



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.54/18.08.2008
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța prin adresa nr..... din 16.07.2008, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr..... din 21.07, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în loc.T....., bl.nr....., sc....., ap..... și sediul ales la sediul Cabinetului avocatului M..... N..... din Constanța, bd..... nr..... bl....., sc....., ap....., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă drepturile vamale de import stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr...../16.06.2008, întocmită de organele vamale din cadrul D.J.A.O.V. Constanța în baza Procesului verbal de control nr...../16.06.2008, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei - T.V.A.;
- ✓ lei - majorări de întârziere aferente;

Contestația a fost introdusă prin împuternicit, respectiv Cabinetul de avocat M..... N....., în baza împuternicirii avocațiale nr...../01.07.2008, fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actele atacate au fost înaintate societății cu adresa nr...../18.06.2008 pentru care s-a confirmat de primire în data de 20.06.2008, iar contestația a fost depusă la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța în data de 09.07.2008, fiind înregistrată sub nr.....

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța sub nr...../08.07.2008 petenta, prin împuternicit, formulează contestație împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, nr..... din 16.06.2008, întocmită de acest organ în baza Procesului verbal de control nr..... din 16.06.2008, solicitând anularea acestor acte.

În susținerea contestației, petenta arată că prin contractul de leasing extern nr..... încheiat în 08.04.2005 de către S.C. L..... SRL cu firma N..... din Austria pe o perioadă de 36 luni, a dobândit dreptul de folosință asupra unui autotractor M..... și asupra unei semiremorci Basculantă L....., bunuri pe care le-a introdus în țară în data de 13.04.2005 și le-a plasat în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import. Operațiunea a fost efectuată în baza autorizației de admitere temporară nr...../13.04.2005 și a contractului de leasing/08.04.2005, termenul acordat de autoritatea vamală pentru încheierea regimului fiind data de 15.05.2008.

Prin Actul adițional la Contractul de leasing nr....., încheiat la data de 21.08.2006, S.C. L..... SRL, în calitate de utilizator a cedat contractul către S.C. CONSTANTA SRL, motiv pentru care de la această dată s-a născut obligația de plată în sarcina societății CONSTANTA SRL.

În aceste condiții, petenta critică întocmirea procesului verbal nr..... din data de 16.06.2008 susținând, în primul rând, că organul vamal nu a respectat dispozițiile art.9, alin.1 din Codul de procedură fiscală, limitându-se doar la analiza înscrisurile depuse de cele două societăți, fără a i se da societății CONSTANTA SRL, dreptul de a formula explicații.

În al doilea rând, petenta susține că, potrivit dispozițiilor art.92 din Legea nr.141/1997, invocate de organul vamal, taxele vamale nu se calculează în raport cu titularul, respectiv beneficiarul contractului de leasing, ci în raport cu obiectul contractului de leasing.

Astfel, în opinia petentei, potrivit art.50 alin.1 din aceeași lege, ceea ce ar trebui să intereseze autoritățile vamale este împrejurarea dacă există identitate între bunul inițial utilizat de S.C. L..... SRL și cel utilizat de S.C. CONSTANTA SRL.

Mai mult, art.95 alin.(1), din același act normativ, se referă la încheierea regimului vamal suspensiv aprobat, atunci când mărfurile primesc un alt regim vamal, și nu la cesiunea contractului de leasing pentru mărfurile care își păstrează regimul temporar, cu atât mai mult cu cât contractul de cesiune a fost încheiat înainte de încheierea regimului suspensiv în baza acordului de voință între părți.

În al treilea rând, contestatoarea afirmă că autoritatea vamală nu a respectat modul de calcul al obligațiilor fiscale în cazul cesiunii contractului, prevăzut la art.121(2) din Legea nr.141/1997, coroborat cu art.27 (1) și (4) din O.G. nr.51/1977.

Astfel, petenta arată că baza la care ar fi trebuit calculate taxele vamale este suma de euro, reprezentând valoarea reziduală.

În apărarea sa, petenta invocă dispozițiile art.49(2) și art.102(1) din Codul vamal, potrivit cărora autoritățile vamale puteau aplica un tratament tarifar favorabil, precum și că potrivit art.27(4) din O.G. nr.51/1997, taxele trebuiau calculate la contravaloarea sumei de euro, valoare reziduală a bunurilor.

Nu în ultimul rând, petenta susține că îi sunt aplicabile dispozițiile art.1 din O.M.F.P. nr.84/2007 potrivit cărora, pentru mărfurile comunitare ce fac obiectul operațiunilor de leasing efectuate conform art.27 alin.(1) din O.G. nr.51/1997, republicată, se aplică prevederile art.161¹ alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și prevederile pct.86 din Normele metodologice de aplicare a Codului, deoarece la momentul cumpărării bunurilor din Austria, aceasta avea calitatea de stat comunitar și drept urmare, și bunurile ce au făcut obiectul contractului de leasing erau bunuri comunitare.

În subsidiar, contestatara solicită suspendarea punerii în executare a *deciziei nr...../2007*, în temeiul art.268 alin.(3) din Codul vamal, conform cărora autoritatea vamală poate suspenda, total sau parțial, executarea acestei decizii până la soluționarea plângerii prealabile, când are motive întemeiate să considere că decizia contestată nu respectă reglementările vamale sau că un prejudiciu irecuperabil poate fi produs persoanei interesate.

II. Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța - a procedat la efectuarea controlului ulterior al operațiunii de admitere temporară efectuată în baza declarației vamale nr...../15.04.2005, având ca titular de operațiune societatea L..... SRL.

Potrivit constatărilor organului vamal, consemnate în Procesul verbal de control nr..... din data de 16.06.2008, au rezultat următoarele:

În data de 15.04.2005, în baza declarației vamale nr....., societatea a plasat în regim vamal de admitere temporară un autotractor marca M..... serie sașiu și o semiremorcă specializată basculantă L..... serie sașiu, regimul fiind acordat în baza autorizației de admitere temporară nr..... din 13.04.2005, eliberată de Biroul vamal Constanța, și a contractului de leasing nr..... din 08.04.2005 încheiat cu firma N..... - Austria.

Termenul acordat prin autorizație, pentru încheierea operațiunii de admitere temporară, a fost **15.05.2008**.

Prin adresa nr...../08.05.2008, înregistrată la D.J.A.O.V. Constanța sub nr...../09.05.2008, S.C. L..... SRL înștiințează că la data de 21.08.2006, bunurile care fac obiectul declarației vamale nr...../15.04.2005 au fost cesionate societății CONSTANTA SRL.

Totodată, S.C. CONSTANTA SRL prin adresa nr...../22.05.2008, comunică autorității vamale că în data de 21.08.2006 a preluat bunurile care fac obiectul contractului nr..... de la S.C. L..... SRL, conform actului adițional la contractul menționat anterior.

Deoarece în cadrul termenului aprobat nici una din cele două firme nu au solicitat, pentru bunurile care fac obiectul declarației susmenționate, un alt regim vamal, organul vamal a stabilit că au fost încălcate prevederile art.93, 96 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal și ale art.156, 282 alin.(3) din Regulamentul vamal aprobat prin H.G. nr.1114/2001, luând astfel naștere datoria vamală (în sensul art.3 lit.1 din Legea 141/1997), conform art.144, lit.b) din Legea 141/1997 coroborat cu art.284 din Legea nr.86/2006), la data de **21.08.2006**.

Autoritatea vamală a stabilit că sunt obligați în solidar la plata TVA corespunzătoare bunurilor care fac obiectul DVI nr...../15.04.2005, S.C. L..... SRL, încălcând obligația prevăzută la art.93 și 96 din Legea 141/1997 și S.C. CONSTANTA SRL, nerespectând obligațiile prevăzute la art.50 și 90, ceea ce dă naștere datoriei vamale, potrivit art.144 alin.1 lit.b) din aceeași lege.

În consecință, pentru S.C. L..... SRL, utilizarea regimului de admitere temporară după data de 21.08.2006 nu mai era justificată, iar S.C. CONSTANTA SRL, deși era în posesia documentelor și ar fi îndeplinit condițiile pentru a plasa bunurile sub regimul de admitere temporară, nu a respectat procedura pentru a solicita autorizarea de către DJAOV Constanța.

