



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. /00.1x.200x
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. S RO S.R.L.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.xxxxxxxx

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

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxxxx** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. xxxxx**, încheiată de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **7.xxx.xxx lei** din care suma de **2.xxx.xxx lei reprezintă TVA**, respectiv suma de **4.xxx.xxx lei reprezintă** majorări de întârziere aferente.

Chiar și în raport de data emiterii **Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxx** în data de xxxxxx, aflată în copie la dosar, 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 xxxx 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 generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. S RO S.R.L..**

I. Prin contestație, S.C. S RO S.R.L. arată că, " dreptul de a solicita plata unor drepturi suplimentare aferente importurilor efectuate în perioada ianuarie 2004-decembrie 2006 era prescris la data controlului " și invocă, " prevederile art.221, alin.3 din Regulamentul (CEE) de instituire a Codului Vamal Comunitar, care stabilește ca limită maximă de comunicare către debitor a drepturilor de plată suplimentare, perioada de 3 ani de la data la care a luat naștere datoria vamală. În consecință pentru operațiunile de import efectuate în 2004 respectiv 2005 limita maximă de comunicare către societate a drepturilor suplimentare de plată a fost atins la 31 decembrie 2007, respectiv 31decembrie 2008 " .

Contestatoarea arată că, " societatea a efectuat o operațiune de import de bunuri, tratată de art. 131, alin.1) din Codul Fiscal, și nu o livrare de bunuri reglementată la art.128, alin.1) din Codul Fiscal, invocat în mod greșit de organele de control."

Societatea învederează că, „a importat CD-urile înregistrate cu soft, fără a plăti sume suplimentare pentru utilizarea drepturilor legate de producerea, utilizarea sau revânzarea bunurilor importate – adică, fără a plăti redevențe sau drepturi de licență” și arată că nu îi sunt aplicabile prevederile art.8, alin.1), lit.c) din Acordul privind aplicarea art.VII al GATT, invocat de organul de control ca argument în recalcularea valorii în vamă.

Societatea învederează că prevederile **Deciziei nr.4.1. a Comitetului tehnic de evaluare în vamă privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni,** " care potrivit art.112 din H.G. nr.626/1997 pentru **aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României, au devenit aplicabile în România pe baza Deciziei nr.368/1998, erau aplicabile și importurilor făcute de societate în perioada ianuarie 2004 – aprilie 2006**" și arată că " (...)Pentru determinarea valorii în vamă a suporturilor informatice importate, conținând date sau instrucțiuni, se va ține seama numai de costul sau valoarea suportului informatic propriu-zis. Valoarea în vamă nu va cuprinde costul ori valoarea datelor și instrucțiunilor pe care le conține, în condițiile în care acest cost ori această valoare este distinctă de costul ori de valoarea suportului informatic (...)".

Societatea învederează că "dreptul de a solicita plata unor drepturi suplimentare aferente importurilor efectuate în perioada ianuarie 2004-decembrie 2005 era prescris la data controlului, potrivit legislației vamale comunitare" și invocă prevederile art.221 alin.3) din Regulamentul nr.2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, care stabilesc ca limită maximă de comunicare către debitor a drepturilor de plată suplimentare, perioada de 3 ani de la data la care a luat nașterea datoriei vamale.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situației nr. Xxxxx emisă în baza Procesului verbal de control nr. xxxxx, s-au stabilit în sarcina S.C. S RO S.R.L., diferențe suplimentare de încasat în sumă totală de 7.xxx.xxx lei din care suma de 2.xxx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 4.xxx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Organele vamale au desfășurat un control asupra operațiunilor efectuate de societate în perioada ianuarie 2004 – aprilie 2006 având ca obiectiv verificarea modului de determinare și declarare a valorii în vamă, precum și modul de stabilire și achitare a drepturilor vamale de import aferente operațiunilor vamale de import definitiv de soft-uri pe suport informatic.

Organele de control vamal arată că, "**S.C. S RO S.R.L. în calitate de titular al acestor operațiuni vamale, în mod eronat nu a inclus în baza de impozitare a TVA și sumele reprezentând contravalorile soft-urilor(...)**" la un număr de 87 de operațiuni de import specifice.

Măsurile dispuse ca urmare a controlului efectuat s-au luat potrivit prevederilor art.78, alin.2) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la data depunerii declarațiilor vamale de import.

Datoria vamală a fost stabilită de organul de control vamal potrivit prevederilor art.141, alin.1) și alin.2) și art.148, alin.1) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la data depunerii declarațiilor vamale de import.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organul de control a făcut aplicațiunea art.136 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar stabilirea bazei de impozitare s-a făcut în baza dispozițiilor art.139, alin 1) din același act normativ menționat mai sus.

