



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



### Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

**DECIZIA nr. / .2010**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. \* S.R.L.**  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr. \*

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale \* prin adresa nr. \*, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. \*, asupra contestației depusă de **S.C. \* S.R.L., cu sediul în \***

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr.\*** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. \***, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale \*, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de \* lei din care suma de \* lei **reprezintă TVA**, respectiv suma de \* lei **reprezintă** majorări de întârziere aferente.

În raport de data înaintării **Deciziei pentru regularizarea situației nr.\* respectiv \***, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin 1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale \* în data de \* conform ștampilei aplicată de serviciul de Registratură pe exemplarul original aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art. 209 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. \* S.R.L.**

**I. Prin contestație, S.C. \* S.R.L. aduce în susținere următoarele argumente:**

Societatea arata ca in perioada \*, valoarea licentelor nu s-a inclus de organul vamal, in valoarea in vama a suporturilor informatice, deoarece au fost indeplinite conditiile prevazute de decizia directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr.\* publicata in Monitorul Oficial nr.\*.

Decizia nr.\* prevedea ca valoarea licentelor sau a redeventelor pentru folosirea licentelor, daca este trecuta distinct pe factura externa – nu se include in “tariful vamal al Romaniei la acea data”.

Societatea sustine ca vama i-a comunicat la momentul importului ca nu datoreaza nici taxe vamale si nici T.V.A. in vama.

Societatea arata ca a virat catre buget, suma reprezentand T.V.A în cotă de 19% aferentă in momentul transferului programului informatic – marfii pe teritoriul Romaniei.

Contestatoarea sustine ca valoarea datelor si instructiunilor nu a fost inclusa de vama, in valoarea suportului informatic si nici valoarea redeventei platita pentru a obtine licenta de utilizare, pana la data abrogarii Deciziei nr.\*, in luna \*.

Societatea solicita suspendarea executarii Deciziei nr.\*, deoarece executarea sumei totale de \* lei, pe parcursul solutionarii contestatiei este de natura sa produca o paguba iminenta contestatoarei.

Conform prevederilor Deciziei directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr.\* privind evaluarea suporturilor informatice prin care s-a aprobat decizia nr.\* publicata in Monitorul Oficial nr.\*, nu se include in valoarea in vama a suportului infomatic, valoarea licentei si valoarea redeventei platita pentru a obtine licenta:

- daca valoarea licentei se refera la dreptul de utilizare a datelor si instructiunilor, inscrise pe suportul informatic;
- daca valoarea licentei este distinct stabilita de valoarea suportului informatic.

Societatea arata ca facturile intocmite de partenerul extern precizeaza distinct pretul suportului, pretul licentei si denumirea societatii care urmeaza sa foloseasca datele si instructiunile inscrise pe Suportul informatic – card sau CD.

Contestatoarea a primit aceste suporturi informatice, pentru societatile inscrise in facturile externe, a distribuit aceste programe de calculator societatilor desemnate de partenerul strain.

Societatea arata ca setul de licenta compus din suport informatic si licenta de utilizare a datelor – program de calculator, a fost declarat in declaratia vamala, la codul tarifar stabilit de vama – in declaratia vamala este inscrisa

toata suma din factura externa, dar vama a solicitat plata TVA in vama, numai pentru suportul informatic, conform regulilor de interpretare a Sistemului armonizat, fara a cere sa se plateasca in vama si alte sume reprezentand TVA.

Societatea sustine ca valoarea TVA pentru dreptul de utilizare inscris pe factura externa, s-a colectat si virat la buget, ulterior ridicarii din vama a suporturilor informatice, dar in aceiasi luna cand s-a ridicat din vama.

**II. Prin Decizia pentru regularizarea situatiei nr.\* emisă în baza Procesului verbal de control nr.\*, s-au stabilit în sarcina S.C. \* S.R.L., diferențe suplimentare de încasat în sumă totală de \* lei din care suma de \* lei reprezintă TVA, respectiv suma de \* lei reprezintă majorări de întârziere aferente.**

Organele vamale au desfășurat un control, pe perioada \*, asupra operatiunilor efectuate de societate privind importuri de software si au constatat ca din \* de operatiuni vamale pentru \* operatiuni, societatea nu a inclus si contravaloarea software la stabilirea valorii in vama, conform facturilor externe.

Conform prevederilor art.76, art.78 alin.1 si alin.2 si art.141 alin.1, alin.2 si alin.3 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al Romaniei, organele de control vamal au recalculat valoarea in vama aferentă importurilor verificate.

Organele de control vamal precizeaza ca TVA in vama aferenta importurilor intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal.

