

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad asupra contestatiei formulata **S.C X S.R.L.**

Societatea comerciala **X S.R.L.** formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere incheiata de organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Arad prin care s-a stabilit in sarcina sa o taxa pe valoarea adãugată de plata.

Petenta contesta suma reprezentand TVA suplimentara aferenta transportului de marfuri importate in regim temporar (lohn), suma respinsa la rambursare prin decizia de impunere.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 176 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia este semnata de reprezentantul legal, semnatura confirmata cu stampila societatii contestatare asa dupa cum prevede art. 175 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

**I.** Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala prin care s-a stabilit in sarcina sa o taxa pe valoarea adaugata suplimentara si totodata s-a respins aceasta de la rambursare

In sustinerea contestatiei petenta invoca urmatoarele motive:

- potrivit art.4 din Legea 345/2002 “ Se considera prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri.

Astfel de operatiuni pot fi :

- a) orice munca fizica sau intelectuala;
- b) lucrari de constructii - montaj;
- c) transport de persoane si marfuri
- d) ...”

- transportul de marfuri constituie prestare de serviciu iar in contextul art.12 din Legea 345/2002 transportul international aferent marfurilor importate in regim vamal suspensiv reprezinta prestare de servicii legata direct de operatiunile prevazute la lit.a)-e) si este operatiune scutita de T.V.A

- in drept, in sustinerea celor aratate petenta aduce urmatorul argument: “ prevederile art.37 si art.38 din HG 598/2002 accentueaza faptul ca scutirea de T.V.A prevazuta la art.12 din legea 345/2002 se aplica si prestarilor de servicii legate direct de aceste operatiuni ”

- de asemenea petenta arata ca “ in considerarea faptului ca operatiunile in sistem “lohn” sunt asimilate regimului vamal suspensiv de perfectionare activa rezulta ca si prestarile de servicii legate direct de aceste operatiuni sunt scutite de T.V.A

- referitor la faptul ca organele de control s-au prevalat de prevederile Deciziei 5/2004 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMF 1365/2004, acte emise dupa abrogarea Legii 345/2002 petenta arata ca acestea “ nu au puterea necesara modificarii sau interpretarii ulterioare a unei legi.”

In finalul contestatiei, petenta solicita in temeiul art.119 din OG 92/2003 republicata dobanzi intarziere pentru nerestituirea in termenul legal a T.V.A., din ziua

urmatoare expirarii termenului de 45 zile prevazut la art.199 din același act normativ, aratand ca “ decontul negativ cu optiune de rambursare a fost depus in data de 25.08.2005, iar termenul pentru solutionare era 09.10.2005; in concluzie o intarziere de de 75 zile calculate pana la data de 23.12.2005.

**II.** Inspecția fiscală la SC X SRL, efectuată ca urmare a decontului de taxă pe valoarea adăugată, depus și înregistrat la Administrația Finanelor Publice a municipiului Arad prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reprezentând suma negativă a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 15.10.2001-31.07.2005.

Pe baza raportului de inspecție fiscală a fost emisă de către Activitatea de inspecție Fiscală, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

În urma verificării taxei pe valoarea adăugată, organele de control au constatat faptul că societatea a efectuat, în perioada 01.06.2003 - 31.12.2003, operațiuni de transport internațional aferent marfurilor importate în regim temporar ( lohn) pe care le considera scutite de taxă pe valoarea adăugată. Conform art. 8 din Legea nr. 345/2002 “*Operațiunile scutite de taxă pe valoarea adăugată sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie.*”

Având în vedere faptul că, transportul marfurilor importate în regim temporar nu se regăsește în nici una din operațiunile scutite de taxă pe valoarea adăugată, prevăzute în actele normative mai sus citate, organul de control a procedat la aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor obținute din operațiunile respective, rezultând o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**III.** Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petiționara și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanelor Publice prin Direcția Generală a Finanelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina SC X SRL obligația fiscală reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

**1. În legătura cu capatul de cerere privind suma reprezentând taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar pentru operațiunile de transport internațional aferent marfurilor importate în regim vamal suspensiv, perfecționare activă (lohn), s-au reținut următoarele:**

În fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat că SC X SRL a realizat operațiuni de transport internațional aferent marfurilor importate în regim vamal suspensiv, perfecționare activă (lohn) pe care le-a considerat scutite de taxă pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxă pe valoarea adăugată:

“*ART. 12*

*Se scutesc de taxă pe valoarea adăugată următoarele operațiuni, cu condiția ca acestea să nu ducă la utilizare și/sau consumare finală:*

a) operatiunile de perfectionare activa prevazute la cap. VII, sectiunea a IV-a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei;

b) bunurile realizate in regim de perfectionare activa, potrivit prevederilor cap. VII, sectiunea a IV-a, art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997, de persoane impozabile cu sediul in Romania, contractate cu beneficiari din strainatate si care din dispozitia acestora sunt livrate in antrepozite vamale aflate pe teritoriul Romaniei;

c) introducerea in tara de bunuri plasate in regim vamal suspensiv cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import, potrivit prevederilor Codului vamal al Romaniei;

d) introducerea de bunuri in zonele libere direct din strainatate, in vederea simplei depozitari a acestora, fara intocmirea de formalitati vamale;

e) introducerea de marfuri in zonele libere direct din strainatate, precum si operatiunile comerciale de vanzarecumparare a acestora intre diversi operatori in perimetrul zonelor libere si care ulterior acestor operatiuni parasesc in aceeasi stare teritoriul zonelor libere cu destinatie externa, fara intocmirea de declaratii vamale;

f) prestarile de servicii legate direct de operatiunile prevazute la lit. a)-e).”

Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, dispune in legatura cu regimul vamal suspensiv de perfectionare activa, urmatoarele:

“ART. 111

(1) Regimul de perfectionare activa consta in supunerea, pe teritoriul Romaniei, la una sau mai multe operatiuni de transformare sau prelucrare a:

a) marfurilor straine destinate a fi reexportate in afara teritoriului vamal al Romaniei, sub forma de produse compensatoare, fara a face obiectul incasarii drepturilor de import sau al masurilor de politica comerciala;

b) marfurilor importate, introduse in circuitul economic, daca ele sunt exportate in afara teritoriului Romaniei sub forma de produse compensatoare.

(2) Regimul de perfectionare activa prevazut la alin. (1) lit. b) se efectueaza cu incasarea drepturilor de import si restituierea acestora la efectuarea exportului.

ART. 112

In regimul de perfectionare activa se pot face urmatoarele operatiuni:

a) prelucrarea marfurilor, inclusiv montajul, asamblarea si adaptarea lor la alte marfuri;

b) transformarea marfurilor;

c) repararea marfurilor, inclusiv remontarea in forma initiala;

d) utilizarea unor marfuri, care, desi nu se regasesc in produsele compensatoare, permit sau faciliteaza obtinerea acestor produse, chiar daca ele dispar total sau partial in timpul folosirii lor.”

Din coroborarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent importului in sistem lohn nu poate fi considerat o prestare de serviciu legata direct de operatiunile prevazute la lit. a) - c) deoarece aceasta operatiune nu se regasesc in cuprinsul operatiunilor la care se refera regimul vamal suspensiv de perfectionare activa reglementat de cap. VII sectiunea a IV- a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei.

LEGEA nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata dispune:

“ART. 19

(1) Pentru bunurile importate baza de impozitare este constituita din valoarea in vama, determinata potrivit legii, la care se adauga taxele vamale, comisionul vamal, accizele si alte taxe datorate potrivit legii.

(2) Sunt cuprinse in baza de impozitare, in masura in care nu au fost cuprinse in baza de impozitare determinata potrivit alin. (1), cheltuieli accesorii cum ar fi: comisiunile, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare care intervin dupa intrarea bunului in tara pana la primul loc de destinatie a bunurilor.”

Invederam ca “valoarea in vama determinata potrivit legii” este definita in Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei la CAP. 6 - Regimurile vamale definitive, Sectiunea I - Importul, astfel:

“ART. 76

*Valoarea in vama reprezinta acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevazute in Tariful vamal de import al Romaniei.*

ART. 77

(1) Procedura de determinare a valorii in vama este cea prevazuta in Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife si comert (G.A.T.T.), incheiat la Geneva la 1 noiembrie 1979, la care Romania este parte.

(2) La valoarea in vama, in masura in care au fost efectuate, dar nu au fost cuprinse in pret, se includ:

- a) cheltuielile de transport al marfurilor importate pana la frontiera romana;
- b) cheltuielile de incarcare, de descarcare si de manipulare, conexe transportului, ale marfurilor din import aferente parcurusului extern;
- c) costul asigurarii pe parcurusul extern.”

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca articolele mai sus citate definesc valoarea in vama determinata potrivit legii si in considerarea faptului ca aceasta valoare in vama se regaseste in legea speciala - Codul vamal al Romaniei - la Sectiunea care explicita importul ca regim vamal definitiv, in conditiile in care operatiunile in sistem lohn sunt asimilate regimului vamal suspensiv de perfectionare activa, precum si ca transportul aferent importului in sistem lohn nu este reglementat explicit nicaieri in cuprinsul actelor normative mai sus citate, motivatiile societatii petente din contestatia formulata, intemeiate pe dispozitiile acestor acte normative, nu pot fi luate in considerare.

De asemenea, în Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“ART. 8

(1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

- a) operatiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata; nivelul cotei standard se stabileste prin prezenta lege;
- b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, pentru care furnizorii si/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 11 alin. (1) si la art. 12;”

HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale:

“2. Alineatele (3), (4) si (7) ale articolului 8 vor avea urmatorul cuprins:

*"(3) Pentru transportul de persoane prevazut la art. 7 alin. (1) lit. b) din lege locul prestarii este considerat a fi in tara in care se afla locul de plecare al transportului. Cand locul plecarii transportului de persoane se afla in strainatate si locul sosirii este in Romania, locul prestarii este considerat a fi in strainatate, iar cand locul plecarii transportului de persoane este in Romania si locul sosirii este in strainatate, locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila. Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata beneficiaza de dreptul de deducere potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege, pentru orice transport care are locul prestarii in strainatate."*

In considerarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent bunurilor importate în regim vamal suspensiv, în cazul nostru în sistem lohn, locul prestarii este in Romania, taxa pe valoarea adăugată fiind datorata de prestator deoarece aceasta operatiune este taxabila avand in vedere ca ea nu se incadreaza la art. 12 din Legea nr. 345/2002, asa cum rezulta din prezentarea actelor normative. Asadar organele de control, in mod corect si legal, au procedat la stabilirea in sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată aferenta operatiunilor de transport international a marfurilor importate in regim vamal suspensiv, tinand seama ca in conformitate cu dispozitiile art. 91 din Legea nr. 141/1997:

*"Regimurile vamale suspensive sunt operatiuni cu titlu temporar, care au drept efect suspendarea platii taxelor vamale."*

deci regimurile vamale suspensive nu suspenda plata in totalitate a drepturilor vamale de import care asa cum sunt definite la art. 3 din Legea nr. 141/1997 includ si taxa pe valoarea adăugată, acest impozit indirect fiind asadar datorat de prestatorul serviciului de transport; in virtutea principiului de drept "*exceptio est strictissimae interpretationis*", exceptia instituita de legiuitor in HG nr. 348/2003, mai sus citat, in sensul ca "*pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila*", avand in vedere ca din actele normative citate in cuprinsul prezentului referat rezulta ca operatiunea de transport aferent marfurilor importate in regim vamal suspensiv este o operatiune taxabila cuprinsa in sfera taxei pe valoarea adăugată si in conformitate cu dispozitiile art. 8 din Legea nr. 345/2002 "*Operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie.*"; motiv pentru care contestatia formulata de SC X SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

