



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Constanța
Biroul Soluționare Contestatii



B-dul I.G.Duca nr. 18
900697, Constanța
Tel : +0241 48 80 55
Fax : +0241 48 80 55
e-mail : Solutionare.Contestatii.CT@mfinante.ro

**DECIZIA nr.15/18.02.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....**

Biroul Soluționare Contestatii din cadrul D.G.F.P. a fost sesizat de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța prin adresa nr...../11.01.20101, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr..... din 13.01.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul ales în MIHAIL KOGALNICEANU, Jud. Constanța, str..... nr....

Obiectul contestației îl reprezintă drepturile vamale de import stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr...../10.12.2008, întocmită de organele vamale din cadrul D.J.A.O.V. Constanța în baza Procesului verbal de control nr...../10.12.2009, în cuantum total de lei, compuse din:

- lei - T.V.A.;
- lei – majorări de întârziere aferente.

Precizăm că ulterior depunerii contestației formulate de către petentă, dar până la expirarea termenului legal de soluționare, D.R.A.O.V. Constanța a înaintat Decizia pentru regularizarea situației nr...../11.02.2010, pentru îndreptarea erorilor materiale din Decizia nr...../10.12.2009. Precizăm că erorile materiale care au fost îndreptate nu sunt de natură să modifice cuantumul obligațiilor de plată ci temeiul legal.

Contestația a fost introdusă de reprezentantul legal al societății, fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, potrivit confirmării de primire atașate la dosar, actele atacate au fost transmise contribuabilului prin poștă în data de 17.12.2009, iar contestația a fost depusă la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța în data de 06.01.2010, fiind înregistrată sub nr.....

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel încât Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța sub nr...../06.01.2010, petenta, prin reprezentantul său legal, formulează contestație împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..... din 10.12.2009, întocmită de acest organ în baza Procesului verbal de control nr..... din 10.12.2009, solicitând admiterea

contestației și anularea acestor acte administrative fiscale.

În susținerea contestației petenta arată că, în fapt, la data de 30.10.2006 a fost încheiat Contractul de leasing cu firma N..... Austria pentru achiziția unui autotractor MAN la prețul de euro, iar valoarea inițială a contractului de leasing pentru 36 de rate lunare a fost de euro, reprezentând avans, rate de leasing și valoare reziduală. Petenta arată că pentru plata bunului achiziționat a beneficiat de o perioadă de grație de 2 luni, astfel încât facturarea ratelor s-a efectuat după data de 01.01.2007, adică după data aderării României la Uniunea Europeană. Totodată, petenta arată că prin Nota de informare din data de 01.12.2006, vânzătorul austriac comunică faptul că facturarea ratelor lunare se va face cu TVA de 20%, pe motiv că începând cu data de 01.01.2007 România este membră a Uniunii Europene.

Drept urmare, petenta apreciază că, în condițiile în care s-a achitat valoarea bunului cu TVA de 20% percepută de societatea de leasing, această taxă nu poate fi percepută și de statul român, deoarece ar însemna ca TVA să fie achitat de două ori în spațiul comunitar, fapt ce ar încălca prevederile legale în vigoare.

În contestație, petenta arată că prin Declarația vamală nr...../06.11.2006 bunul a intrat în regim vamal de admitere temporară cu termen autorizat de încheiere a regimului vamal la data de 01.12.2009, operațiunea vamală beneficiind de tratament preferențial cu exonerare totală de la plata drepturilor de import, în temeiul prevederilor art.27 din O.G. nr.51/1997. Astfel, petenta arată că deși la data de 01.12.2009 nu a solicitat reglementarea regimului vamal suspensiv de admitere temporară, consideră că potrivit prevederilor Tratatului de aderare a României și Bulgariei la Uniunea Europeană (anexa V pct.4 alin.13 și 16) „*depozitul temporar și regimurile vamale menționate la art.4 alin.16 lit.b-h din Regulamentul CEE nr.2913/92 care au început înainte de aderare încetează sau se încheie în condițiile legislației comunitare*”, ori potrivit legislației comunitare, un agent economic nu poate fi obligat să plătească de două ori TVA pentru aceeași tranzacție.

Astfel, în opinia sa, petenta consideră că neexercitarea dreptului de a solicita încetarea sau prelungirea regimului vamal suspensiv a fost interpretat eronat de către autoritatea vamală ca fiind o obligație neîndeplinită. În acest sens, arată că potrivit prevederilor art.89 din Regulamentul CEE nr.2913/1992, autoritatea vamală trebuie să reglementeze regimul vamal dar nu prevede aplicarea de sancțiuni în situația în care s-a depășit termenul de acordare a regimului vamal suspensiv.

Concluzionând, petenta arată că prin sancționarea societății de a plăti de două ori TVA pentru același produs în spațiul comunitar organul vamal a încălcat reglementările comunitare.

Totodată, petenta arată operațiunea în cauză nu poate fi considerată drept o operațiune de import, în condițiile în care este vorba despre o achiziție de bunuri din spațiul comunitar și au fost respectate prevederile legale impuse de art.161(1) din Codul fiscal.

În contextul celor prezentate, petenta arată că nu există o datorie vamală reprezentând TVA, deoarece aceasta a fost achitată în spațiul comunitar la momentul achitării fiecărei rate de leasing și, pe cale de consecință, nu sunt îndreptățite la plată nici majorările de întârziere aferente debitului principal.

Pentru motivele expuse, petenta solicită anularea Deciziei nr...../10.12.2009 precum și a Procesului verbal nr...../10.12.2009 și, pe cale de consecință, solicită anularea măsurilor sancționatorii prevăzute de aceste acte administrative.

II. Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța a procedat la controlul ulterior al operațiunii de admitere temporară efectuată în baza declarației vamale nr..... din data de 06.11.2006, având ca titular de

operațiune societatea CONSTANTA SRL.

Urmare constatărilor organului vamal a fost întocmit Procesul verbal de control nr..... din data de 10.12.2009, în care s-au consemnat următoarele:

În data de 06.11.2006, în baza declarației vamale nr....., societatea a plasat în regim vamal de admitere temporară un autotractor marca MAN în valoare de Euro, regimul fiind acordat prin metoda simplificată, prin înscrierea termenului limită în caseta DJ a declarației vamale, în baza contractului de leasing nr...../30.10.2006 încheiat cu firma N..... Austria.

Termenul autorizat pentru încheierea regimului vamal de admitere temporară acordat la întocmirea declarației vamale nr...../06.11.2006, a fost data de **01.12.2009 (caseta DJ a declarației vamale)**, iar operațiunea a beneficiat de facilitatea fiscală prevăzută la art.27(1) din O.G. nr.51/1997, respectiv de exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.

Întrucât până la data încheierii procesului verbal nr..... din 10.12.2009 petenta nu a solicitat, pentru bunul ce face obiectul declarației vamale, un alt regim vamal sau prelungirea termenului de încheiere al operațiunii, organul vamal a stabilit că petenta a încălcat prevederile art.89 alin.1) și ale art.140 alin.1) din Regulamentul CEE nr.2913/1992 și, în consecință, autoritatea vamală de control are obligația de a încheia din oficiu operațiunea de admitere temporară cu nr...../06.11.2006 și să încaseze drepturile cuvenite bugetului, considerându-se că datoria vamală și taxa pe valoarea adăugată au devenit exigibile începând cu data de 02.12.2009.

În acest sens, în conformitate cu dispozițiile art.204 alin.1 lit.a) și alin.2 din Regulamentul CEE nr.2913/1992, coroborat cu prevederile art.136 alin.3, art.161' alin.2 lit.a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, drepturile vamale și taxa pe valoarea adăugată au devenit exigibile începând cu data de 02.12.2009 și, în consecință, s-a stabilit că petenta datorează T.V.A. aferentă bunului importat în cuantum de lei, sumă care, potrivit prevederilor art.157 alin.3) din Codul fiscal, se plătește la organul vamal competent.