In ceea ce priveste cuprinderea importurilor de bunuri in sfera de aplicare de TVA, organele de control au invocat art. 126 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de control vamal au constatat ca pentru stabilirea taxei pe valoarea adaugata in vama aferenta importului de software pe suporturi informatice, la valoarea in vama se adauga si valoarea software asa cum este mentionata in facturile externe emise de furnizorii straini.

In concluzie, organele de control au constatat ca societatea trebuie sa achite la data importului si TVA aferentă contravalorii software, valori neincluse în valoarea in vama pentru operatiunile vamale prezentate si analizate.

Astfel, s-a constatat o nastere a datoriei vamale prin neincluderea contravalorii software în baza de impozitare pentru aceste operatiuni.

Organele de control vamal au invocat pentru calculul accesoriilor prevederile art.120 din .Ordonanța Guvernului nr. 92./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Conform art.148 alin.1 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, cuantumul drepturilor vamale, s-a stabilit pe baza elementelor de taxare din momentul nasterii datoriei vamale, respectiv data inregistrării declarațiilor vamale de import. La recalcularea datoriei vamale au fost luate în considerare sumele taxate la data declarațiilor vamale de import, scăzându-se în mod corespunzător din drepturile vamale de achitat.

**III.Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:**

**1) Referitor la obligațiile de plată, în sarcina societății, în sumă totală de \* lei din care suma de \* lei reprezintă TVA, respectiv suma de \* lei reprezintă majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă pentru programele de soft introduse în țară, importatorul avea obligația plății drepturilor vamale de import la valoarea soft-urilor în condițiile în care acestea au fost facturate distinct de furnizorul extern.**

**În fapt, S.C. \* SRL a derulat, pe perioada \*, un număr de \* de operațiuni de import definitiv ce conțineau suporturi informatice software. Dintre aceste operațiuni vamale pentru \* operațiuni de import definitiv, organele de control vamal au constatat că, nu a fost inclusă și contravaloarea software la stabilirea valorii în vamă conform facturilor externe, drept pentru care s-au stabilit, în sarcina societății, obligații suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

**În drept, potrivit dispozițiilor art.76 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României :**

*“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul a taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal de import al României”,*

iar potrivit art.78 din același act normativ :

*“(1) Valoarea în vama se determină și se declară de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o declarație pentru valoarea în vamă, însoțită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii și a cheltuielilor pe parcurs extern, aferente acesteia.*

*(2) Declarația de valoare în vamă poate fi depusă și prin reprezentant, în acest caz răspunderea fiind solidară.”*

Totodata, potrivit art.141 din același act normativ:

*“(1) În cazul marfurilor importate pentru care legea prevede drepturi de import, precum și în cazul plasării marfurilor într-un regim de admitere temporară cu exonerarea parțială de drepturi de import, datoria vamală ia naștere în momentul înregistrării declarației vamale.*

*(2) Debitorul datoriei vamale este considerat titularul declarației vamale acceptate și înregistrate.*

*(3) Poate fi debitor vamal, solidar cu titularul declarației vamale acceptate și înregistrate, și persoana care, din culpă, a furnizat date nereale, înscrise în acea declarație, ce au determinat stabilirea incorectă a datoriei vamale.”*

iar potrivit art.148 alin.1) din același act normativ :

*“(1) Cuantumul drepturilor de import se stabilește pe baza elementelor de taxare din momentul nasterii datoriei vamale.”*

În temeiul acestor prevederi legale se reține că valoarea în vamă se determină și se declară de către importator care este obligat să depună declarație pentru valoarea în vamă însoțită de facturi și pentru care se naște datoria vamală la data depunerii declarației vamale.

Potrivit art.3 pct.i din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import în cauză: **drepturile de import** – taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importurile de bunuri.

De asemenea, potrivit art.126 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul derulării importurilor:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri”,*

iar la art.131 alin.1) din același act normativ se precizează ca :

*“(1) În înțelesul prezentului titlu, se considera import de bunuri intrarea de bunuri în România provenind dintr-un alt stat.”*

În explicitarea art.131 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost data Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006, care prevede :

*"Atât în sensul art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 4 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe*

*valoarea adaugata, republicata, cât si în înțelesul art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) si art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si având în vedere Decizia directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, continând date sau instructiuni, si Ordinul Autoritatii Nationale a Vamilor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, continând date sau instructiuni, importul de software pe suporturi informatice se considera import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata."*

Asa cum se poate observa din analiza textului normativ invocat mai sus, a fost explicitat importul de software pe suporturi informatice din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, decizia amintită fiind emisă în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006 – dată în explicitarea unui text de lege, **face corp comun cu legea în baza căreia a fost dată** – neavând caracter de sine stătător, se aplică de la data intrării în vigoare a actului normativ.