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 4.xxx.xxx lei din care suma de 1.xxx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 2.xxx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Cauza supusa soluționării este dacă, în raport de data comunicării Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxxxx emisă în baza Procesului verbal de control nr. xxxxx, obligațiile suplimentare calculate de organele de control vamal, în sumă totală de 4.xxx.xxx lei au fost stabilite după împlinirea termenului de prescripție, în condițiile în care din actele aflate la

dosarul cauzei nu rezulta daca pentru perioada respectiva termenul de prescriptie a fost intrerupt sau suspendat.

În fapt, S.C. S RO S.R.L. a efectuat 87 de operațiuni vamale specifice importului de software, pentru care s-au calculat obligații suplimentare de plată în sarcina acesteia.

Organele vamale de control, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. xxxxxx au calculat obligații vamale suplimentare în sumă totală de 4.xxx.xxx lei din care suma de 1.xxx.xxx lei reprezintă TVA, pentru perioada 20.01.200x - 27.10.200x, respectiv suma de 2.xxx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

In drept, in perioada derularii importurilor începând cu DVI nr.I xxx 20.01.200x și până la DVI nr.I xxxxx/27.10.200x, sunt incidente prevederile art.61 alin.1 din Legea 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei, potrivit caruia “ *Autoritatea vamala are dreptul ca, intr-o perioada de 5 ani de la acordarea liberului de vama, sa efectueze controlul vamal ulterior al operatiunilor.* “

Aceste prevederi au fost preluate și la art.100 din Legea nr.86/2006 privind Codul vamal al Romaniei, în vigoare începând cu data de 20.06.2006.

Prevederile susmenționate se coroborează cu dispozițiile dreptului comun în materia prescripției, reprezentat de Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctiva republicat, care la art.16 precizează ca: “ *Prescripția se întrerupe:*

a) prin recunoasterea dreptului a carui actiune se prescrie, facuta de cel în folosul caruia curge prescriptia.(...)

b) prin introducerea unei cereri de chemare în judecata ori de arbitrare, chiar daca cererea a fost introdusa la o instanta judecatoreasca, ori la un organ de arbitraj, necompetent;

c) printr-un act începator de executare.

Prescripția nu este întrerupta, daca s-a pronunțat încetarea procesului, daca cererea de chemare în judecata sau executare a fost respinsa, anulata sau daca s-a perimat, ori daca cel care a facut-o a renunat la ea. “

și cu dispozițiile art.13 din același act normativ, care stipulează că:

“ Cursul prescripției se suspenda:

a) cît timp cel împotriva caruia ea curge este împiedicat de un caz de forta majora sa faca acte de întrerupere;(....)

c) pîna la rezolvarea reclamatiei administrative facuta de cel îndreptatit, cu privire la despagubiri sau restituiri, în temeiul unui contract de transport sau de prestare a serviciilor de posta si telecomunicatii, însa cel mai tîrziu pîna la expirarea unui termen de 3 luni socotit de la înregistrarea reclamatiei. “

În concluzie, se reține că termenul de prescripție al dreptului organelor vamale de a modifica declarația vamală înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, începe să curgă de la data înregistrării declarației vamale și acordarea liberului de vama și anume **20.01.200x**.

În situația în care acest termen de prescripție nu a fost întrerupt sau suspendat în sensul dispozițiilor art.13, art.16 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat, drepturile vamale sunt prescrise, în condițiile în care nu au intervenit cazuri de întrerupere, suspendare a prescripției, plata sau recunoșterea de către contribuabil a unor debite prescrise.

Având în vedere că din dosarul cauzei nu rezultă dacă au intervenit cazuri de întrerupere, suspendare a prescripției, plată sau recunoșterea de către contribuabil a unor debite prescrise, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra cuantumului sumei prescrise, astfel că, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, se va desființa decizia pentru regularizarea situației nr. xxxxxx, încheiată de DRAOV xxxxxx, pentru suma de **4.xxx.xxx lei** din care suma de **1.xxx.xxx lei reprezintă TVA**, respectiv suma de **2.xxx.xxx lei reprezintă** majorări de întârziere aferente, urmând ca organele vamale să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, având în vedere cele reținute prin prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare în perioada verificată.