Aferent acestui debit au fost calculate majorări de întârziere în cuantum total de lei, începând cu data expirării termenului acordat de autoritatea vamală, respectiv începând cu 02.12.2009 și până la data de 09.12.2009.

Pentru debitele stabilite suplimentar s-a întocmit Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite suplimentar de controlul vamal, nr.298 din 10.12.2009.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor vamale, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, în baza contractului de leasing din 30.10.2006, încheiat cu firma N..... din Austria, și a solicitării de acordare a regimului de admitere temporară, societatea CONSTANTA SRL a plasat în regim vamal suspensiv de admitere temporară, un autotractor marca MAN în valoare totală de euro, depunând la autoritatea vamală declarația vamală nr..... din 06.11.2006, cu termen de închidere a operațiunii **01.12.2009**.

Întrucât petenta nu a întreprins măsurile necesare pentru închiderea operațiunii de admitere temporară la data limită acordată de autoritatea vamală, respectiv 01.12.2009 (termen înscris conform măsurilor simplificate în caseta DJ din declarația vamală nr...../06.11.2006), organul vamal a procedat la închiderea din oficiu a operațiunii de admitere temporară, întocmind în acest sens Procesul verbal de control nr..... din 10.12.2009 și Decizia pentru regularizarea situației nr..... din 10.12.2009, prin care au stabilit o datorie vamală aferentă bunului importat constând în T.V.A. în

cuantum de lei, aferent căreia s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de lei.

Petenta contestă încheierea din oficiu a operațiunii și stabilirea drepturilor de import la valoarea totală a contractului de leasing, susținând că nu poate fi sancționată să plătească de două ori TVA, o dată către firma austriacă, în procent de 20%, conform ratelor lunare de leasing, și în procent de 19% în România. Totodată, petenta susține că nu poate fi considerată drept "import" o achiziție de bunuri intracomunitare, iar potrivit prevederilor art.89 din Regulamentul CEE nr.2913/1992, obligația autorităților vamale este de a reglementa regimul vamal și nu de a sancționa agentul economic pentru că a depășit termenul de acordare a regimului suspensiv.

Nu în ultimul rând, susține că în cauză sunt aplicabile dispozițiile Anexei nr.V pct.4 alin.13 și 16, din Tratatul de aderare a României și Bulgariei la Uniunea Europeană, unde se stipulează că mărfurile, care la data aderării se găsesc într-unul din regimurile vamale prevăzute la art.4 alin.16 lit.b)-h) din Regulamentul CEE nr.2913/1992, încetează sau se încheie în condițiile legislației comunitare.

Speța supusă soluționării este dacă organul vamal a procedat în mod legal la încheierea din oficiu a regimului vamal de admitere temporară și dacă petenta datorează drepturile de import constând în T.V.A., calculate la valoarea integrală a bunului introdus în țară în baza contractului de leasing extern.

În drept, aplicabile speței sunt dispozițiile art.27 alin.1 din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, în vigoare la data încheierii contractului de leasing și a introducerii autotractorului în țară, conform cărora:

„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.”,

coroborate cu prevederile O.M.F.P. nr.84 din 17 ianuarie 2007 pentru aprobarea Măsurilor 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, potrivit cărora;

„1. Pentru mărfurile comunitare ce fac obiectul operațiunilor de leasing efectuate conform art. 27 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se procedează după cum urmează:

1.1. La expirarea termenului de derulare a contractelor de leasing se întocmesc formalitățile prevăzute pentru încheierea operațiunilor din punct de vedere vamal.

1.2. La punerea în liberă circulație nu se datorează taxe vamale și nici dobânzi compensatorii, cu condiția prezentării unei dovezi privind statutul comunitar al mărfurilor.

