



DECIZIA NR70/2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L. impotriva procesului verbal de control emis de ANAF-ANV, DRV
Craiova si a Deciziei de Regularizare nr. Y

S.C. X S.R.L., cu sediul in strada X, judetul Dolj, avand cod de identificare fiscala Y, , numar de inregistrare la Registrul Comertului Y, contesta sumele stabilite prin Decizia de Regularizare nr. Y, reprezentand T.V.A. in valoare de Y lei.

Contestatia fiind inregistrata la Biroul Vamal Craiova la nr.Y, indeplineste conditia de procedura prevazuta de art. 207, alin. 1 din O.G. NR. 92/2003, privind Codul de Procedura fiscala, republicata.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta invoca in sustinerea cauzei urmatoarele :

In fapt, S.C. X S.R.L. in anul 2007 a procedat la novarea unor contracte de leasing extern, cedand calitatea de utilizator, contractul urmand sa fie continuat de noul utilizator, S. C. X S.R.L.

Petenta precizeaza ca la acea data a solicitat solutii Directiei Regionale Vamale Craiova , care prin adresa nr. Y a comunicat ca in conditiile aderarii Romaniei la Uniunea Europeana , nu vom achita drepturi vamale, insa este necesara incheierea regimului de admitere temporara, respectiv punerea in libera circulatie a bunului.

Intrucat nu existau dispozitii legislative concrete referitoare la unele aspecte ale adaptarii activitatii ANV la conditiile pietei unice , petenta face precizarea ca a primit doar instructiuni verbale asupra modului in care se va calcula TVA aferent novarii contractului, aratandu-se ca TVA se va calcula la valoarea reziduala a bunului.

Deoarece dosarele introduse spre prelucrare, cu TVA calculat in acest mod au fost acceptate de DRV Craiova, a devenit o certitudine ca aceasta este modalitatea legala de lucru in cazul novatiei cu schimbare de utilizator a contractului de leasing.

Prin adresa nr. Y, Autoritatea Nationala a Vamilor stabileste pentru prima oara drept regula, calculul TVA la valoarea de intrare.

Petenta precizeaza ca urmare acestui act administrativ a fost intocmit in mod retroactiv de Autoritatea Nationala a Vamilor a proceselor verbale si deciziilor de regularizare contestate .

Actul administrativ emis de Autoritatea Nationala a Vamilor fiind aparut ulterior aprobarii de catre Directia Regionala a Vamilor a dosarelor privind novarea contractelor de leasing extern din speta de fata , intocmirea proceselor verbale de control si a deciziilor de regularizare nu au un fundament in legislatia romaneasca anterioara inregistrarii dosarelor .

Totodata, petenta face precizarea ca nici articolele mentionate si nici intregul actelor normative mentionate in procesele verbale de control nu prevad o dispozitie concreta prin care valoarea TVA aferenta novatiei sa fie calculata la valoarea de intrare a bunului (valoare de nou).

Petenta precizeaza ca rationamentul ANV -DRV Craiova este gresit , deoarece :

A. Pe cale de exceptie

1. Petenta invoca nulitatea absoluta a procesului verbal de control nr. Y deoarece

- nu contine data si locul incheierii , rubrica aferenta a procesului verbal de control nefiind completata.

- societatea nu a fost notificata in termen cu privire la controlul efectuat , niciun reprezentant al societatii nu a fost invitat la control si nu i s-a permis sa formuleze propriile obiectiuni in procesul verbal de control, in acest fel incalcandu-se prevederile art. 1 (10) din Ordinul 889/24.06.2007 .

- rubricile obligatorii precum numarul si data inregistrarii procesului verbal la S.C. X S.R.L. nu sunt completate , deoarece D.R.V. in mod clandestin a efectuat aceste recalculari in baza prevederilor unui act administrativ care a aparut la 15.10.2007, adica ulterior acceptarii in vama a dosarelor.

Astfel ANV -DRV Craiova a incalcat principiul neretroactivitatii actelor administrative .

Petenta precizeaza ca in aceleasi norme metodologice se arata ca procesul verbal de control financiar este un act bilateral care se semneaza de catre organul de control financiar si de reprezentantul legal al agentului economic , la care se anexeaza situatii, tabele, documente, acte, note explicative , necesare sustinerii constatarilor.

