



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice București
Serviciul soluționare contestații 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str. Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13,
sector 2, București, CP 020027
Tel.: 021.307.57.64, fax: 021.305.74.44
Email: Date.MunBucuresti@anaf.ro

DECIZIA nr. 929 din 29.11.2019
privind soluționarea contestației formulate de
SC DA SRL
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/06.08.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin fost sesizată cu adresa nr. MBR DRV x/05.07.2019, înregistrată sub nr. MBR_REG.x/06.08.2019 de către Direcția Regională Vamală București cu privire la soluționarea contestației formulate de DA SRL din Bucuresti, cu sediul în Str. x sector 2, reprezentată convențional de SCP xîn baza împuternicirii avocațiale nr. x/2019.

Obiectul contestației, remisa prin posta la data de 26.07.2019 și înregistrată la organul vamal sub nr. 29023/30.07.2019 îl constituie Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR_DRV x/05.07.2019, emisă de Direcția Regională Vamală București în baza procesului-verbal de control nr. x/05.07.2019 și comunicată sub semnătură în data de 05.07.2019 prin care s-au stabilit obligații vamale în sumă totală de x lei reprezentând:

- x lei TVA;
- x lei majorari și penalități de întârziere aferente TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC DA SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată SC DA SRL contestă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR_DRV x/05.07.2019, emisă de Direcția Regională Vamală București și invocă în esența următoarele:

- susține că se încadrează în categoria produselor ortopedice, pentru care se aplică cota redusă de TVA de 9% prevăzută de art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

- o nouă încadrare a marfurilor importate în clasificarea tarifara nu poate servi drept temei pentru regularizarea situației, cu atât mai puțin cu cât, așa cum s-a menționat și în cuprinsul Proiectului de proces - verbal, " Conform TARIC la codul

9021101000 - articole și aparate de ortopedie, se prevede TVA 9% (cod aditional U110-L227/2015) sau 19% (cod aditional U999 - L227/2015”;

- conform descrierii codurilor, codul aditional U110, pentru care in TARIC se mentioneaza o cota TVA de 9%, este aferent articolelor de ortopedie de uz uman, cota de 19% aferenta codului U999 fiind aferenta altor articole si aparate de ortopedie decat cele de uz uman;

- in urma controlului ulterior s-a stabilit ca articolele si aparatele de ortopedie se incadreaza la TARIC 9021101000, aceasta incadrare tarifara avand doua cosuri aditionale U110 - cu o cota de 9% si U999 - cu o cota de TVA de 19%;

- societatea sustine ca DRVB nu avea punct de vedere cu privire la cota de TVA aplicabila importurilor de aparate de ortodontie, in incercarea de a raspunde solicitarii acesteia, DGV mentioneaza in mod expres ca a solicitat precizari Direcției generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din MFP intrucat *“legislatia in domeniul fiscal nu este suficient de clara”*, organele de control ar fi trebuit sa faca aplicarea dispozitiilor art. 13 alin (6) CPF si sa interpreteze legea in favoarea contribuabilului, asadar prin aplicarea cotei de 19% si nu sa solicite punct de vedere de la entitati fara competente in interpretarea legislatiei fiscale.

- considera ca interpretarea notiunii de “produse ortopedice se poate realiza si in conformitate dispozitiile art. 13 alin (2) Cod procedura fiscala, in acord cu scopul actului normativ;

- nici cuprinsul deciziei contestate si nici in cuprinsul Procesului Verbal nu se mentioneaza motivele pentru care organele de control au apreciat ca fiind aplicabila cota standarde de 19% cu exceptia opiniei comisiei de medicina dentara care nu are atributii de interpretare a legislatiei fiscale.