1.3. Pentru mărfurile 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.”,

precum și prevederile art.108 și art.111 din L.G. nr.86/2006 privind Codul vamal al României, completate cu dispozițiile din REGULAMENTUL (CEE) NR.2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, conform cărora;

“Articolul 87

(1) Condițiile în care este utilizat regimul în cauză sunt menționate în autorizație.

(2) Titularul autorizației este obligat să înștiințeze autoritățile vamale asupra tuturor factorilor care se ivesc după acordarea autorizației care pot influența menținerea sau conținutul acesteia.

(...)

Articolul 89

(1) Un regim suspensiv cu impact economic se încheie când se atribuie o altă destinație vamală admisă fie mărfurilor plasate în acest regim, fie produselor compensatoare sau transformate plasate sub acest regim.

(2) Autoritățile vamale iau toate măsurile necesare pentru a reglementa situația mărfurilor pentru care nu s-a încheiat un regim în condițiile prevăzute.

Articolul 140

(1) Autoritățile vamale stabilesc termenul în care mărfurile de import trebuie să fie reexportate sau să li se dea o altă destinație vamală. Acest termen trebuie să fie suficient de lung pentru ca obiectivul utilizării autorizate să fie atins.

(3) Cu toate acestea, în împrejurări excepționale, autoritățile vamale pot, la cererea persoanei interesate și în limite rezonabile, să prelungească perioadele menționate în alineatele (1) și (2), pentru a permite utilizarea autorizată.”

Din contextul legal citat, se reține că bunurile introduse în țară în baza unor contracte de leasing extern beneficiază de un regim vamal suspensiv de admitere temporară cu exonerare de la plata drepturilor de import, pe perioada de derulare a contractului de leasing. Regimul vamal suspensiv încetează la termenul limită acordat de autoritatea vamală prin autorizația de admitere temporară, atunci când bunurile introduse în țară urmează fie să fie reexportate, fie să primească un nou regim vamal definitiv.

În cazuri excepționale, la cererea expresă și justificată a titularului regimului de admitere temporară, autoritatea vamală poate prelungi termenul de încheiere al operațiunii acordat inițial prin autorizația de admitere temporară.

În cazul în care, în termenul acordat, titularul operațiunii nu depune, la biroul vamal care are în evidență operațiunea, documentația pentru încheierea regimului suspensiv și acordarea unui nou regim vamal, autoritatea vamală încheie din oficiu acest regim, luând totodată măsurile de recuperare a drepturilor de import datorate bugetului de stat, calculate la valoarea bunurilor rezultată din declarația vamală în baza căreia acestea au fost introduse în țară.

În speță, urmare analizării înscrisurilor depuse la dosarul contestației, rezultă că organul vamal a procedat în mod legal la încheierea din oficiu, în data de 02.12.2009, a operațiunii de admitere temporară a autotractorului marca MAN, deoarece petenta, deși a încheiat anticipat contractul de leasing extern nr....., respectiv în data de 16.10.2008, în baza facturii externe nr..... emisă de către firma austriacă, nu a înștiințat autoritatea vamală cu privire la acest aspect și, în plus, în cadrul termenului acordat prin procedură simplificată, respectiv 01.12.2009, nu a solicitat reglementarea regimului vamal suspensiv al operațiunii.

Respectarea dispozițiilor legale mai sus citate, referitoare la încheierea regimurilor vamale suspensive în termenul autorizat, este o obligație, ce revine atât titularului de regim cât și autorității vamale, care trebuie să ia toate măsurile cu privire la încasarea drepturilor convenite bugetului și să încheie din oficiu operațiunile, în cazul nerespectării termenului.

În contextul dispozițiilor legale de mai sus, nu poate fi reținut argumentul invocat de către petentă, potrivit căruia regimul vamal suspensiv a expirat în aplicarea Tratatului de aderare al României și Bulgariei la Uniunea Europeană și, prin urmare, autoritatea

vamală ar trebui doar să reglementeze regimul vamal acordat fără însă să sancționeze agentul economic pentru că nu și-a exercitat acest drept.