In legatura cu afirmatiile petentei referitoare la faptul ca organele de control s-au prevalat de prevederile Deciziei 5/2004 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMF 1365/2004, acte emise dupa abrogarea Legii 345/2002, iar acestea " nu au puterea necesara modificarii sau interpretarii ulterioare a unei legi." in vederam ca organele fiscale au facut aplicatiunea dispozitiilor pct. 3 al Ordinului nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe

valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004 **in care se arata ca:**

"3. Art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata

*"In perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003 transportul bunurilor ce urmau a fi plasate in regim de perfectionare activa nu era scutit de taxa pe valoarea adaugata."*, care a fost data in aplicarea prevederilor art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, **pe care le expliciteaza; astfel prin Ordinul nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 a fost explicat sensul unui act normativ anterior - Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata - ordinul producand efecte de la data de 01.06.2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002, act normativ cu care face corp comun).**

In concluzie, Ordinul nr. 1.365/2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004, **intra in sfera interpretarii autentice, astfel se permite organelor care au elaborat norma juridica sa o interpreteze prin acte normative cu o forta obligatorie egala cu cea a actului interpretat. Datorita scopului interpretarii, trebuie subliniat faptul ca actul normativ prin care se interpreteaza un alt act are un caracter retroactiv.**

## **2. În legatura cu capatul de cerere privind dobanzile de intarziere pentru nerestituirea in termenul legal a taxei pe valoarea adaugata, s-au constatat urmatoarele:**

În fapt, prin contestatia formulata, societatea petenta a solicitat organelor de solutionare in temeiul art.119 din OG 92/2003 republicat dobanzi de intarziere pentru nerestituirea in termen legal a T.V.A din ziua urmatoare expirarii termenului de 45 de zile prevazut la art.199 din acela act normativ.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 175 alin. (1) si art. 176 alin. (2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*" ART. 175*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanta, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătura dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]*

*ART. 176*

*[...]*

*(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."*

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 120 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*ART. 120*

*Dobânzi în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget*

*(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobanda din ziua următoare expirării termenului prevăzut de art. 113 alin. (2) sau art. 199, după caz. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor.*

*(2) Nivelul dobânzii este cel prevăzut la art. 116 alin. (5) și se suportă din același buget din care se restituie ori se rambursează, după caz, sumele solicitate de către plătitori.*

coroborat cu prevederile O.M.F. nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, unde este precizat:

*“CAP. I*

*Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget*

*1. Sumele care se restituie contribuabililor sunt cele prevăzute la art. 112 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.*

*2. Restituirea se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal căruia îi revine competența de administrare a creanțelor bugetare, potrivit prevederilor art. 33 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, denumit în continuare organul fiscal competent.*

*[...]*

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca pentru solicitarea petentei, formulata in cuprinsul contestatiei, privind dobanzile de intarziere pentru nerestituirea in termenul legal a taxei pe valoarea adaugata, competenta de solutionare nu revine organului de solutionare a contestatiei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere competenta solutionarii va fi declinata Administratiei Finantelor Publice a Mun. Arad care este organul fiscal careia ii revine competenta de administrare a creantelor bugetare ale SC X SRL, în conformitate cu prevederile art. 33 din Codul de procedura fiscală, republicat, unde se arata:

*" ART. 33*

*Competența teritorială*

*(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se afla domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursa, în condițiile legii."*

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu art 8 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, HG nr. 348/2003 pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale, art. 76, art. 77, art. 91, art. 111, art. 112 din Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al României, art. 196, art. 197, art. 198 și art. 199 din Codul de procedura fiscală, art.10, alin (4) și alin (3) din OG nr. 61 din 29 august 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, Ordinul nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata și probleme de procedura fiscală, cap.1 din O.M.F. nr. 1.899/2004

pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, coroborate cu art. 33, art.120, art.175 alin.1, art.176 alin.2, art. 182, art. 185 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## **DECIDE**

1. Respingerea contestatiei formulata de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Arad, pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adăugată aferenta operatiunilor de transport international de marfuri importate in regim temporar, ca neintemeiata.

2. Declinarea competentei de solutionare a cererii privind dobanzile de intarziere pentru nerestituirea in termenul legal a taxei pe valoarea adaugata, organului fiscal competent respectiv Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Arad .