



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.436/08.11.2009

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. C S.A.

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr...../1X.10.200X

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.xxxx, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. **xxxxx**, asupra contestației depuse de **S.C. C S.A., cu sediul în xxxxxxxx**.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxx/01.0x.2009** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. xxx/01.0x.2009**, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **6xx.xxx lei** din care suma de **2xx.xxx lei reprezintă TVA**, respectiv suma de **3xx.xxx lei reprezintă** majorări de întârziere aferente.

În raport de data emiterii **Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxx** în data de **01.0x.2009**, 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 **01.x0.2009** conform ștampilei aplicată de serviciul de registratură pe exemplarul original aflat la dosarul cauzei.

Societatea contestatoare se află la poziția xxx din Anexa 1 la OMEF nr. 2400/2009 pentru modificarea [Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 753/2006](#) privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

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. C S.A.**

I. Prin contestație, S.C. C S.A. arată că, " dreptul de a solicita plata unor drepturi suplimentare 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 nașterea datoriei vamale. În cazul Societății drepturile de plată suplimentare au fost stabilite după o perioadă de aproximativ 4 ani nefiind în conformitate cu legislația comunitară în vigoare " .

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 invederează 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 baza DVInr.xxxx și DVI nr.xxxxx.**" și arată că " (...) tratamentul datelor și instrucțiunilor înregistrate pe suporturi informatice destinate echipamentelor de tratare a datelor reprezintă un caz particular, adoptarea de către părți a practicii următoare este, de asemenea, compatibilă cu prevederile Acordului:

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. (...)"

Societatea arată că " chiar dacă importul de suporturi informatice este tratat ca operațiune de import de bunuri, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006 nu conține nicio referire la baza de impozitare a TVA, aceasta fiind stabilită exclusiv potrivit Codului fiscal. " și precizează că,"Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006 nu anulează efectele Deciziei nr.368/1998".

S.C. C S.A. mai precizează că " în perioada 1x-x0 septembrie 2006 la societate a avut loc un control de fiscal care a vizat în mod expres taxa pe valoarea adăugată, respectiv a acoperit 1 iulie 200x – 31 august 200x, perioada care include datele de 5 și 6 decembrie când societatea a efectuat operațiunile de import în cauză. "

II. Prin Decizia pentru regularizarea situației nr.xxxx/01.0x.2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr.xxx/01.0x, s-au stabilit în sarcina S.C. C S.A., diferențe suplimentare de încasat în sumă totală de 6xx.xxx lei din care suma de 2xx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 3xx.xxx lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Organele vamale au desfășurat un control asupra operațiunilor efectuate de societate în anul 200x 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. C S.A. 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, după cum urmează:**

- *la data de 0x.12.200x, DVI nr. I xxxx, soft în valoare de 3xxxxx Euro;*
- la data de 0x.12.200x, DVI nr. I xxxxxx, soft în valoare de xxx,xx USD "*.

Măsurile dispuse ca urmare a controlului efectuat s-au luat potrivit prevederilor art.78, alin.2) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului vamal comunitar.

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 normative 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 excepția prescripției dreptului organelor de control vamal de a stabili obligațiile suplimentare,**

Cauza supusă soluționării este dacă termenul de împlinire a prescripției se calculează după legea în vigoare la data la care acesta a început să curgă sau se calculează după legea în vigoare la data controlului.

În fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației nr.xxxx/01.0x.2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr. xxx/01.0x.2009, s-au stabilit în sarcina S.C. C S.A., diferențe de drepturi vamale aferente DVI nr.I xxxxx, respectiv DVI nr. I xxxxxx.

La data înregistrării declarațiilor vamale de import mai sus amintite erau în vigoare prevederile art.61,alin.1) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, care dispune că:” *Autoritatea vamală are dreptul ca, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să efectueze controlul vamal ulterior al operațiunilor.*”

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, așa cum susține societatea, deoarece s-ar încălca principiul neretroactivității legii.