Totodata aceasta precizeaza ca procesul verbal a avut caracter unilateral intrucat :

- nu a fost prezenta la incheierea sa;

- nu a fost notificata in privinta efectuarii controlului si data acestuia;

- procesele verbale nu au fost insotite de nicio explicatie;

De asemenea petenta precizeaza ca in procesul verbal contestat nu sunt nominalizate persoanele care nu au respectat prevederile legale si functiile acestora, asa cum este prevazut in art. I. 17, alin. 3 din normele metodologice elaborate pentru aparatul de control din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

Contestatoarea precizeaza ca procesul verbal de control nu cuprinde mentiunile obligatorii prevazute de capitolul I din Anexa 2 a Ordinului 89/24.06.2005, fapt pentru care se impune anulara acestuia , si anume :

- temeiul legal al efectuarii controlului financiar ;

- numarul si data transmiterii avizului de control ;
- numarul de inregistrare si data inceperii controlului ;
- perioada supusa verificarii ;
- perioada in care s-a desfasurat controlul;

Totodata, petenta mentioneaza ca Decizia de regularizare nr. Y nu cuprinde :

- motivele de drept si de fapt care stau la baza emiterii sale.
- rubrica 2.2.1 din decizie , care ar trebui sa cuprinda motivele de fapt , este barata, ceea ce constituie un motiv de nulitate absoluta , deoarece nici un act administrativ fiscal nu poate fi nemotivat
- rubrica 2.2.2. din decizie , care ar trebui sa cuprinda temeiul in drept, nu indica niciun act normativ , articol, paragraf, punct, litera, alineat, aceasta constituind inca un motiv de nulitate absoluta.

Pe fond, rationamentul ANV - DRV Craiova este gresit, din urmatoarele considerente :

1) pentru autovehiculul ce face obiectul prezentului procesului verbal de control, leasingul fusese achitat anticipat , integral.

Deci nu exista motive pentru calculul TVA la valoarea de nou.

Odata cu achitarea integrala a ratelor de leasing, contractul de leasing a fost incheiat.

2) In speta de fata esentiala este analiza operatiunii de novare a contractului de leasing extern, si anume faptul ca vechiul contract de leasing nu se incheie, ci se continua in aceleasi conditii , inasa cu plata ratelor de un alt utilizator.

Societatea contestatoare precizeaza ca in situatia de fata nu se pune problema scoaterii bunului din regimul de admitere temporara si a comercializarii lui, ci bunul ramane supus contractului de leasing incheiat inainte de aderarea Romaniei la Uniunea Europeana, care a avut drept consecinta desfiintarea taxelor vamale de import.

Petenta afirma ca Autoritatea Vamala nu intelege esenta contractului de novatie, asimilandu-l cu o reziliere a unui contract privitor la un bun, urmata de incheierea aceluiasi tip de contract cu un alt cocontractant, pentru acelasi bun.

Totodata aceasta precizeaza ca in cauza de fata avem de a face cu un contract de novatie si nu cu un act de reziliere a contractului de leasing extern.

In opinia contestatoarei numai in conditiile rezilierii contractului de leasing extern inainte de expirarea termenului de derulare a contractului, TVA devine exigibila la valoarea de intrare.

Aceasta afirma ca in cazul de fata avem de a face cu o novatie a contractului de leasing, intrucat S.C. X S.R.L. preia toate drepturile si obligatiile vechiului utilizator, S.C.X S.R.L.

Petenta precizeaza ca A.N.V. nu tine cont de contractul de novatie, ca act juridic valabil numai pentru ca nu si -a elaborat proceduri proprii pentru tratamentul sau din punct de vedere fiscal.

Totodata petenta sustine ca acest tratament fiscal a fost aplicat leasingului numai dupa aderarea Romaniei la Uniunea Europeana, iar anterior anului 2007, novatia contractului de leasing era permisa fara probleme de catre A.N.V.

3) Calculul TVA aferent novarii contractului de leasing extern la valoarea de intrare a bunului intra in contradictie cu principiul evitarii dublei impuneri .