In ceea ce priveste Ordinul nr. 94/2000 al Ministerului Sanatatii, chiar daca acesta a fost abrogat, prevederile sale nefiind asadar obligatorii, serveste ca punct de plecare la interpretarea dispozitiilor art. 291 alin (2) lit. (b) Cod fiscal, acesta dezvaluind intentia legiuitorului de a incadra in categoria produselor carora initial li s-a aplicat scutirea de taxa iar in prezent li se aplica taxa reduasa, aparatelor ortodontice.

În mod eronat organele de control au considerat că art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se aplică doar protezelor, în condițiile în care această prevedere dispune în mod clar aplicarea cotei reduse de TVA de 9% și pentru produsele ortopedice, o interpretare contrară conducând la lipsirea de conținut a art. 291 alin. (2) lit. b) și suprapunerea cu prevederile art. 291 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar în ceea ce privește accesoriile, acestea urmează soarta principalului.

În concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei pentru regularizarea situației privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR_DRV x/05.07.2019, emisă de Direcția Regională Vamală București, se impune si restituirea sumelor achitate, dovada platii fiind anexata prezentei contestatii.

Il Prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR_DRV x/05.07.2019 Direcția Regională Vamală București a stabilit în sarcina societății SC DA SRL obligații în vamă reprezentând TVA în cuantum de x lei aferente TVA aferente importurilor de produse de ortodontie și de ortopedie dento-facială realizate în perioada 24.06.2016 - 05.07.2019.

Organele vamale au concluzionat că societatea a încadrat eronat mărfurile importate la codul TARIC 9021399000, acestea încadrându-se la codul TARIC

9021101000, iar în ceea ce privește TVA trebuia să aplice cota standard de TVA de 19% în loc de cota redusă de 9%, ținând cont de precizările Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din MFP și a răspunsului Comisiei de Medicină Dentară din Ministerul Sănătății.

Ținând cont de exigibilitatea TVA la importuri organele vamale au calculat și accesoriile aferente în sumă de x lei.

III. Față de constatările organelor vamale, susținerile societății contestatăre, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă pentru produsele de ortodonție și de ortopedie dento-facială încadrate la poziția tarifară 9021 10 10 00 se aplică cota redusă de TVA de 9% sau cota standard de TVA de 19%, în condițiile în care autoritățile abilitate în materie au concluzionat că aceste produse nu se încadrează în categoria protezelor sau produselor ortopedice ce pot beneficia de cota redusă de TVA.

În fapt, în perioada 24.06.2016 - 05.07.2019 societatea DA SRL a realizat importuri de produse de ortodonție și de ortopedie dento-facială, pe care le-a declarat la pozițiile tarifare 9021 10 10 00 sau 9021 39 90 00, cu TVA 9% în rubrica 47 - Calculul impozitelor din DVI-uri.

În urma controlului vamal ulterior, organele vamale au constatat că o parte din bunurile importate au fost încadrate eronat din punct de vedere tarifar, încadrarea corectă fiind 9021 10 100 00.

Pentru aplicarea cotei de TVA aferentă acestor importuri, Direcția Regională Vamală București a solicitat punctul de vedere Direcției Reglementări Vamale din cadrul Direcției Generale a Vămirilor, iar prin adresa de răspuns nr.X/2019, în urma primirii unor precizări de la Direcția Generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP și a răspunsului Comisiei de medicină dentară, s-a concluzionat că dispozitivele medicale de "ortodonție ortopedie dento-facială" nu se încadrează în categoria protezelor și nu le este aplicabilă cota redusă de TVA de 9% de la art. 291 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal, fiindu-le aplicabilă cota standard de TVA 19%.

În baza acestor constatări, organele vamale au stabilit o diferență suplimentară de TVA datorată în vamă în sumă x lei, prin aplicarea cotei standard de TVA în locul cotei reduse de 9%.

Prin contestația formulată societatea nu contestă încadrarea tarifară a mărfurilor realizată de organele vamale, ci faptul că acestea se încadrează în categoria produselor ortopedice de la art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, pentru care cota de TVA aplicabilă este tot cota redusă de 9%.