Referitor la susținerea societății că îi sunt aplicabile prevederile Codului vamal comunitar, se reține că, **termenul de prescripție nu poate fi calculat printr-un act normativ care nu produce efecte la data la care prescripția a început să curgă, respectiv Regulamentul al Consiliului nr.2913/1992 privind instituirea Codului vamal al comunității, deoarece s-ar încălca principiul neretroactivității legii.**

2. Referitor la obligațiile de plată în sarcina societății în sumă totală de 3.xxx.xxx lei din care suma de 1.xxx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 2.xxx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă pentru programele de soft introduse în țară pe suport CD, importatorul avea obligația plății drepturilor vamale la valoarea soft-urilor în condițiile în care acestea au fost facturate distinct de furnizorul extern.

În fapt, S.C. S RO S.R.L. a înregistrat , în perioada controlată ianuarie 2004 – aprilie 200x declarații vamale de import definitiv pentru un număr de 87

de operațiuni de import de software, la care , în mod eronat nu a inclus în baza de impozitare a TVA și sumele reprezentând contravaloarea soft-urilor, conform valorilor din facturile externe.

La data depunerii declarației vamale de import, societatea a declarat valoarea în vamă doar pentru suporturile fizice – CD-urile.

În drept, potrivit dispozițiilor art.76 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la momentul înregistrării declarațiilor vamale de import:

“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul a taxelor vamale prevazute în Tariful vamal de import al României”,
iar potrivit art.78 alin.1) din același act normativ :

“(1) Valoarea în vama se determină și se declara 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.”

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”,

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 declarația pentru valoarea în vamă însoțită de facturi și pentru care se naște datoria vamală la data depunerii declarației vamale.

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 adăugată, republicată, cât și în înțelesul art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere Decizia directorului general al Direcției Generale a Vămirilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vămirilor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vămirilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, importul de software pe suporturi informatice se considera import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată."

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 adăugată, 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 căreia a fost dată "*, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/17.11.2006, fiind emisă ulterior ordinului sus amintit.

În aceste condiții societatea nu se poate prevala de decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămirilor nr.368/1998 invocată în cuprinsul contestației.

În același sens, se pronunță, într-o speță asemănătoare, Înalta Curte de Justiție și Casație – Secția de Contencios Administrativ 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 explicitează conținutul pe care norma l-a avut " ab initio", scopul acesteia fiind acela de a curma conflictele de interpretare, produse sau posibile."

Referitor la afirmația societății potrivit căreia a efectuat o operațiune de import de bunuri tratată de art.131 alin.1), și nu o livrare de bunuri reglementată de dispozițiile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, altfel spus, produsele de software s-ar încadra la prestări de servicii în loc de livrări de bunuri, **nu este întemeiată** întrucât legislația aplicabilă în speță prevede că **importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, aspect asupra căruia s-a pronunțat **Înalta Curte de Justiție și Casație prin Decizia nr.2873/2009 – Secția de Contencios Administrative și Fiscal.**

În ceea ce privește susținerea societății în sensul că *"a importat CD-urile înregistrate cu soft, fără a plăti sume suplimentare pentru utilizarea drepturilor legate de producerea, utilizarea sau revânzarea bunurilor importate – adică, fără a plăti redevențe sau drepturi de licență"*, iar organul de control a invocat eronat aplicarea prevederilor art.8, alin.1), lit.c) din Acordul privind aplicarea art.VII al GATT, se reține că acest fapt nu este de natură să modifice modul de stabilire al valorii în vamă pentru importurile de soft pe suport informatic mai sus explicat.

În consecință, faptul generator și exigibilitatea T.V.A. a intervenit la data la care a intervenit nașterea datoriei vamale, respectiv la data înregistrării declarațiilor vamale de punere în liberă circulație, pe cale de consecință majorările sunt datorate în conformitate cu prevederile art.119 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Argumentele societății nefiind fondate, contestația formulată de **S.C. S RO S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. Xxxxxx** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. xxxxxx**, prin care s-au stabilit în sarcina **S.C. S RO S.R.L., obligații în sumă totală de 3.xxx.xxx lei** din care suma de **1.xxx.xxx lei reprezintă TVA**, respectiv suma de **2.xxx.xxx lei reprezintă** majorări de întârziere aferente **urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.61 alin.1 din Legea 141/1997 privind Codul vamal al României, art.13 și art.16 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă republicată, 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.216 alin.3 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, art.215 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, art.100, alin.1) din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României, coroborat cu art.209 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se :

Decide :

1. Desființarea Deciziei pentru regularizarea situației nr. Xxxx pentru obligațiile de plată în sarcina societății în sumă totală de 4.xxx.xxx lei din care suma de 1.xxx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 2.xxx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. S RO S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. xxxxxx emisă în baza Procesului verbal de control nr. xxxxxx, pentru suma totală de 3.xxx.xxx lei din care suma de 1.xxx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 2.xxx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București, sau Curtea de Apel C, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL