



## 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.111/07.04.2010**  
privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C. X S.A.**  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr. **906122/14.X.2010**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale Craiova prin adresa nr.738/11.X.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.**906122/14.X.2010**, asupra contestației depuse de **S.C. X S.A., cu sediul în X-X, str.X nr.1, jud. X.**

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr.X/09.X.2009** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. X/09.X.2009**, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale Craiova, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **X lei** din care suma de **X lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată, respectiv suma de **X lei** majorări de întârziere aferente.

Societatea a depus la organele vamale și Plângerea prealabilă înregistrată sub nr.X/06.X.2010 care are conținut identic cu al contestației, drept pentru care a fost asimilată acesteia urmând a fi soluționată potrivit procedurii aplicată contestației.

Chiar și în raport de data de **09.X.2009**, data emiterii **Deciziei pentru regularizarea situației nr.X**, 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 Craiova în data de **07.X.2010** 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, societatea regăsindu-se la poziția nr.911 din Anexa 1 la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea **Ordinului** Ministrului Finanțelor Publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.A..**

**I. Prin contestație, S.C. X S.A. invocă prevederile art.2 alin.2 din Decizia nr./X1998 a Directorului general al Direcției Generale a Vănilor privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni 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. (...)*”**

Societatea arată că ” *Această Decizie a fost abrogată abia în anul 2006 prin Ordinul nr.5720/2006 emis de ANAF- Autoritatea Națională a Vănilor. Un argument în plus este dat și de adresa nr.14346/26.04.2006 emisă de ANAF – Autoritatea Națională a Vănilor – Direcția Regională Vamală către Biroul Vamal Otopeni Călători ( cu număr de intrare 40176/26.04.2006, în care pe lângă instrucțiuni, la penultimul alineat se specifică în mod clar că: Abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vănilor nr./X1998 (...) va avea ca principal efect faptul că valoarea în vamă a suporturilor informatice importate, va include și costul ori valoarea datelor sau instrucțiunilor pe care le conțin – de unde rezultă în mod clar că aceste dispoziții se aplică ulterior abrogării Deciziei nr./X1998. Totodată societatea arată că „ Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006 aprobată prin O.M.F.P. nr.2189/2006, publicat în Monitorul Oficial nr.1043/29.X.2006, prin care importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este ulterioară Ordinului nr.5720/2006 emis de către Autoritatea Națională a Vănilor, și deci ulterioară abrogării Deciziei nr./X1998, și nu poate opera retroactiv, așa cum reiese din poziția organului ce a efectuat controlul.”*

Contestatoarea arată, în final, că, „ *a acționat în mod legal și corect și că la momentul efectuării importurilor de software în cauză subscrisa nu datora TVA pentru aceste importuri. Decizia directorului general al Direcției Generale a Vănilor nr./X1998 era în vigoare în perioada supusă controlului, iar modificările legislației în materie prin care se datorează TVA la importul de software apar în anul 2006 și deci ulterior perioadei supuse controlului( perioada 02.X.2004 – 22.X.2005 așa cum reiese din Anexa 1 al Procesului verbal de control)*”. În același timp societatea arată că, ” *organul de control a interpretat în mod greșit*

*prevederile aplicabile la data respectivă și nu a ținut cont de principiul neretroactivității legii civile noi potrivit căruia o lege civilă se aplică numai situațiilor ce se ivesc după adoptarea ei, iar nu și situațiilor anterioare, trecute.”*

**II. Prin Decizia pentru regularizarea situației nr.X/09.X.2009, emisă în baza Procesului verbal de control nr. X/09.X.2009, s-au stabilit în sarcina S.C. X S.A., diferențe suplimentare de încasat în sumă totală de X lei din care suma de X lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, respectiv suma de X lei majorări de întârziere aferente.**

Organele vamale au desfășurat un control asupra operațiunilor efectuate de societate privind importurile de software și au constatat că din totalul de 16 operațiuni vamale supuse verificărilor pentru perioada 2004-2006 pentru un număr de 11 operațiuni de import definitiv de software pe suporturi informatice, toate derulate prin Biroul vamal București Otopeni Călători și Mărfuri, la stabilirea valorii în vamă, care constituie bază impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată datorată în vamă, nu a fost luată în considerare și contravaloarea software-ului.

Organele de control vamal își întemeiază constatările pe dispozițiile art.128 și art.131 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Normelor metodologice de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și a Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006 aprobată prin O.M.F.P. nr.2189/2006, publicat în Monitorul Oficial nr.1043/29.X.2006, prin care importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și respectiv prevederilor art.141 alin.1 și alin.2 și art.148 alin.1 din Codul vamal al României, aprobat prin Legea nr.141/1997.

**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:**

**Referitor la obligațiile de plată în sarcina societății suma totală de X lei din care suma de X lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, respectiv suma de X lei 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. X S.A. a înregistrat , în perioada controlată, 2004-2006 următoarele declarații vamale de import definitiv: nr.I X//02.X.2004, nr.I**

X/01.X.2004, nr.I X/17.X.2004, nr.I X/17.X.2004, nr.I X/11.X.2005, nr.I X/16.X.2005, nr.I X/01.X.2005, nr.I X/07.X.2005, nr.I 114023/22.X.2005, nr.I X/26.X.2005 și nr.I X/22.X.2005, pentru care contestatoarea, în calitate de titular al acestor operațiuni vamale, nu a inclus în valoarea în vamă declarată, respectiv în baza impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată datorată în vamă contravaloarea software-urilor importate. Totodată, s-a constatat că software-urile aferente unui număr de 10 operațiuni vamale de import definitiv introduse în țară cu DVI –urile nr.I /01.X.2004, nr.I X/17.X.2004, nr.I X/17.X.2004, nr.I X/11.X.2005, nr.I X/16.X.2005, nr.I /01.X.2005, nr.I X/07.X.2005, nr.IX /22.X.2005, nr.I 1X/26.X.2005 și nr.IX /22.X.2005, au fost furnizate de firma MSDN Information Centre GmbH din X în condiția de livrare DDP X X, cu valoarea facturilor externe doar în scop vamal.

**În drept**, potrivit dispozițiilor art.76 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import de software:

*“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul a taxelor vamale preăzute 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 mărfurilor importate pentru care legea prevede drepturi de import, precum și în cazul plasării mărfurilor 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 si 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 nașterii 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 adaugata se cuprinde si importul de bunuri”*,

iar la art.131 alin.1) din acelasi act normativ se precizeaza 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 modificarile și completările ulterioare, în vigoare în momentul derulării importurilor, 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 Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta 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 completările ulterioare, și având în vedere Decizia directorului general al Direcției Generale a Vănilor nr. /X1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vănilor nr. 5720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vănilor nr. /X1998 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 adaugata."*

Asa cum se poate observă 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.X.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.X/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 interpretare se explicitează conținutul pe care norma l-a avut “ab initio”, scopul acesteia fiind acela de a curma conflictele de interpretare, produse sau posibile.”*

În ceea ce privește software-urile aferente celor 10 operațiuni vamale de import definitiv a căror valoare a facturilor externe are doar scop vamal, s-a făcut aplicațiunea art.29 alin.1 din REGULAMENTUL (CEE) nr. 2913/92 AL CONSILIULUI din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, în vigoare la data derulării importurilor, potrivit căruia „*Valoarea în vamă a mărfurilor importate este valoarea de tranzacție, respectiv prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export pe teritoriul vamal al Comunității,*” astfel chiar dacă nu există obligație de plată către vânzător prețul înscris în facturile este bază de calcul pentru stabilirea valorii în vamă și implicit pentru calcularea taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, în speță. 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, în vigoare la momentul importurilor.

Argumentele societății nefiind fondate, contestația formulată de **S.C. X S.A. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.X/09.X.2009** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. X/09.X.2009**, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale Craiova, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **X lei** din care suma de **X lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată, respectiv suma de **X lei** majorări de întârziere aferente, urmează 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, în vigoare la momentul importurilor, 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, în vigoare la momentul importurilor de software, 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 :**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.A. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr.X/09.X.2009, emisă în baza Procesului verbal de control nr. X/09.X.2009, pentru suma totală de X lei din care suma de X lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, respectiv suma de X lei majorări de întârziere aferente.**

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**

**X**