Mai mult dispozițiile art.10, alin.1 din Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale prevăd că:

*" Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, **sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ** în baza căruia a fost dată "*, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/17.11.2006, fiind emisă ulterior ordinului sus amintit.

**În același sens, se pronunță, într-o speță asemănătoare, Înalta Curte de Justiție și Casație – Secția de Contencios Administrative și Fiscal, prin Decizia nr.2873/2009, astfel: " (...) Ipoteza normei imperative nu este, în fond, o excepție de la neretroactivitatea legii, întrucât interpretarea general – obligatorie, ca orice interpretare de altfel, lămurește înțelesul normei interpretate, îl clarifică în funcție de diversitatea situațiilor pe care norma interpretată le reglementează.**

**Așadar, prin interpretarea se explicitază conținutul pe care norma l-a avut " ab initio", scopul acesteia fiind acela de a curma conflictele de interpretare, produse sau posibile."**

De asemenea, se reține că, documentul în baza căruia se înregistrează taxa pe valoarea adăugată, în contabilitate, este declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, în care

se menționează persoana impozabilă ca importator al bunurilor precum și suma taxei datorate. Mai mult, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din documentele prevăzute la art.145 alin.8 lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispune: ” **pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale (.....)**” .

Societatea nu se poate prevala de dispozițiile Deciziei Directorului general al Direcției Generale a Vămirilor nr.\* privind evaluarea suporturilor informatice întrucât aceasta nu a fost emisă în aplicarea O.U.G. nr.17/2000, Legii nr.345/2002 și respectiv Legii nr.571/2003, astfel că în mod legal organele de control vamal au stabilit TVA datorată pentru importurile de software în conformitate cu dispozițiile actelor normative de bază și a legislației secundare emisă în aplicarea acestora.

În conformitate cu prevederile art.27 din Regulamentul (CEE) nr.450/2008 al Parlamentului European și al Consiliului, de stabilire a Codului Vamal Comunitar “*Autoritățile vamale pot, după acordarea liberului de vamă și pentru a se asigura de exactitudinea indicațiilor furnizate în declarația vamală sau în declarația sumară, să verifice toate documentele și datele care se raportează la operațiunile privind mărfurile în cauză sau la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare implicând aceste mărfuri. Aceste autorități pot, de asemenea, să examineze aceste mărfuri și/sau să preleveze esantioane, dacă este încă posibil să se efectueze o asemenea verificare sau prelevare.*

*Aceste controale pot fi efectuate la sediul titularului mărfurilor sau al reprezentantului său, al oricărei persoane legate direct sau indirect, cu titlu profesional, de aceste operațiuni, sau al oricărei persoane care dispune de aceste documente și date din motive profesionale.”*

Având în vedere că taxa pe valoarea adăugată se datorează în cazul importurilor de bunuri în conformitate cu dispozițiile art.126 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, mai sus explicitat, competența verificării obligațiilor datorate la importul de mărfuri revine organelor vamale.

Pe cale de consecință, **faptul generator și exigibilitatea T.V.A.** au intervenit la data la care a intervenit nașterea datoriei vamale în cuantum de \* lei, respectiv la data înregistrării declarațiilor vamale de punere în liberă circulație, pe cale de consecință majorările în cuantum de \* lei sunt legal

datorate în conformitate cu prevederile art.119 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Argumentele societății nefiind fondate, contestația formulată de **S.C. \* S.R.L.** împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr.\*** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. \***, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale \*, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de \* lei din care suma de \* lei reprezintă TVA, respectiv suma de \* lei reprezintă majorări de întârziere aferente, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.**

2) Referitor la solicitarea de suspendare a executării Deciziei nr. \*, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capat de cerere în condițiile în care solicitarea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestația formulată de S.C. \* S.R.L. a solicitat suspendarea executării Deciziei de impunere nr. 329/17.12.2009.

**In drept**, potrivit art. 215 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează :

*« (1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.*

De asemenea, la art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 se precizează :

Suspendarea executării actului :

1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu



introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept fără nicio formalitate »

**2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.**

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea S.C. \* S.R.L. de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. 329/17.12.2009 intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii neavând competență materială, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.76, art.141, art.148 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, art.126 alin.2), art.131 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006, art.10, alin.1 din Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale art.105, alin.3), art.215 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, art.14 din Legea contenciosului administrative nr.554/2004, Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României și H.G. nr.1114/2001 privind Regulamentul vamal, coroborat cu art.209 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se :

**Decide :**

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. \* S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.\* emisă în baza Procesului verbal de control nr. \* pentru suma totală de \* lei din care suma de \* lei reprezintă TVA, respectiv suma de \* lei reprezintă majorări de întârziere aferente.**

**2) Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea cererii de suspendarea executării Deciziei de impunere nr. \*.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel \*, în termen de 6 luni de la comunicare.

\*