Astfel, baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a constituit-o valoarea totală a bunurilor în sumă de lei înscrisă în declarația vamală de plasare în regim, rezultând o datorie vamală totală de lei, compusă din suma de lei reprezentând TVA, și majorări de întârziere în sumă de lei.

În baza Procesului verbal de control, a fost întocmită Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, nr..... din 16.06.2008.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor vamale, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, în baza contractului de leasing nr...../21.08.2006 încheiat cu firma N..... din Austria și a Autorizației de admitere temporară nr..... din 13.04.2005 eliberată de Biroul vamal Constanța, societatea L..... SRL a plasat în regim vamal suspensiv de admitere temporară, un autotractor marca M..... în valoare totală de euro și o semiremorcă în valoare de euro, depunând la autoritatea vamală declarația vamală de admitere temporară nr..... din 15.04.2005, cu termen de închidere a operațiunii **15.05.2008**.

Operațiunea a beneficiat de facilitățile fiscale prevăzute de art.27 alin.1 din O.G. nr.51/1997, republicată, privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, iar

procedurile care reglementau admiterea temporară la data inițierii operațiunii erau cele stabilite prin Codul vamal aprobat prin Legea 141/1997, respectiv art.91-96, 119-122 și H.G. nr.1114/2001 la art.152-159, 253-298.

Prin adresa nr..... din 08.05.2008, societatea L..... SRL, prin reprezentantul său legal, a comunicat D.J.A.O.V. Constanța că, la data de 21.08.2006, bunurile care fac obiectul declarației vamale nr...../15.04.2005 au fost cesionate S.C. CONSTANTA SRL.

Potrivit actului adițional la contractul de leasing, societatea L..... SRL devine utilizator-cedant care transmite calitatea sa de contractant societății CONSTANTA SRL (utilizator-cesionar), împreună cu toate drepturile și obligațiile pe care le comportă această calitate, fiind obligat să respecte toate prevederile contractului de leasing.

Ca urmare a faptului că la data încheierii contractului de cesiune (21.08.2006), S.C. CONSTANTA SRL nu și-a îndeplinit obligația de a solicita autorizarea regimului suspensiv de admitere temporară (deși ar fi întrunit toate condițiile pentru a putea plasa bunurile preluate prin cesiune în regim de admitere temporară), organul vamal a procedat la încheierea din oficiu a operațiunii și la stabilirea drepturilor vamale convenite bugetului de stat, la valoarea integrală a bunurilor în cuantum de lei, rezultând o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei și accesorii în sumă de lei.

Petenta contestă aceste obligații suplimentare stabilite de controlul vamal, motivând că taxele vamale nu se calculează în raport cu titularul, respectiv cu beneficiarul contractului de leasing, ci în raport cu obiectul contractului, iar bunurile cesionate își păstrează regimul suspensiv temporar, cu atât mai mult cu cât contractul de cesiune a fost încheiat înainte de a încheia regimul suspensiv.

Deasemenea, susține că a solicita acordul autorității vamale pentru a cesiona un contract de leasing echivalează cu imixtiunea acesteia în realizarea și manifestarea acordului de voință al părților.

În plus, autoritatea vamală nu a respectat modul de calcul al obligațiilor fiscale prevăzut la art.121 alin.2 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal, și nici prevederile art.27 alin.1 din O.G. nr.51/1997 în temeiul cărora taxele vamale se calculează numai la valoarea reziduală, respectiv la contravaloarea de euro.

Speța supusă soluționării este dacă încheierea din oficiu a regimului vamal de admitere temporară s-a efectuat în mod legal de organul vamal și dacă petenta datorează drepturile de import calculate la valoarea integrală a bunurilor introduse în țară în baza contractului de leasing extern.

În drept, aplicabile speței sunt dispozițiile art.27 alin.(1) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, în vigoare la data

încheierii contractului de leasing și a introducerii bunurilor în țară, conform căroră:

„Bunurile mobile care sunt introduse în țară de către utilizatori, persoane fizice sau juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale”.

Potrivit dispozițiilor art. 284 din Legea nr.86/2006 privind Codul vamal al României:

„Operațiunile vamale inițiate sub regimul prevăzut de reglementările vamale anterioare intrării în vigoare a prezentului cod se finalizează potrivit acelor reglementări”.

Drept urmare, în speță sunt incidente prevederile art.93 și ale art.96 alin.(1) și (2) din **Legea nr.141/1997 privind Codul Vamal al României**, cu modificările ulterioare, conform căroră:

ART. 93

„Titularul aprobării este obligat să informeze de îndată autoritatea vamală asupra oricăror modificări care influențează derularea operațiunii sub regimul vamal aprobat”.

ART. 96

„Titularul regimului vamal suspensiv poate cesiona, cu acceptul proprietarului mărfurilor și cu acordul autorității vamale, drepturile și obligațiile aferente regimului vamal respectiv”,

coroborate cu prevederile art.282 alin.(3) din H.G. nr.1114/2001 pentru aprobarea Regulamentului vamal, în care se stipulează:

„(3)Operațiunile de admitere temporară realizate de un titular pot fi cesionate unui alt titular, cu aprobarea prealabilă a autorității vamale, numai dacă titularul care preia operațiunile îndeplinește condițiile stabilite de prezentul regulament pentru realizarea lor”.

Din contextul legal citat, se reține că bunurile introduse în țară în baza unor contracte de leasing extern beneficiază de un regim vamal suspensiv de admitere temporară cu exonerare de la plata drepturilor de import, pe perioada de derulare a contractului de leasing. Regimul vamal suspensiv încetează la termenul limită acordat de autoritatea vamală prin autorizația de admitere temporară sau atunci când apar modificări care influențează derularea operațiunii sub regimul vamal aprobat.

În speță, se reține că petenta nu a solicitat acordul autorității vamale pentru cesionarea drepturilor și obligațiilor prevăzute de contractul de leasing/08.05.2005, la momentul în care a intervenit actul adițional la acest contract și în care regimul vamal autorizat prin autorizația de admitere temporară nr...../13.04.2005 (pentru titularul operațiunii, societatea L..... SRL) a încetat de drept.

Astfel, potrivit art.93 și 96 din Legea 141/1997 privind Codul vamal al României, petenta avea obligația să informeze de îndată autoritatea vamală asupra oricăror modificări care

influențează derularea operațiunii sub regimul vamal aprobat și să solicite acordul autorității vamale pentru cesionarea drepturilor și obligațiilor aferente regimului vamal respectiv.

Din interpretarea art.96 din legea cadru în materie vamală, respectiv Codul vamal, reiese că, există în practica comercială situații în care mărfurile introduse în țară și plasate sub un regim suspensiv, având ca titular un operator economic, să fie cesionate altui operator. Dar, pentru realizarea supravegherii vamale, se prevede condiția ca transferul să fie anunțat autorității vamale pentru ca acesta să-și dea acordul, analizând totodată dacă noul titular poate îndeplini condițiile derulării regimului suspensiv aprobat inițial.

Totodată, cesiunea se face pe numele noului titular (în speță - S.C. CONSTANTA SRL), prin depunerea la autoritatea vamală a declarației de plasare sub regimul suspensiv, fapt care dă naștere la un nou raport juridic între autoritatea vamală și noul titular, și stinge, în același timp, raportul juridic creat cu vechiul titular (în speță - S.C. L..... SRL).

În consecință, se reține că interpretarea dată de contestator, în sensul că acordul prevăzut de art.96 ar echivala cu imixtiunea în realizarea și manifestarea acordului de voință al părților, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, acordul autorității vamale vizând numai drepturile și obligațiile aferente regimului vamal.

În această situație, trebuie luat în considerare faptul că, prin cesionarea contractului de leasing neurmată de cesionarea regimului vamal, nu mai erau îndeplinite condițiile pentru care operațiunea de admitere temporară a fost autorizată, astfel că regimul vamal a încetat de drept în data de 21.08.2006, motiv pentru care se reține că, organul vamal a stabilit legal datoria vamală în sumă de lei, reprezentând TVA și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, calculate pentru perioada 22.08.2006-16.06.2008.