În consecință, la data emiterii Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxxxx anume 01.0x.2009, termenul de prescripție, prevăzut la art.61 alin.1 din Legea nr.141/1997, privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, nu era împlinit, astfel încât excepția ridicată de societate este neîntemeiată, contestația urmând a fi analizată pe fond.

2. Referitor la obligațiile de plată în sarcina societății în sumă totală de 6xx.xxx lei din care suma de 2xx.xxx lei reprezintă TVA, respectiv suma de 3xx.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. C S.A. a înregistrat , în perioada controlată – anul 200x:

- DVI nr.I xxxxx, reprezentând soft în valoare de xxxx Euro,
- DVI nr. I xxxx reprezentând soft în valoare de xxxx USD.

La data depunerii declarației vamale de import, societatea a declarat valoarea în vamă doar pentru suporturile fizice – CD-urile. În cazul primei declarații vamale de import valoarea celor 6x de compact discuri înregistrate a fost de 6,80 Euro. Pentru declarația vamală de import nr I xxxxxxxx valoarea celor 3xx compact discuri înregistrate a fost de 3xx USD.

Societatea nu a inclus în valoarea în vamă contravaloarea softului, evidențiat prin facturile externe TP A nr.xxxxxx, import Grecia, în sumă de **3xx.xxx Euro, respectiv AWB nr.xxxxx, import Irlanda, în sumă de xxxx USD.**

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 declarație 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 dată 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 Vămilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vămilor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vămilor 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 explicat 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 căruia 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 Vămilor 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 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 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 argumentul societății potrivit căruia perioada 1 iulie 200x – 31 august 200x a fost supusă unui control fiscal de fond în cadrul căruia a fost verificată și taxa pe valoarea adăugată, se reține că, **actul de control contestat a fost întocmit de organele vamale în cadrul unei acțiuni de control ulterior desfășurat în baza Legii 86/2006 privind Codul vamal al României și Ordinul Vicepreședintelui A.N.A.F. nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior.**

În consecință, în speță nu sunt incidente prevederile art.105, alin.3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “ Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. ”, actul contestat nu este întocmit în urma inspecției fiscale ci este un **act de control vamal ulterior supus reglementărilor speciale în materie vamală.**

Cum la art.100, alin.1 din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României cu modificările și completările ulterioare, prin care “ *Autoritatea vamală are dreptul ca, din oficiu sau la solicitarea declarantului, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să modifice declarația vamală ”,* se reglementează posibilitatea în care se poate efectua un nou control vamal ulterior, se reține că nici această dispoziție nu a fost încălcată întrucât nu se face dovada că societatea ar fi fost supusă unui alt control ulterior pentru aceleași operațiuni vamale.

Mai mult, în speță se pune problema modului de stabilire a valorii în vamă cu consecința recalculării obligațiilor vamale datorate în vamă la momentul importului, aspecte ce exced competenței organului de inspecție fiscală, la care face referire societatea. Pe cale de 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. C S.A. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxx/01.0x.2009** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. xxx/01.09**, prin care s-au stabilit în sarcina **S.C. C S.A.**, obligații în sumă totală de **6xx.xxx lei**, din care suma de **2xx.xxx lei reprezentând TVA**, respectiv suma de **3xx.xxx lei reprezentând** majorări de întârziere aferente, **urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul 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.100, alin.1) din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României, art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, 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 excepției ridicate de S.C. C S.A. cu privire la prescripția dreptului organelor de control vamal de a stabili obligațiile suplimentare.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. C S.A. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.xxxx/01.0x.2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr.xxx/01.0x.2009, pentru suma totală de 6xx.xxx lei, din care suma de 2xx.xxx lei reprezentând TVA, respectiv suma de 3xx.xxx lei reprezentând majorări de întârziere aferente.

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

DIRECTOR GENERAL