În drept, potrivit art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 291. - (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(2) **Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:**

a) **livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă conform art. 292 alin. (1) lit. b);**

b) **livrarea de produse ortopedice [...].**

(7) **Cota aplicabilă pentru importul de bunuri este cota aplicabilă pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun”.**

Cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA pentru proteze, la pct. 37 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se prevede următoarele:

”37. (1) **Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică pentru protezele medicale și accesoriile acestora, exclusiv protezele dentare care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Proteza medicală este un dispozitiv medical destinat utilizării personale exclusive care amplifică, restabilește sau înlocuiește zone din țesuturile moi ori dure, precum și funcții ale organismului uman; acest dispozitiv poate fi intern, extern sau atât intern, cât și extern. Accesoriul unei proteze este un articol care este prevăzut în mod special de către producător pentru a fi utilizat împreună cu proteza medicală.**

(2) **Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se aplică pentru produsele ortopedice. Sunt produse ortopedice protezele utilizate pentru amplificarea, restabilirea sau înlocuirea țesuturilor moi ori dure, precum și a unor funcții ale sistemului osteoarticular, ortezele utilizate pentru modificarea caracteristicilor structurale și funcționale ale sistemului neuromuscular și scheletic, precum și încălțăminte ortopedică realizată la recomandarea medicului de specialitate, mijloacele și dispozitivele de mers ortopedice, precum fotolii rulante și/sau alte vehicule similare pentru invalizi, părți și/sau accesorii de fotolii rulante ori de vehicule similare pentru invalizi.”**

Prin urmare, cota de TVA aplicată la importul bunurilor este aceeași cu cota de TVA aplicabilă aceluiași bunuri pentru livrarea lor pe teritoriul României și se stabilește conform prevederilor legale în materie TVA și nu în funcție de încadrarea tarifară a bunurilor. Astfel, dacă din punct de vedere al funcției lor specifice, bunurile importate se încadrează în categoria protezelor medicale umane, respectiv în categoria produselor ortopedice, așa cum sunt ele definite în normele metodologice, cota de TVA aplicabilă este cota redusă de 9%, indiferent de încadrarea tarifară a bunurilor la import.

În speță, societatea DA SRL a importat produse de ortodonție și de ortopedie dento-facială (bracketuri, catene, inele, arcuri ortodontice și accesorii ale acestora etc.), pentru care a achitat TVA în vamă pe baza cotei reduse de TVA de 9%, iar în urma controlului vamal ulterior s-a stabilit că aceste produse nu pot beneficia de cota redusă de TVA, fiind aplicabilă cota standard de TVA.

Cu privire la încadrarea produselor de ortodonție și de ortopedie dento-facială (bracketuri, catene, inele, arcuri ortodontice și accesorii ale acestora etc.) importate de societatea Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, ca

direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, s-a adresat Ministerului Sănătății - Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale prin care a solicitat un punct de vedere referitor la încadrarea acestor produse în categoria protezelor medicale, astfel cum sunt definite la pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice.

Cu adresa înregistrată sub nr. 49409E/28.02.2019 Ministerul Sănătății - **Agencia Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale** a comunicat următoarele:

"Având în vedere **definițiile protezei medicale și a protezei ortopedice** prevăzute la punctul 37, al Capitolului VIII "Cotele de taxă" din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, dar și răspunsul Comisiei de medicină dentară, rezultă că **dispozitivele medicale de "ortodonție ortopedie dento-facială" nu se încadrează în categoria protezelor**".

În punctul de vedere al Comisiei de medicină dentară se arată că "prin opiniile exprimate de majoritatea membrilor săi, Comisia de Medicină Dentară a Ministerului Sănătății consideră că dispozitivele medicale de Ortodonție și Ortopedie Dento-Facială nu pot fi încadrate în categoria <<protezelor ortopedice>>".