Contestatoarea isi bazeaza sustinerea pe normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal care prevad :

" Operatiunile de leasing extern se autofactureaza de catre beneficiarii din Romania , inregistrati ca platitori de taxa pe valoare adaugata , la data stabilita prin contract pentru plata ratelor de leasing si /sau la data platii de sume in avans " .

" In cursul perioadei fiscale persoanele inregistrate ca platitori de taxa pe valoare adaugata , care sunt beneficiari ai operatiunilor prevazute la art. 150, alin. 1, lit. b si art. 151, alin. 1. lit. b din Codul Fiscal , reflecta taxa pe valoare adaugata aferenta acestor operatiuni pe baza facturilor emise prin autofacturare prin inregistrarea contabila;

4426	=	4427
TVA deductibila		TVA colectata

Avand in vedere cele mai sus aratate, petenta concluzioneaza ca plata de catre noul utilizator a valorii TVA inclusiv pentru perioada deja derulata a leasingului reprezinta o dubla impunere.

4) Petenta afirma ca Autoritatea Nationala a Vamilor, fara o baza legala sau principiu de drept la care sa se raporteze, intelege sa limiteze conceptul de valoare a bunului la doua extreme : valoare de intrare si valoare reziduala .

Totodata, contestatoarea precizeaza ca desi tendintele actuale ale dreptului fiscal sunt de incurajare a reevaluarii activelor, in acest sens invocand prevederile art. 253, alin. 5 si 6 din Codul Fiscal si HCL Craiova nr. Y, care acorda facilitati celor care isi revalueaza activele imobilizate, A.N.V. manifesta o atitudine reflectata fata de luarea in calcul a unei baze de calcul cat mai apropiata de realitate la care sa se aplice cota de impozit.

In concluzie, intrucat practica ANV a fost de a calcula valoarea TVA aferent novarii contractului prin raportare la valoarea reziduala (dosarele fiind intocmite in acest mod la indicatiile functionarilor ANV si aprobate de acestia) este inadmisibil ca ANV sa impuna in mod retroactiv pentru tot anul 2007 ca valoarea TVA sa se calculeze prin raportare la valoarea de nou a bunului , deoarece in acest caz este vorba de culpa ANV.

II Prin procesul verbal de control nr. Y care a stat la baza emiterii deciziei de regularizare a situatiei nr. Y , emise in urma controlului ulterior efectuat de catre D.J.A.O.V. Dolj asupra modului de incheiere a DVOT nr. Y prin DVI nr. Y au fost stabilite in sarcina petentei obligatii de plata suplimentare in quantum de Ylei, reprezentand T.V.A.

In procesul verbal de control nr. Y a rezultat ca in urma verificarii DVI Y prin care s-a incheiat regimul de leasing la DVI Y s-a constatat ca drepturile vamale de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare .

Intrucat contractul de leasing nu a fost incheiat s-au aplicat prevederile adresei ANV Bucuresti nr. Y, conform articolului 78 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992.

S.C. X SRL pentru autovehiculul ce face obiectul procesului verbal de control nr. Y, a procedat la novarea unor contracte de leasing extern.

In acest sens, petenta a solicitat Directiei Regionale a Vamilor Craiova lamuriri referitoare la impozitele si taxe pe care le datoreaza.

Prin adresa nr. Y , A.N.V. - Directia Regionala Vamala Craiova , precizeaza :

" - conform Anexei V, numarul 4, paragraful 13, din Legea 157/2005 privind Tratatul de Aderare a Romaniei si Bulgariei la Uniunea Europeana, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei , partea I, nr. 465 din 01.06.2005, operatiunile vamale mentionate la art. 4, alineatul 16, literele b-h din Regulamentul CEE 2913/92 de instituire Codului Vamal Comunitar (admitera temporara este mentionatala la litera f) care au inceput inainte de aderare , inceteaza sau se incheie in conditiile legislatiei comunitare, respectiv S.C. X S.R.L., va putea cesiona, societatii comerciale X S.R.L., marfurile comunitare ce fac obiectul contractului de leasing cu Renault V.L. -Franta , numai dupa punerea in libera circulatie a acestor marfuri, respectiv dupa incheierea regimului e admitere temporara;

- conform Anexei V, numarul 4, paragraful 16, Proceduri ce reglementeaza admiterea temporara stabilita in art. 84-90 si 137- 144 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 si art. 496-523 si 553-584 din Regulamentul 2454/93, la punerea in libera circulatie a acestor marfuri nu veti achita drepturi vamale (taxe vamale si comision vamal), pe baza statutului comunitar al marfurilor , dar va trebui sa achitati , la autoritatea vamala , TVA -UL aferent acestor marfuri , conform art. 157 din Legea 343/2006 de modificare si completare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si competarile ulterioare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare (O.U.G. 22/2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei , partea I, numarul 230 din 03.04.2007) .

Prin adresele nr. Y intocmite de catre Directia Tehnici de Vamuire si Tarif Vamal si transmisa petentei, se comunica :

" Marfurile care fac obiectul contractelor de leasing extern la care faceti referire au fost plasate sub regim de admitere temporara cu exonerare totala inainte de 01.01.2007 conform prevederilor art. 27 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor punctului 1 din Masurile unitare de aplicare a reglementarilor in domeniul taxelor vamale, taxei pe valoarea adaugata si accizelor datorate in vama in cazul operatiunilor de leasing aflate in derulare la data aderarii aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 84/2007, pentru marfurile comunitare care fac obiectul operatiunilor de leasing efectuate conform prevederilor art. 27 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, la expirarea termenului de derulare a contractelor de leasing, se intocmesc formalitatile prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal.

Atunci cand utilizatorul opteaza pentru cumpararea marfurilor care fac obiectul operatiunilor de leasing extern conform prevederilor art. 27 alin. (1) din Ordonanta Guvernului 51/1997, la punerea in circulatie nu se datoreaza taxe vamale si nici dobanzi compensatorii , cu conditia prezentarii unei dovezi privind statutul comunitar al marfurilor. Taxa pe valoarea adaugata se calculeaza la valoarea reziduala stabilita prin contractul de leasing , care nu poate fi mai mica de 20 % din

valoarea de intrare si se achita la autoritatea vamala la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie. ...

In situatia in care partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar sa se intocmeasca formalitatile prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal, respectiv punerea in libera circulatie a marfurilor care au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte 01.01.2007.

Astfel, potrivit Tratatului de Aderare a Romaniei si Republicii Bulgaria la Uniunea Europeana , anexa V, punctul 4 - Uniune Vamala, regimurile vamale mentionate la art. 4 alineatul 16 , literele b-g din Regulamentul Consiliului CEE nr. 2912/92 de instituire a Codului Vamal comunitar, care au inceput inainte de aderare, inceteaza sau se incheie in conditiile legislatiei comunitare, cu respectarea unor conditii speciale.

In conformitate cu prevederile art. 1474 alin. 1 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 , atunci cand ia nastere o datorie vamala pentru marfuri de import , valoarea unei astfel de datorii se stabileste pe baza elementelor de taxare corespunzatoare pentru marfurile respective in momentul aprobarii declaratiei de plasare a marfurilor sub regimul e admitere temporara.

Astfel , la punerea in libera circulatie a marfurilor care fac obiectul contractelor de leasing extern si au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte de de 01.01.2007, datoria vamala se va stabili pe baza elementelor de taxare de la momentul plasarii marfurilor sub regimul de admitere temporara (import temporar) , valoarea in vama fiind cea stabilita conform legislatiei in vigoare la momentul mentionat. La punerea in libera circulatie a acestor marfuri nu se achita taxe vamale si comision vamal , cu conditia prezentarii unei dovezi privind statutul comunitar al marfurilor . Taxa pe valoarea adaugata se va calcula pe baza valorii in vama stabilita la momentul plasarii marfurilor sub regimul de admitere temporara si se achita la autoritatea vamala la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie.

In concluzie, , atunci cand partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing , este necesar ca marfurile care fac obiectul contractului de leasing sa fie puse in circulatie , datoria vamala fiind stabilita pe baza valorii in vama determinate la momentul plasarii marfurilor sub regimul vamal de admitere temporara si nu pe baza valorii reziduale , avand in vedere ca nu sunt respectate prevederile art. 27 lin. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, republicate, cu modificarile si completarile ulterioare ."

III Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Dolj este daca suma de Y lei, reprezentand drepturi de import (TVA) stabilita prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal, nr.Y este legal

datorata si daca contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile art.98 din Regulamentul CEE nr.2913/1992.

In fapt, societatea contestatoare S.C. X SRL a importat in regim suspensiv economic autotractorul marca Renault PREMIUM 420 18T, conform contract de leasing nr YI incheiat cu societatea franceza Renault.

Prin D.V.O.T nr .Y si DVI nr.Y a fost plasat in regim suspensiv de admitere temporara autovehiculul, cu exonerarea totala de la obligatia de plata a sumelor aferente drepturilor de import.

Termenul de incheiere a regimului suspensiv de admitere temporara acordat de Biroul Vamal Craiova a fost 08.01.2009.

In data de 19.11.2007 ANV – Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Dolj a efectuat controlul vamal ulterior, constatările cu implicatiile fiscale fiind concretizate in Procesul Verbal de control nr.Y.

Pe baza procesului verbal nr.Y a fost emisa Decizia de regularizare a situatiei nr.Y.

In ceea ce priveste constatările organului vamal cuprinse in Procesul Verbal nr.Y acestea se refera la:

“Verificarea DVI Y prin care s-a incheiat regimul de leasing la DVOT I Y s-a constatat ca drepturile vamale de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare , contractul de leasing nefiind incheiat, s-au aplicat prevederile adresei ANV Bucuresti nr.Y, conform art.78 din regulamentul CEE nr.2913/1992”.

In ceea ce priveste constatările organului de control vamal cuprinse in Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare acestea sunt:

“ 2.1.1. Motivele de fapt:

Recalcularea drepturilor de import la DVI 648/12.09.2007 pentru aplicarea prevederilor adresei ANV Bucuresti 53732/55986/10.10.2007 conform art.78 din Regulamentul CEE 2913/1992

2.1.2. Temeiul de drept:

Regulamentul CEE nr.2913/1992 art.78.

5. Dispozitii finale: procesul verbal de control nr.11070/19.11.2007”

In ceea ce priveste conditiile de legalitate referitoare la forma si modalitatea de intocmire ale procesului verbal nr.Y si a Deciziei de regularizare a situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.Y invocate de contestatoare prin urmatoarele:

“Invocam nulitatea absoluta a procesului verbal de control pentru ca acesta nu contine data si locul incheierii, rubrica aferenta a procesului verbal fiind necompletata”

Referitor la aceasta sustinere organul de solutionare constata ca aceasta cerinta a contestatoarei este neintemeiata pentru faptul ca art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala prevede expres care sunt cauzele de nulitate ale actului administrativ fiscal si anume :

“ART. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele

ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În ceea ce privește condițiile de legalitate referitoare la substanța procesului verbal nr.Y, la condițiile de fond, organul de soluționare constată următoarele;

În procesul verbal organul de control nu stabilește datoria vamală deci obligația contestatoarei de a plăti cuantumul drepturilor de import, nefiind individualizată în cadrul procesului verbal nici o sumă care să aibă această destinație.

În drept nu au fost respectate prevederile art.63, al 2,3,4 și 5 din O.M.F.P. – ANV nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului ulterior care prevede:

“ART. 63

(2) Procesul-verbal de control trebuie să cuprindă motivele de fapt și temeiul de drept în ceea ce privește constatările și măsurile dispuse de organul de control.

(3) Constatările din procesul-verbal de control trebuie să fie proprii organelor de control, bazate pe date și documente expuse clar și precis, eliminându-se orice elemente și descrieri personale neconcludente, care încarcă nejustificat conținutul acestuia.

(4) Neregulile constatate se consemnează în mod obligatoriu în procesul-verbal de control, precizându-se în mod concret actele normative încălcate, respectiv articolul și alineatul din acestea, cu determinarea exactă a influențelor în situațiile în care s-a constatat nașterea unei datorii vamale sau sume plătite în plus. Prin procesul-verbal de control se stabilesc, de asemenea, diferențe în plus sau în minus privind alte taxe și impozite datorate statului, în cadrul operațiunilor vamale.

(5) În procesul-verbal de control se vor înscrie, la fiecare neregulă constatată, măsurile luate operativ în timpul controlului, cu menționarea documentelor întocmite, sau măsurile ce vor fi luate în continuare de persoanele controlate, cu indicarea termenelor de comunicare la Direcția supraveghere și control vamal, la serviciile supraveghere și control vamal sau la birourile vamale, după caz.”

Fata de aceste prevederi legale organul de soluționare constată că organul de control nu stabilește datoria vamală deci obligația contestatorului de a plăti cuantumul drepturilor de import, nefiind individualizată în cadrul procesului verbal nici o sumă care să aibă această destinație.

Organul de control vamal nu precizează actele normative încălcate și nici articolul și alineatele din acesta.

De asemenea nu precizează care sunt neregulile constatate, nereguli care așa cum precizează regulamentul trebuiau consemnate în mod obligatoriu.

În ceea ce privește constatarea:

“Verificarea DVI Y prin care s-a încheiat regimul de leasing la DV.I nr. Y s-a constatat că drepturile vamale de import au fost calculate la valoarea reziduală în loc de valoarea de intrare, contractul de leasing nefiind încheiat, s-au aplicat prevederile adresei ANV București nr.Y, conform art.78 din regulamentul CEE nr.2913/1992” organul de soluționare constată că la baza stabilirii drepturilor de import datorate de S.C. X S.R.L. au stat prevederile adresei ANV București nr.Y conform art.78 din Regulamentul CEE nr.2913/1992.

Organul de solutionare constata ca organul de control stabileste ca drepturile de import au fost calculate la valoarea reziduala in loc de valoarea de intrare.

In drept, art.27 din O.G. nr.51/1997 privind operatiunile de leasing și societățile de leasing:

“ART. 27

(1) Bunurile mobile care sunt introduse în țară de către utilizatori, persoane fizice sau juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.

(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin. (1) și (2), utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului.

(5) Termenul în cadrul căruia bunurile urmează să fie restituite sau să primească o nouă destinație vamală este cel convenit între părți prin contractul de leasing, dar nu poate fi mai mare de 7 ani de la data introducerii în țară a bunului.”

In aceste conditii organul de control trebuie sa stabileasca – in contextul acestor prevederi – care sunt considerentele legale pentru calculul drepturilor de import la valoarea de intrare a bunurilor.

Se mai mentioneaza: “contractul de leasing nefiind incheiat s-au aplicat prevederile adresei ANV Bucuresti nr.53732 ,55986/10.10.2007 conform art.78 din regulamentul CEE nr.2913/1992”

In fapt, adresa MEF – ANAF – Autoritatea Nationala a Vamilor nr.Y precizeaza:

“In adresa dvs. nr.Y, inregistrata la Autoritatea nationala a Vamilor cu nr.Y, precizati ca societatea dvs. a <procedat la novarea unor contracte de leasing extern> solicitand Directiei Regionale Vamale Craiova clarificari privind impozitele si taxele datorate. Mai mentionati ca prin adresa D.R.V. Craiova nr.Y vi s-a comunicat ca la punerea in libera circulatie a marfurilor care fac obiectul contractelor de leasing nu veti achita taxe vamale si comision vamal, calculul TVA efectuandu-se la valoarea reziduala.

De asemenea, societatea dvs. face urmatoarea precizare:” la data de 13 septembrie 2007, dupa ce am depus la DRV Craiova documentatia necesara pentru inca 4 camioane, functionarii DRV Craiova au inceput sa faca presiuni asupra noastra si a comisionarilor vamali sa ne retragem dosarele si sa le modificam datele, in sensul de a calcula TVA la valoarea de intrare a mijlocului fix”.

Pentru analiza celor sesizate de dvs. prin adresa ANV v-am adus la cunostiinta ca ne-am adresat Directiei Regionale pentru Accize si Operatiuni VAmale Craiova, urmand ca la momentul primirii raspunsului sa va comunicam raspunsul Autoritatii Nationale a Vamilor referitor la cele sesizate de dvs.