Referitor la susținerea potrivit căreia în cauză ar fi aplicabile prevederile Anexei V pct.4 alin.13 și alin.16 din Tratatul de aderare a României și Bulgariei la Uniunea Europeană, potrivit cărora bunurile aflate sub un regim vamal suspensiv care a început înainte de aderare încetează sau se încheie în condițiile legislației comunitare și, prin urmare, nu poate fi obligată la plata TVA, deoarece a achitat TVA în cotă de 20% către firma austriacă, se reține că acestea nu au incidență în speța supusă soluționării, deoarece prin Decizia de regularizare au fost stabilite drepturi de import constând în T.V.A., în temeiul prevederilor art.136 alin.3 și art.157 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, bunul în discuție fiind liber de taxe vamale, având în vedere statutul comunitar.

Astfel, potrivit prevederilor **O.M.F.P. nr.84 din 17 ianuarie 2007 pentru aprobarea Măsurilor 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** mai sus citate, coroborate cu dispozițiile legale care reglementează taxa pe valoarea adăugată, respectiv Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, titlul VI :

„ART.161¹ alin.(2) :

(2) *Apariția oricăruia dintre evenimentele de mai jos la sau după data aderării se va considera **ca import în România**:*

a) *ieșirea bunurilor în România din regimul de admitere temporară în care au fost plasate înaintea datei aderării în condițiile menționate la alin.(1), chiar dacă nu au fost respectate prevederile legale”.*

ART.136 :

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

ART.157:

(3) *Taxa pentru importuri de bunuri, cu excepția importurilor scutite de taxă, se plătește la organul vamal, în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import”.*

În contextul acestor dispoziții legale, se reține că bunurile comunitare aflate la data aderării într-un regim vamal de admitere temporară și care ies din acest regim după data aderării se consideră import în România, situație în care taxa pe valoarea adăugată datorată se plătește la organul vamal, urmând a se deduce în conformitate cu dispozițiile art.146 din Codul fiscal.

Având în vedere argumentele expuse, se reține că, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, în mod corect organele vamale au procedat la încheierea din oficiu a regimului vamal de admitere temporară a autotractorului marca MAN introdus în țară în baza contractului de leasing și au calculat în sarcina contestatarii obligații de plată constând în T.V.A. în cuantum de lei, motiv pentru care urmează a se respinge contestația formulată împotriva acestui debit, ca neîntemeiată legal.

Pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar prin Decizia pentru regularizarea situației nr..... din data de 10.12.2009, organul vamal a procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente, începând cu ziua următoare scadenței T.V.A. de plată stabilită suplimentar, respectiv începând cu data de 02.12.2009.

Conform principiului de drept *“accesoriul urmează principalul”*, obligația principală nu poate fi separată de obligația accesorie, principiu care operează și în legislația fiscală, și se interpretează în sensul că, dacă obligația principală datorată bugetului de

stat nu a fost achitată în termenul legal, aceasta se datorează împreună cu majorările de întârziere aferente.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”,
precum și dispozițiile art.120 alin.(1) din același act normativ, conform căror:

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

Pentru argumentele de fapt și de drept expuse, se reține că petenta datorează și majorări de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat ca urmare a încheierii din oficiu a regimului vamal de admitere temporară, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată de petentă împotriva sumei de lei, reprezentând majorări de întârziere.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.210 și ale art.216(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..... din 10.12.2009, întocmită de organele vamale din cadrul D.J.A.O.V. Constanța, în cuantum total de lei, compuse din:

- lei - T.V.A.;
- lei – majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ

**DIRECTOR COORDONATOR,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

**ȘEF BIROU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII
MAXUT ALAIN**

**D.G./4EX.
16.02.2010**