Cu privire la art.121 alin.(2), art.49 alin.(2) și art.102 alin.(1) din Codul vamal invocate de S.C. CONSTANTA SRL în susținerea contestației, se constată că nu au relevanță în cazul în speță, deoarece:

-regimul solicitat și acordat a fost de admitere temporară cu exonerare totală și nu parțială, caz în care s-ar fi aplicat prevederile art.121 alin.(2);

-operațiunea nu intră sub incidența art.49 alin.(2) și art.102 alin.(1), având în vedere că marfa care face obiectul declarației vamale are statut comunitar și este liberă de taxe vamale.

Cu privire la aplicarea art.27(4) din O.G. nr.51/1997, republicată, privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, se impun următoarele precizări:

Acest aliniat, prevede:

„(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin.(1) și (2), utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din

momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului”,

Textul mai sus citat face referire la situația în care bunul este achiziționat de utilizator, la obligațiile care-i revin acestuia, respectiv plata taxelor vamale și modul de calcul al acestora. Având în vedere statutul comunitar, mărfurile care fac obiectul deciziei de regularizare nr...../2008 sunt libere de taxe vamale. În plus, textul în cauză nu face referire la plata taxei pe valoarea adăugată.

Nu poate fi reținut în susținerea acțiunii nici argumentul prezentat de petentă cu privire la împrejurarea că, societatea nu datorează sumele stabilite de autoritatea vamală, întrucât speței îi sunt aplicabile prevederile art.161¹ alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Se reține că, la alin.3 lit.b) și c) al aceluiași articol, se precizează cazurile în care pentru un import de bunuri nu există fapt generator de TVA, bunurile care fac obiectul Deciziei nr...../2008, neaflându-se într-o astfel de situație.

Față de cele prezentate, nu se dovedesc a fi întemeiate argumentele petentei în susținerea contestației formulate împotriva Deciziei nr...../16.06.2008.

În ceea ce privește invocarea dispozițiilor art.268 alin.(3) din Codul vamal, ca temei al solicitării suspendării punerii în executare a Deciziei nr...../2007, se reține că a fost parcursă procedura administrativă de soluționare a contestației. În acest sens, a fost emisă Decizia nr.104/12.12.2007 a Serviciului Soluționare Contestații din cadrul DGFP Constanța.

Având în vedere argumentele expuse, se reține că, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, în mod corect organele vamale au procedat la încheierea din oficiu a regimului vamal de admitere temporară a bunurilor introduse în țară în baza contractului de leasing și au calculat în sarcina contestatarii obligații de plată constând în T.V.A. în cuantum de lei, motiv pentru care urmează a se **respinge contestația** formulată împotriva acestui debit, ca neîntemeiată legal.

Pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar prin Decizia pentru regularizarea situației nr..... din data de 16.06.2008, organul vamal a procedat la calcularea obligațiilor accesorii aferente, începând cu ziua următoare scadenței T.V.A. de plată stabilită suplimentar, respectiv începând cu data de 22.08.2006 și până la 16.06.2008.

Conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", obligația principală nu poate fi separată de obligația accesorie, principiu care operează și în legislația fiscală și se interpretează în sensul că, dacă obligația principală datorată bugetului de stat nu a fost achitată în termenul legal, aceasta se datorează împreună cu majorările de întârziere aferente.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”,
precum și dispozițiile art.120 alin.(1) din același act normativ, conform cărora:

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.

Pentru argumentele de fapt și de drept expuse, se reține că petenta datorează și majorări de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat ca urmare a încheierii din oficiu a regimului vamal de admitere temporară, motiv pentru care se va **respinge ca neîntemeiată** legal contestația formulată de petentă împotriva sumei de lei, reprezentând majorări de întârziere.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.210 și ale art.216(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..... din 16.06.2008, întocmită de organele vamale din cadrul D.J.A.O.V. Constanța, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei - T.V.A.;
- ✓ lei - majorări de întârziere aferente

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată în 2007, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII
EMILIA CRÂNGUȘ**

P.F./4EX.
14.08.2008