

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala a Finantelor Publice Harghita

DECIZIA nr. 3 / 39 din 2006

privind solutionarea contestatiei formulate de

Societatea comerciala X S.R.L.

inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Harghita
sub nr.../2005

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita a fost sesizata de Directia Regionala Vamala Brasov, prin adresa nr.../2005, asupra contestatiei formulate de **Societatea comerciala X S.R.L.** cu sediul in judetul Harghita.

Contestatia este formulata impotriva procesului verbal de control nr... din 2005, incheiat de Directia Regionala Vamala Brasov, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului a sumei totale de ... lei **ROL (... RON)**, reprezentand:

- ... lei (... RON) taxe vamale;
- ... lei (... RON) taxa pe valoare adaugata;
- ... lei (... RON) dobanzi la taxe vamale;
- ... lei (... RON) dobanzi la TVA;
- ... lei (... RON) penalitati la taxe vamale;
- ... lei (... RON) penalitati la TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Vazand ca sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 174, art.175, art. 176 si art. 178 alin.1 din O.G. nr. 92/2003 din Codul de Procedura Fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate.

I. Prin contestatia inregistrata la Directia Regionala Vamala Brasov, sub nr.../2005, societatea contestatoara solicita anularea procesului verbal de control, invocand in sustinere urmatoarele motive:

Controlul vamal a fost efectuat asupra trei operatiuni de import, efectuate de societatea prin DVI nr.../06.2000,/06.2000 si .../12.2000, care au fost derulate pe baza Legii nr.133/1999, in urma caruia s-a stabilit ca au fost incalcate prevederile art.37 din OUG nr.17/2000 pentru care s-a nascut o datorie vamala. Fata de constatarile organelor de control societatea contestatoara precizeaza, ca in perioada derularii operatiunilor, a fost aprobata Legea nr.76/2000, publicata in MO nr.195/05.05.2000, care la art.8(3) modifica continutul art.37 din

OUG nr.17/2000, iar aceasta modificare nu mai contine abrogarea art.22 si 25 din Legea nr.133/1999.

Contestatoara considera ca facilitatile au fost corect acordate, sustinand aceasta afirmatie si pe baza documentelor depuse la organele vamale cu ocazia cererii de acordare a facilitatilor.

II. Prin procesul verbal de control nr.../2005 organele cu atributii de control din cadrul Directiei Regionale Vamale Brasov - serviciul de supraveghere vamala - au constatat ca S.C. X SRL in perioada controlata a importat masini si instalatii cu DVI nr.../2000, .../2000 si .../2000, beneficiand in mod eronat de facilitatile vamale prevazute de Legea nr.133/1999 si OUG nr.215/1999, respectiv scutire de la plata taxelor vamale si TVA.

Drepturile de import aferente operatiunilor in cauza au fost recalulate, organul de control vamal tinand cont ca prevederile art.22 din Legea nr.133/1999, incepand cu data de 15.03.2000, au fost abrogate prin art. 37 din OUG nr.17/2000, stabilind drepturi vamale suplimentare: taxa vamala in suma de ... lei ROL si taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei ROL.

Prin procesul verbal de control in sarcina petentei a fost retinut ca fiind datorat un debit de natura drepturilor vamale, iar datoria vamala ia nastere in momentul inregistrarii declaratiei vamale, organele vamale de la data importului si pana la data verificarii, 06.2005, au calculat dobanzi in suma de ... lei ROL si penalitati de intarziere in suma de ... lei ROL, ca masura accesorie in raport cu debitul.

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele aduse in sustinerea cauzei de contestatoara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de organul de control si de contestatoara , se retin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este sa se stabileasca daca pentru bunurile care au facut obiectul importurilor consemnate in declaratiile vamale de import nr. ../06.2000, ../06.2000 si ../12.2000, S.C. X SRL poate beneficia de facilitatile prevazute de art. 22 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, respectiv de scutire de la plata taxelor vamale si a taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in urma unui control ulterior s-a constatat abrogarea acestui articol de lege.

In fapt, prin procesul verbal de control nr. .. din 2005, organele de control ale Serviciului Supraveghere Vamala din cadrul Directiei Regionale Vamale Brasov au constatat ca pentru importurile de bunuri efectuate in baza declaratiilor vamale de import nr. ../2000,

.../2000 si .../2000, S.C. X SRL a beneficiat in mod eronat de scutire la plata taxelor vamale si a taxei pe valoarea adaugata in baza prevederilor art. 22 din Legea nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, intrucat acest articol era abrogat, la data importurilor, de art. 37 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata. Astfel, organele de control au stabilit in sarcina societatii contestatoare o datorie vamala totala de ... lei RON (... lei ROL).

In drept, art.22 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, preciza: ***“intreprinderile mici si mijlocii sunt scutite de la plata taxelor vamale pentru masinile, instalatiile, echipamentele industriale, know-how, care se importa in vederea dezvoltarii activitatilor proprii de productie si servicii si care se achita din fonduri proprii sau din credite obtinute de la banci romanesti sau straine.”***

O.U.G. nr.215/1999 privind modificarea si completarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adaugata, intrata in vigoare la data de 1 ianuarie 2000, care in art. 2 prevede in mod expres abrogarea art. 22 si art. 25 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii.

O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare din data de 15.03.2000, preciza la art. 37 ca ***“sunt si raman abrogate art. 22 si art. 25 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii.”***

Fata de constatarile organelor de control cu privire la abrogarea art.22 din Legea nr.133/1999 si ca la data importurilor facilitatile solicitate de catre agentul economic nu au fost legal acordate, deoarece legea nu permitea scutirea de drepturi de import, contestatoara precizeaza ca art.8(3) din Legea nr.76/2000 modifica art.37 din OUG nr.17/2000 in sensul eliminarii de la abrogare a art.22 si 25 din Legea nr.133/1999, considerand ca facilitatile au fost corect acordate.

Analizand cauza in raport de motivele din contestatie, se constata ca sustinerea contestatoarei potrivit careia prevederile art. 22 din Legea nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii erau in vigoare la data importurilor in cauza, nu poate fi insusita de organul de solutionare, din urmatoarele considerente:

Potrivit principiului de drept privind aplicarea in timp a legii, legea se aplica atata timp cat este in vigoare, ceea ce implica faptul ca o norma juridica actioneaza in timp din momentul intrarii ei in vigoare si

pana in momentul iesirii sale din vigoare. Iesirea din vigoare a normei juridice, din perspectiva teoriei generale a dreptului - disciplina de referinta pentru stiinta dreptului, este cel de-al treilea moment al actiunii in timp a normei juridice si are loc prin trei modalitati si anume ajungerea la termen, desuetitudinea si abrogarea.

Abrogarea - ca principala modalitate de scoatere din vigoare a normei juridice - reprezinta cauza de incetare a actiunii normei de drept datorita intrarii in vigoare a unei norme noi (actus contrarius), fiind deci vorba despre o noua manifestare de vointa a legiuitorului, pentru ca in practica sa fie transpusa in cele doua forme: abrogarea expresa si derogarea tacita. In privinta abrogarii tacite, doctrina a statuat ca aceasta mai poarta denumirea si de abrogare implicita, deoarece in noul act normativ nu se prevede nimic in legatura cu actiunea vechilor norme juridice, prin aceasta organul de aplicare intelegand implicit ca in mod tacit legiuitorul a dorit sa scoata din vigoare vechea reglementare (vechea norma fiind considerata ca abrogata tacit). In aceasta privinta, Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative, republicata, la art. 62 alin. (3) stabileste ca abrogarea unei dispozitii sau a unui act normativ are caracter definitiv, nefiind admis ca prin abrogarea unui act de abrogare anterior sa se repuna in vigoare actul normativ initial.

In ceea ce priveste art. 37 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care face obiectul interpretarii de fata, din analiza acestuia se retine ca nu suntem in prezenta unei abrogari exprese a art. 22 din Legea nr. 133/1999, legiuitorul rezumandu-se numai sa constate ca acest articol este si va ramane abrogat, la data de 15.03.2000. Este in afara discutiei faptul ca prin modificarea adusa art. 37 din O.U.G. nr. 17/2000 prin Legea nr. 76/2000 privind bugetul de stat pe anul 2000, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 195/05.05.2000, nu s-a mai prevazut nimic in legatura art. 22 din Legea nr. 133/1999, aceasta insa nu poate sa duca la concluzia ca legiuitorul a si dorit in mod tacit sa reactiveze facilitatile prevazute de acest text de lege, si astfel sa se constate efectul ultraactiv al normei juridice in cauza. In acest context, din doctrina se retine ca ultraactivitatea, respectiv supravietuirea legii vechi, inseamna aplicarea inca in timp a legii vechi, desi a intrat in vigoare legea noua, este o exceptie de la principiul aplicarii imediate a legii noi si trebuie prevazuta expres prin lege.

In concluzie, avand in vedere si principiul "tempus regit actum" se retine ca de la data abrogarii exprese a art. 22 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, prevazuta prin O.U.G. nr. 215/1999 privind modificarea si completarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adaugata, acesta si-a incetat aplicabilitatea, iar prin Legea nr. 76/2000 privind bugetul de stat pe anul

2000 legiuitorul nu si-a manifestat vointa de a ultraactiva acest text de lege.

În aceasta ordine de idei, trebuie mentionat faptul ca legiuitorul si-a manifestat aceasta vointa ulterior ca urmare a adoptarii O.U.G. nr. 297/2000 pentru completarea Legii nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, publicata în Monitorul Oficial a Romaniei nr. 707/30.12.2000, act normativ prin care prevederile art. 22 au fost preluate sub aceeasi forma de art. 21¹, dar cu prevederi mai restrictive. Acest fapt sustine teza că art. 22 era în acel moment abrogat, pentru că în caz contrar legea ar fi conținut prevederi contradictorii.

În acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale Legislatie Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice comunicat prin adresa nr.270853/271292 din 11.07.2006, solicitat de Directia Generala a Finantelor Publice Harghita cu adresele nr.11355/29.06.2005 si 15944/05.08.2005, urgentate prin adresele nr.17994/15.09.2005 si nr.5844/16.03.2006, conform art.182 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala – *“Organul de solutionare competent pentru lamurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al directiilor de specialitate din minister sau al altor institutii si autoritati.”* Din adresa nr.270853/271292 din 11.07.2006, inregistrata sub nr.14656/17.07.2006 la DGFP Harghita, se rezulta ca problematica în discutie privind **aplicabilitatea art. 22 din Legea nr.133/1999, în perioada 05.05.2000 - 29.12.2000**, a fost dezbatuta în mai multe sedinte ale Comisiei fiscale centrale, iar în urma dezbaterilor nu a adoptat solutia propusa, cu majoritate de voturi. Punctul de vedere al Directiei Generale Legislatie Impozite Indirecte, comunicat prin adresa susmentionata este: “ În aceasta situatie se poate trece la solutionarea contestatiilor, în sensul ca, facilitatile abrogate prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 nu mai puteau fi repuse în vigoare prin Legea nr.76/2000 - legea bugetului, intrucat o asemenea procedura era interzisa de Legea nr.24/2000 privind Normele de tehnica legislativa.”

Fata de considerentele aratate mai sus, se retine ca temeinica si legala constatare a organelor de control referitoare la faptul ca pentru importurile de bunuri efectuate în baza declaratiilor vamale de import nr. ../.2000, ../.2000 si ../.2000, S.C. X SRL nu avea dreptul sa beneficieze de prevederile art. 22 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, în sensul scutirii la plata taxelor vamale si implicit a taxei pe valoarea adaugata, acest text de lege fiind scos din vigoare cu data de 1 ianuarie 2000 si repus în vigoare numai la data de 30.12.2000 prin O.U.G. nr. 297/2000, motiv pentru care contestatia pentru acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

In drept, in ceea ce priveste majorarile de intarziere, la data inregistrarii declaratiilor vamale, respectiv 21.06.2000 - 04.12.2000, erau in vigoare prevederile art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare aprobata si modificata prin Legea nr.108/1996, cu modificarile si completarile ulterioare, valabila pana la 31.12.2002 care, stipuleaza:

“Orice obligatie bugetară neachitată la scadentă generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv.

În cazul constatării unor diferente de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, calculul majorărilor de întârziere începe cu ziua imediat următoare scadentei obligatiei bugetare la care s-a stabilit diferenta, până în ziua plății inclusiv.

Incepand cu 01.01.2003 pana la data 14.08.2003 sunt incidente prevederile Ordonantei Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, care la Cap.5 *Accesoriile creantelor bugetare* art.12 precizeaza:

“Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datorează dobânzi si penalități de întârziere. [...]”, iar incepand cu 14.08.2003 pana la 31.12.2003 sunt incidente prevederile art.13 alineatele 1 si 2 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata, care precizeaza :

“(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, începand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza începand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare, la care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv” ;

Incepand cu 01.01.2004 sunt incidente prevederile de la art.108 alin. (1) si art.109 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi mentinute si la art.114 (1) si 115 (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza :

“ Dispozitii generale privind dobânzi si penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi si penalități de întârziere.

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

De asemenea, penalitatile de intarziere au fost reglementate pentru perioada de pana la 31.12.2003 de prevederile art.13¹ din

Ordonanta Guvernului nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare si de prevederile art.14 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata, care precizeaza urmatoarele:

“Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobânzilor, penalităților de orice fel si a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a dobânzilor si/sau a penalităților”.

Incepand cu 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.114 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, si art 120(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza :

“ Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sancționeaza cu o penalitate de intarziere de 0,5 % pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intaziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor”

Termenul de scadenta in cazul datoriei vamale reprezinta data declaratiei vamale, in acest sens art. 141 din LEGEA Nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al României, precizeza:

“(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.

(3) Poate fi debitor vamal, solidar cu titularul declarației vamale acceptate și înregistrate, și persoana care, din culpă, a furnizat date nereale, înscrise în acea declarație, ce au determinat stabilirea incorectă a datoriei vamale.”,

iar potrivit art.3 lit.I din cod, prin termenul "***datorie vamala***" se intelege ***obligatia unei persoane de a plati drepturile de import*** sau export.

In concluzie, avand in vedere ca in sarcina petentei a fost retinut ca fiind datorat un debit de natura drepturilor vamale, stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul conform *principiului de drept accessorim sequitur principale*, contestatia referitoare la anulara dobanzilor si penalitatilor

de intarziere stabilite prin procesul verbal de control nr. .. din 2005 va fi respinsa ca neintemeiata.

In ce priveste suspendarea executarii procesului verbal atacat, aprobata de DGFP Harghita prin adresa nr..../29.08.2005, se retine ca suspendarea executarii silite dainuie pana la comunicarea acestei decizii de solutionare a contestatiei, de altfel cum s-a precizat si in adresa de aprobare.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art. 175, art. 179, art.180, art.181 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se :

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de **... lei RON (... lei ROL)**, reprezentand:

- ... RON taxe vamale;
- ... RON taxa pe valoare adaugata;
- ... RON dobanzi la taxe vamale;
- ... RON dobanzi la TVA;
- ... RON penalitati la taxe vamale;
- ... RON penalitati la TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, in termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,