



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail :Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### Decizia nr.     /     . 2009

privind soluționarea contestației depusă de SC X SA, înregistrată la  
Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X/05.08.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale X prin adresa nr. X/30X2009 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. X/05.08.2009 asupra contestației depusă de SC X SA din X, Soseaua X nr. 53, jud. X.

Societatea contestă suma totală de X lei din care suma de X lei reprezintă TVA și suma de X lei reprezintă majorări de întârziere aferente, stabilită prin deciziile pentru regularizarea situației de la nr. 229 la nr. 403 din 21X2009 emise în baza procesului verbal nr. X/21X2009, încheiate de reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale X.

Chiar și în raport de data deciziilor pentru regularizarea situației, 21X2009, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale X în data de 28X2009, conform ștampilei aplicată de Serviciul registratură pe originalul contestației.

Constatănd că în speța sunt îndeplinite dispozițiile art.205 și 209 alin. 1 lit. b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate.

I. Prin contestația formulată societatea arată că în baza unor contracte de leasing financiar încheiate cu persoane juridice din străinătate, în perioada 1999- 2001, a introdus în țară în regim suspensiv pe perioada de derulare a contractelor de leasing extern un număr de 265 mijloace de

transport, respectiv semiremorci frigorifice si autotractoare, pentru a fi utilizate in activitatea de transport rutier de marfuri.

Societatea precizeaza ca la expirarea contractelor de leasing, bunurile au trecut in proprietatea sa la valoarea reziduala, depunandu-se in acest sens la organul vamal, declaratii de import definitive.

Societatea precizeaza ca prin declaratiile vamale de import definitiv a fost calculate si declarata taxa ape valoarea adaugata pentru plata careia s-au prezentat certificatele de exonerare a platii TVA in vama nr. X/18X2005, nr. X11.10.2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/24.05.2005, nr. X/24.05.2005 eliberate de Directia generala de admibistrare a marilor contribuabili in conformitate cu prevederile din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1219/2004 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare a certificatelor de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată pentru importurile prevăzute la art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Societatea sustine ca pe perioada de derulare a contractelor de leasing, precum si ulterior importului definitiv bunurile au fost folosite in activitate sa, s-au amortizat, iar in timp nu au mai fost in masura sa asigure buna desfasurare a activitatii, astfel ca in perioada 2006-2009, o parte din aceste mijloace de transport au fost vandute catre alti transportatori , iar la vanzarea mijloacelor de transport s-a calculate TVA potrivit dispozitiilor legale.

Societatea sustine ca organele de control au interpretat si aplicat in mod gresit situatiei de fapt dispozitiile art. 71 din Legea nr. 141/1997 coroborat cu art 104 si art. 105 din Legea nr. 86/2006 intrucat din analiza dispozitiilor art. 157 alin 3 lit a din Legea nr. 571/2003 si art. 2 alin 6 din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1219/2004 rezulta cu claritate ca legiuitorul a dat posibilitate persoanelor impozabile care au utilizat bunuri in cadrul unor contracte de leasing financiar sa solicite certificate de exonerare a platii TVA in vama fara a fi nevoie de indeplinirea altor conditii, intrucat bunurile au fost deja utilizate.

Societatea arata ca utilizarea certificatelor de exonerare de la plata in vama a TVA este o masura de simplificare la plata TVA, acesta interpretare rezultand si din modalitatea de inregistrare contabila, care se face ca taxa pe valoarea adaugata deductibila si colectata prin articolul 4426=4427, asa cum prevede pct. 64 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea sustine ca organele de control au facut confuzie intre notiunea de exonerare din punct de vedere al Codului vamal care presupune anumite derogari de la regimul vamal, cum ar fi in cazul regimurilor vamale suspensive si notiunea de exonerare din punct de vedere al Codului fiscal, care este prevazuta ca o masura de simplificare a platii in vama a TVA.

Societatea arata ca aceasta interpretare a fost data intr-o speta identica si prin Decizia nr. X/2006 emisa de Directia generala a finantelor publice Galati si care a avut la baza punctul de vedere al directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice.

De asemenea, societatea sustine ca in speta nu sunt aplicabile prevederile art. 71 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal intrucat mijloacele de transport au fost importate in regim definitiv, fara nicio conditie de utilizare ulterioara, in declaratiile vamale nefacandu-se nicio mentiune referitoare la necesitatea indeplinirii anumitor conditii, astfel ca nu exista obligativitatea anuntarii organului vamal.

Societatea sustine ca nu sunt aplicabile nici dispozitiile art. 104 alin 1 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal intrucat odata cu importul definitiv, bunurile nu au beneficiat de niciun tratament favorabil , taxa pe valoarea adaugata a fost calculata si declarata in cota generala aplicabila tuturor operatiunilor de import, iar pentru plata acesteia s-au depus certificatele de exonerare de la plata TVA in vama.

Societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin deciziile pentru regularizarea situatiei de la nr. 229 la nr. 403 din 21X2009 emise in baza procesului verbal nr. X/21X2009, incheiate de reprezentantii Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale X, s-au constatat urmatoarele:

Organele vamale au constatat ca societatea, in perioada 2005-17X/2006 a depus la Directia Judeteană pentru Accize si Operatiuni Vamale X un numar de 321 declaratii vamale de import, beneficiind de exonerarea de la plata in vama a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile importate, in baza certificatelor de exonerare a platii TVA in vama nr. X/18X2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/24.05.2005, nr. X/24.05.2005 eliberate de Directia generala de administrare a marilor contribuabili in conformitate cu prevederile din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1219/2004 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare a certificatelor de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată pentru importurile prevăzute la art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele vamale au constatat ca ulterior importurilor societatea a vandut catre diversi cumparatori, bunurile aferente unui numar de 175 de declaratii vamale.

Organele vamale arata ca prin vanzarea bunurilor destinate desfasurarii de activitati productive, bunuri importate in regim de exonerare de la plata in vama a TVA, societatea nu mai indeplineste conditia prevazuta de reglementarile legale in vigoare de a desfasura activitate productiva ,

incalcand prevederile art. 71 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal, art. art. 104, art 105 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal.

Organele vamale au calculat in sarcina societății taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si majorări de întârziere aferente in suma de X lei.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, referitor la suma totală de X lei din care suma de X lei reprezinta TVA si suma de X lei reprezinta majorări de întârziere, **cauza supusa solutionarii este daca societatea mai poate beneficia de exonerarea de la plata in vama a TVA in baza certificatelor eliberate de Directia generala de administrare a marilor contribuabili in conditiile in care marfurile importate in regim de exonerare de la plata TVA in vama au fost ulterior comercializate catre terti, iar exonerarea este o masura de simplificare a platii taxei pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 1999-2001, contestatoarea, in baza unor contracte de leasing financiar incheiate cu persoane juridice din strainatate, a introdus in tara in regim suspensiv pe perioada de derulare a contractelor de leasing extern mijloace de transport, respectiv semiremorci frigorifice si autotractoare, pentru a fi utilizate in activitatea societatii de transport rutier de marfuri.

La expirarea contractelor de leasing, bunurile au trecut in proprietatea societatii la valoarea reziduala, depunandu-se in acest sens la organul vamal, declaratii de import definitiv.

La importul bunurilor societatea nu a achitat taxa pe valoarea adaugata in vama in baza certificatelor de exonerare a platii TVA in vama nr. X/18X2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/11.10.2005, nr. X/24.05.2005, nr. X/24.05.2005 eliberate de Directia generala de administrare a marilor contribuabili.

Societatea arata ca utilizarea certificatelor de exonerare de la plata in vama a TVA este o masura de simplificare la plata TVA, acesta interpretare rezultand si din modalitatea de inregistrare contabila, respectiv prin articolul 4426=4427, pe perioada de derulare a contractelor de leasing, precum si ulterior importului definitiv bunurile au fost folosite in activitatea sa, s-au amortizat, iar in timp nu au mai fost in masura sa asigure buna desfasurare a activitatii, astfel ca in perioada 2006-2009, o parte din aceste

mijloace de transport au fost vandute catre alti transportatori , iar la vanzarea mijloacelor de transport s-a calculat TVA potrivit dispozitiilor legale.

Organele vamale au stabilit ca prin vanzarea bunurilor pentru care a beneficiat de exonerare de la plata TVA in vama, in baza certificatelor de exonerare de la plata in vama a TVA, societatea nu mai indeplineste conditia prevazuta de reglementarile legale in vigoare de a desfasura activitate productiva, drept pentru care au fost calculate in sarcina acesteia TVA si accesorii aferente.

In drept, art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede:

*(3) Prin derogare de la alin. (2), nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată care au obținut certificatele de exonerare prevăzute la alin. (4), pentru următoarele:*

*a) importul de mașini industriale, utilaje tehnologice, instalații, echipamente, aparate de măsură și control, automatizări, destinate realizării de investiții, precum și importul de mașini agricole și mijloace de transport destinate realizării de activități productive;*

*[...]*

*(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care efectuează importuri de natura celor prevăzute la alin. (3), trebuie să solicite eliberarea unui certificat de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, emis de către organele fiscale competente. Pot solicita eliberarea unui astfel de certificat numai persoanele care nu au obligații bugetare restante, reprezentând impozite, taxe, contribuții, inclusiv contribuțiile individuale ale salariaților și orice alte venituri bugetare, cu excepția celor eșalonate și/sau reeșalonate la plată. Pe baza certificatelor prezentate de importatori, organele vamale au obligația să acorde liberul de vamă pentru bunurile importate. Procedura de acordare a certificatelor de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată se stabilește prin norme.*

*(5) Importatorii care au obținut certificatele de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor importate în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată în regim mixt se aplică prevederile [art. 147](#), pentru determinarea taxei de dedus.*

Pct. 64 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. X/2004, in vigoare in perioada verificata prevede:

2) *Importatorii care au obținut certificate de exonerare de la plata taxei pe valoarea adăugată în vamă evidențiază taxa aferentă importului în jurnalele pentru cumpărări și în jurnalele pentru vânzări, pe baza declarației vamale de import sau, după caz, a actului constatator emis de autoritatea vamală, și este preluată în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.*

(3) *În cursul perioadei fiscale importatorii reflectă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor importuri prin înregistrarea contabilă:*

4426 = 4427

"Taxa pe valoarea adăugată deductibilă" "Taxa pe valoarea adăugată colectată"

De asemenea, art. 2 din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1219/2004 pentru aprobarea Normelor privind procedura de acordare a certificatelor de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată pentru importurile prevăzute la art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

(6) *Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată care au utilizat bunuri de natura celor prevăzute la [art. 1 alin. \(1\) lit. a](#) în cadrul unor contracte de leasing financiar încheiate cu persoane impozabile stabilite în străinătate, și optează pentru cumpărarea bunurilor respective, pot solicita certificate de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată pentru valoarea reziduală, în condițiile prevăzute prin prezentele norme.*

Art. 6 din același act normativ prevede:

*În cazul importatorilor care au obținut certificate de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată se vor aplica prevederile de la pct. 64 din [Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal](#), aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. X/2004](#).*

Potrivit art. 157 alin. (3) din Codul fiscal, în vigoare până la data aderării României la Uniunea Europeană, nu se face plata efectivă la organele vamale a taxei pe valoarea adăugată de către persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată care au obținut certificatele de exonerare prevăzute la alin. (4), pentru importul de mijloace de transport destinate realizării de activități productive.

La alin. (4) al aceluiași articol, se precizează că persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care

efectuează importuri de natura celor prevăzute la alin. (3), trebuie să solicite eliberarea unui certificat de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, emis de către organele fiscale competente. Pe baza certificatelor prezentate de importatori, organele vamale au obligația să acorde liberul de vamă pentru bunurile importate.

Conform art. 157 alin. (5) din Codul fiscal, în vigoare până la data aderării, importatorii care au obținut certificatele de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor importate în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Potrivit pct. 64 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, importatorii care au obținut certificate de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată evidențiază taxa aferentă importului în jurnalele pentru cumpărări și în jurnalele pentru vânzări, pe baza declarației vamale de import, taxa respectivă fiind preluată în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că, în condițiile în care, pentru importurile de bunuri realizate în perioada 19X2005-30.X.2006, societatea a obținut certificate de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, aceasta avea obligația taxării inverse, potrivit pct. 64 alin. (3) din normele metodologice menționate mai sus.

Astfel, exonerarea de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată este o măsură de simplificare și nu o scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, la importul bunurilor, societatea este obligată să aplice taxarea inversă. Practic, dacă societatea ar fi obligată să plătească taxa pe valoarea adăugată și la organele vamale, în momentul livrării utilajelor s-ar produce o dublare a taxei datorate bugetului de stat pentru aceleași operațiuni, respectiv importul de bunuri.

Vanzarea utilajelor reprezintă o altă operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pentru care societatea afirmă că a colectat TVA, potrivit prevederilor legale.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale Legislație Impozite Indirecte, exprimat într-o speta asemănătoare, prin adresa X/23.10.2006, unde se precizează:

*“[...] nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru importul celor 4 autovehicule care au beneficiat de exonerarea platii taxei in vama, conform art. 157 alin 3 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, chiar daca ulterior importului s-a constatat schimbarea destinatiei bunurilor, acestea facand obiectul comercializarii.*

*Mentionam de asemenea, ca exonerarea de la plata in vama a taxei pe valoarea adaugata, art. 157 alin 3 din Codul Fiscal, nu este o scutire de taxa pe valoarea adaugata, ci numai o masura de simplificare a platii taxei, deoarece organele vamale inscriu taxa in declaratia vamala de import, iar persoanele care au obtinut certificatul de exonerare inregistreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta importului in decontul de taxa, atat ca taxa dedusa cat si ca taxa colectata, conform pct. 64 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI al Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. X/2004, cu modificarile ulterioare.”*

De asemenea, in vederea adoptarii unei practici unitare privitoare la tratamentul aplicabil importatorilor care detin certificate de exonerare a platii TVA in vama, prin adresa nr. X/TH/30.03.2009, Autoritatea Nationala a Vamilor a precizat:

*“...[*

*Avand in vedere toate aceste prevederi, precizam ca procedura instituita prin OMFP nr. 1219/2004 in baza prevederilor art. 157 alin 2-5 din Codul fiscal si respectiv Normele aprobate prin HG nr. X/2004 au avut in vedere acordarea unei facilitate de plata a TVA sin u o scutire de TVA pentru marfuri destinate unei anumite utilizari.*

*Consideram ca o eventuala reverificare a operatiunilor efectuate sub incidenta acestor reglementari si respectiv constatarea ca marfurile respective au fost vandute dupa import si nu au fost destinate unor activitati productive nu poate avea, ca masura finala, recalcularea taxei pe valoarea adaugata si incasarea acesteia de catre organele vamale”.*

Prin urmare, societatea contestatoare nu poate fi obligata la plata taxei pe valoarea adaugata in vama aferenta bunurilor importate si pentru care a prezentat certificate de exonerare a platii TVA in vama intrucat aceasta nu a beneficiat de o scutire de la plata drepturilor vamale sub conditia respectarii unei anumite utilizari, ci a beneficiat de o masura de simplificare a platii TVA in vama, taxa pe valoarea adaugata in vama fiind inscrisa in decontul de TVA, atat ca taxă colectată, cat si ca taxă deductibilă.

Avand in vedere cele retinute se va admite contestatia societatii pentru suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.



Pe cale de consecinta se va admite contestatia societatii si pentru suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente drepturilor vamale, conform principiului accesorium sequitur principale.

Pentru considerentele retinute si în temeiul prevederilor art. art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 64 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. X/2004, cu modificarile ulterioare, art.210 si art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

### **DECIDE**

Admiterea contestatiei formulata de SC X SA pentru suma totală de X lei din care suma de X lei reprezinta TVA si suma de X lei reprezinta majorări de întârziere aferente si anulara deciziilor pentru regularizarea situatiei de la nr. 229 la nr. 403 din 21X2009 emise in baza procesului verbal nr. X/21X2009, incheiate de reprezentantii Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale X.

**DIRECTOR GENERAL**