In urma analizarii celor prezentate de dvs. si a celor comunicate de Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Craiova va comunicam urmatoarele:

Marfurile care fac obiectul contractelor de leasing extern la care faceti referire au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerarea totala inainte de

01.01.2007 conform prevederilor art.27, alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor punctului 1 din Masurile unitare de aplicare a reglementarilor in domeniul taxelor vamale, taxei pe valoarea adaugata si accizelor datorate in vama in cazul operatiunilor de leasing aflate in derulare la data aderarii aprobate prin OMF nr.84/2007, pentru marfurile comunitare care fac obiectul operatiunilor de leasing efectuate conform prevederilor art.27, alin.1 din O.G. nr.51/1997, *la expirarea termenului de derulare a contractelor de leasing*, se intocmesc formalitatile prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal.

Atunci cand utilizatorul opteaza pentru cumpararea marfurilor care fac obiectul operatiunilor de leasing efectuate conform prevederilor art.27, alin.1 din O.G. nr.51/1997, la punerea in libera circulatie nu se datoreaza taxe vamale si nici dobanzi compensatorii, cu conditia prezentarii unei dovezi privind statutul comunitar al marfurilor. TVA se calculeaza la valoarea reziduala stabilita prin contractul de leasing, care nu poate fi mai mica de 20% din valoarea de intrare si se achita la autoritatea vamala la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie. In ceea ce priveste accizele, acestea se datoreaza conform art.221¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In situatia in care partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator *inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing*, este necesar sa se intocmeasca formalitati prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal, respectiv punerea in libera circulatie a marfurilor care au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte de 01.01.2007.

Astfel, potrivit Tratatului de Aderare a Romaniei si Republicii Bulgaria la UE, Anexa V, punctul 4 – Uniune Vamala, regimurile vamale mentionate la art.4, alin.16, lit.b-g din Regulamentul consiliului CEE nr.2913/92 de instituire a Codului vamal comunitar, cu modificarile ulterioare, care au inceput inainte de aderare, inceteaza sau se incheie in conditiile legislatiei comunitare, cu respectarea unor dispozitii speciale.

In conformitate cu prevederile art.144, alin.1 din Regulamentul CEE nr.2913/92, atunci cand se naste o datorie vamala pentru marfuri de import, valoarea unei astfel de datorii se stabileste pe baza elementelor de taxare corespunzatoare pentru marfurile respective, in momentul aprobarii declaratiei de plasare a marfurilor sub regim de admitere temporara.

Astfel, la punerea in libera circulatie a marfurilor care fac obiectul contractelor de leasing extern si au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte de 01.01.2007, datoria vamala se va stabili pe baza elementelor de taxare de la momentul plasarii marfurilor sub regimul de admitere temporara (import temporar), valoarea in vama fiind cea stabilita conform legislatiei in vigoare la momentul mentionat. La punerea in libera circulatie a acestor marfuri nu se achita taxe vamale si comision vamal cu conditia prezentarii unei dovezi privind statutul comunitar al marfurilor. Taxa pe valoarea adaugata se va

calcula pe baza valorii in vama stabilita la momentul plasarii marfurilor sub regim de admitere temporara si se achita la autoritatea vamala la momentul depunerii declaratiei vamale de punere in libera circulatie.

In concluzie in cazul prezentat de dvs, atunci cand partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar ca marfurile care fac obiectul contractului de leasing sa fie puse in libera circulatie, datorita vamala fiind stabilita pe baza valorii in vama determinate la momentul plasarii marfurilor sub regimul vamal de admitere temporara si nu pe baza valorii reziduale, avand in vedere ca nu sunt respectate prevederile art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997, republicata cu modificarile si completarile ulterioare”.

Referitor la concluzia: “in situatia in care partile contractante decid transferarea drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing altui utilizator inainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar sa se intocmeasca formalitatile prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal, respectiv punerea in libera circulatie a marfurilor care au fost plasate sub regim vamal de admitere temporara cu exonerare totala inainte de 01.01.2007”

In drept, O.G. nr.51/1997 privind operatiunile de leasing și societățile de leasing prevede:

“ART. 3 (2) :

Calitatea de utilizator o poate avea orice persoană fizică sau juridică, română sau străină.”

Legea nr.86/2006 privind Codul Vamal al Romaniei:

“ART. 112

Drepturile și obligațiile titularului unui regim vamal economic pot fi, în condițiile prevăzute de autoritatea vamală, transferate succesiv unor alte persoane care îndeplinesc condițiile prevăzute pentru a beneficia de regimul în cauză.

ART. 163

(3) Transferul drepturilor și obligațiilor care decurg din regimul de admitere temporară, conform prevederilor [art. 112](#), nu presupune aplicarea aceluiași măsuri de exonerare pentru fiecare dintre perioadele de utilizare avute în vedere.

(4) Când transferul menționat la alin. (3) se efectuează cu exonerare parțială pentru ambii titulari autorizați să utilizeze regimul în aceeași lună, titularul autorizației inițiale este obligat să plătească quantumul drepturilor de import pentru întreaga lună.”

Deci din acest context legal rezulta ca drepturile si obligatiile titularului unui regim vamal pot fi transferate si altor persoane in conditiile prevazute de autoritatea vamala.

Din documentele intocmite de organul vamal nu rezulta ce conditii trebuie sa indeplineasca pentru a avea posibilitatea sa transfere drepturile si obligatiile sale S.C. X SRL si nici care sunt prevederile legale in baza carora este necesara intocmirea formalitatilor prevazute pentru incheierea operatiunilor din punct de vedere vamal in conditiile in care partile contractante decid transferul drepturilor si obligatiilor prevazute in contractul de leasing unui alt utilizator.

În ceea ce privește constatarea: “în situația în care partile contractante decid transferarea drepturilor și obligațiilor prevăzute în contractul de leasing altui utilizator înainte de expirarea termenului de derulare a contractului de leasing este necesar ca marfurile care fac obiectul contractului de leasing să fie puse în liberă circulație, datoria vamală fiind stabilită pe baza valorii în vamă determinate la momentul plasării marfurilor sub regimul vamal de admitere temporară și nu pe baza valorii reziduale, având în vedere că nu sunt respectate prevederile art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997, republicată cu modificările și completările ulterioare”, organul de soluționare reține că organul de control trebuie să detalieze în procesul verbal de control constatarea cuprinsă în adresa ANV nr.Y și anume: “nu sunt respectate prevederile art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997”.

Astfel, Art.27, al.4 din O.G. nr.51/1997 prevede:

“(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin. (1) și (2), utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului.”

Organul de soluționare consideră că din moment ce contractul dintre finanțator și utilizator se află în derulare nu se pune problema achiziționării bunului astfel așa cum prevede pct.4, respectiv de a respecta obligația de a achita taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare.

Asta și pentru faptul că valoarea reziduală reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului asupra bunului către utilizator.

Organul de soluționare a contestațiilor a reținut, de asemenea, faptul că există o neconcordanță între obligația de plată calculată de organele vamale prin actul contestat și care se referă la taxa pe valoarea adăugată și, pe de altă parte, textul de lege invocat, respectiv, art.27, alin.4 din O.G. nr.51/1997, care se referă la “taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului”, taxa pe valoarea adăugată fiind reglementată de Ordinul nr.84/2007 privind măsuri unitare de aplicare a reglementărilor în domeniul taxelor vamale, taxei pe valoarea adăugată și accizelor datorate în vamă în cazul operațiunilor de leasing aflate în derulare la data aderării, pct.1.3 care menționează:

“Pentru marfurile comunitare ce fac obiectul operațiunilor de leasing efectuate conform art.27 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.51/1997, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se aplică prevederile art.161¹ alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și prevederile pct.86 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216, al.3 din O.G. nr.92/29.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se:

DECIDE

- desfiintarea procesului verbal de control nr.Y si a Deciziei de Regularizare a Situatiei nr. Y intocmite de organele de control din cadrul DRAOV Craiova, urmand ca organele de control printr - o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, sa reanalizeze situatia de fapt, pentru acelesi obligatii bugetare si aceesi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

- prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Dolj.

DIRECTOR EXECUTIV

SERV.JURIDIC,

**SEF SERVCIU :
INSPECTOR:**