduce din actele titularului de regim, așa cum eronat consideră societatea prin contestație.

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate pentru a putea beneficia de scutirea parțială de drepturi de import prin luarea în considerare a costului operației de transformare ca bază a valorii drepturilor vamale, societatea trebuie să depună o cerere în acest sens la organul vamal sau să solicite modificarea rubricii 16 din autorizația de perfecționare pasivă.

Aceasta, deoarece scutirea nu se acordă prin efectul legii ci numai după parcurgerea procedurii stabilită în acest sens.

De asemenea, în scopul de a constitui un instrument care să faciliteze aplicarea corectă de către Statele Membre a prevederilor legale referitoare la procedurile vamale cu impact economic, au fost elaborate, atât pentru administrațiile vamale, cât și pentru operatorii economici, pentru a completa procesul de simplificare și modernizare a procedurilor vamale, Instrucțiunile de aplicare a Titlului III „Regimuri vamale economice” a Regulamentului Comisiei (CEE) Nr.2454/93 din 2 iulie 1993 de implementare a Regulamentului Consiliului (CEE) Nr.2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, publicate pe site-ul Autorității Naționale a Vamelor, (www.customs.ro).

Astfel la capitolul 6-Perfecționarea pasivă sunt prezentate Instrucțiuni pentru calculul drepturilor de import luând costurile de perfecționare ca bază a valorii în vamă, unde la pct. 1 se precizează:

“Titularul poate cere ca exonerarea parțială a drepturilor de import să fie autorizată luând costurile de perfecționare ca baza de valoare în vamă (denumită în continuare metoda de taxare la plus valoare). Totuși, metoda de taxare la plus valoare nu poate fi aplicată dacă, înainte de plasarea sub regimul de perfecționare pasivă, mărfurile de export temporar care nu sunt de origine comunitară au fost puse în liberă circulație cu drepturi de import egale cu zero.

În același sens este și adresa nr. .X./THR/10.05.2010 a Direcției tehnice de vamuire și tarif vamal din cadrul Autorității Naționale a Vamelor, unde se precizează:

“În ceea ce privește aplicarea prevederilor art.592 din Regulamentul Comisiei (CEE) nr. 2454/93, vă aducem la cunoștință că metoda de taxare la plus valoare se poate aplica prin completarea mențiunilor respective la rubrica 16 din autorizație, începând din momentul aprobării cererii de modificare a autorizației de perfecționare pasivă de către DRAOV [...].”

Avand in vedere ca din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca societatea ar fi solicitat organelor vamale aplicarea dispozitiilor art. 591 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 a Comisiei din 2 iulie 1993 privind dispozitii de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar, pentru declaratiile vamale depuse in perioada verificata, or ar fi modificat, conform procedurilor instituite in acest sens, rubrica 16 din autorizatiile de perfectionare pasiva, in mod legal organele vamale au calculat drepturile de import aplicabile produselor compensatoare rezultate din operatiunile de perfectionare pasiva puse in libera circulatie, prin aplicarea modului de calcul prevazut la art. 151 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar.

Referitor la sustinerea societatii ca pentru declaratia vamala nr. .X./18.08.2008 drepturile vamale au fost calculate gresit de catre organele vamale, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat drepturile vamale au fost calculate pentru 2 articole ce au acelasi cod tarifar, respectiv X.

Comparand documentele anexate la declaratia vamala nr. .X./18.08.2008, respectiv certificatul de origine FORM A cu seria 990A nr. .X. si factura nr. .X./08.08.2008, se poate observa, chiar si dupa numarul de bucati de produse compensatoare ca preferintele au fost acordate pentru pozitiile 2 si 4 din factura.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in vama se retine ca la art. 142 alin. (1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

(1) Sunt scutite de taxă:

[...]

i) reimportul de bunuri în România, efectuat de persoana care a exportat bunurile în afara Comunității, pentru a fi supuse unor reparații, transformări, adaptări, asamblări sau altor lucrări asupra bunurilor mobile corporale, cu condiția ca această scutire să fie limitată la valoarea bunurilor în momentul exportului acestora în afara Comunității;

Văzând aceste dispozitii normative invocate si de contestatoare, organul de solutionare retine ca la scoaterea din tara a marfurilor sub regim de perfectionare pasiva valoarea acestora ulterior inglobata in valoarea produselor compensatoare nu cuprindea taxele vamale rezultate din modalitatea de calcul anterior aratata.

Avand in vedere ca la controlul ulterior au fost stabilite in sarcina societatii diferite de taxe vamale, iar taxele vamale se includ in baza de impozitare a TVA pentru importul de bunuri, conform art. 139 alin. (1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *“(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.

(2) Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele și cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România, în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare stabilită conform alin. (1). Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România, sau, în absența unor astfel de documente, primul loc de descărcare a bunurilor în România.”

În consecință, în mod legal organele vamale au calculat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de TVA asupra diferenței de taxa vamala rezultată.

Diferența de TVA în cuantum de .X. stabilită la control este rezultatul aplicării cotei de 19% asupra sumei de .X. lei reprezentând taxe vamale de plată

Având în vedere cele reținute se va respinge ca neintemeiată contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând taxe vamale și pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în vamă.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente în suma de .X. lei stabilite prin decizia pentru regularizarea situației nr. .X./01.03.2010 încheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în suma de X lei reprezentând drepturi vamale, aceasta datorează și accesoriile aferente în suma de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele reținute în motivarea prezentei decizii și în temeiul prevederilor legale invocate, precum și a art.216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC .X. SRL, pentru suma totala de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta taxe vamale, suma de .X. lei reprezinta TVA si suma de .X. lei reprezinta majorari de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL

x