Cu adresa nr. X/20.03.2019, înregistrată la autoritatea vamală sub nr. X/21.03.2019 Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale a comunicat Direcției Generale a Vămirilor că dispozitivele medicale de "ortodonție ortopedie dento-facială" nu se încadrează în categoria protezelor.

În acest context, luând în considerare opinia autorității competente în domeniul dispozitivelor medicale considerăm că pentru importul produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială nu este aplicabilă cota redusă de TVA de 9% prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal coroborat cu art. 291 alin. (7) din Codul fiscal, fiind aplicabilă cota standard de TVA de 19%.

Din cele anterior prezentate reiese că Ministerul Finanțelor Publice, prin direcția de specialitate a clarificat problematica aplicării cotei de TVA în cazul produselor de ortodonție și de ortopedie dento-facială în sensul că acestea nu pot beneficia de cota redusă de TVA prevăzută de art. 291 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal, opinia direcției de specialitate bazându-se, la rândul ei, pe opinia autorităților competente în domeniul dispozitivelor medicale - Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale și Comisia de medicină dentară a Ministerului Sănătății.

În speta sunt incidente prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

"Art. 6. - (1) În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris".

Se reține că societatea DA SRL nu a prezentat în susținerea contestației elemente de fapt de natură să releve o altă situație decât cea pe baza căreia direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a emis opinia anterior prezentată.

Punctual, raportat la susținerile societății din contestația formulată, se rețin următoarele:

Argumentele legate de **încadrarea tarifară**, din punct de vedere vamal, a produselor importate **nu prezintă nicio relevanță** în stabilirea cotei de TVA aplicabilă produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială. Aceasta este relevantă atât de logica dispozițiilor art. 291 alin. (7) din Codul fiscal (cota de TVA aplicabilă pentru import se bazează pe cota aplicabilă pentru livrări interne și nu viceversa), cât și de faptul că, atunci când legiuitorul a considerat necesară aplicarea cotei de TVA în funcție de încadrarea tarifară a bunurilor pe baza nomenclurii combinate, **a prevăzut expres acest lucru** (spre exemplu, în cazul cotei reduse de TVA pentru alimente, animale și păsări vii din specii domestice etc. - art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal).

În privința naturii produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială, Comisia de medicină dentară din Ministerul Sănătății a comunicat, pe baza opiniei majorității membrilor săi, că acestea nu pot fi încadrate în categoria protezelor, mai exact a protezelor ortopedice.

Societatea recunoaște prin contestația formulată că produsele respective nu au, într-adevăr, natura unor proteze, dar susține că ele sunt produse ortopedice (lit.b), care sunt diferite de proteze și accesorii ale acestora (lit. a), iar clarificarea solicitată de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a pornit de la o premisă eronată, respectiv că aceste produse ar putea fi clasificate drept proteze.

Societatea **nu argumentează prin contestația formulată o definiție generală și o grupare funcțională a produselor ortopedice, certificată de autoritățile medicale în materie sau prin norme ale legislației specifice în domeniul sănătății, alta decât cea dată de legiuitor la pct. 37 alin. (2) din Normele metodogice**, care încadrează în categoria produselor ortopedice doar protezele, ortezele, încălțăminte ortopedică și mijloacele și dispozitivele de mers ortopedice. Or, dacă nu sunt nici proteze sau orteze, nici încălțăminte ortopedică sau mijloace/dispozitive de mers ortopedice, produsele de ortodonție și ortopedie dento-facială de natura celor importate de societate nu pot fi încadrate în categoria produselor ortopedice care beneficiază de cota redusă de TVA conform prevederilor art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal și pct. 37 alin. (2) din Normele metodogice.

În consecință, în raport de cele anterior învederate, nu poate fi primită solicitarea societății de încadrare a produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială în categoria produselor ortopedice pentru care se aplică cota redusă de TVA de 9%, **contestația urmând a fi respinsă pentru diferența suplimentară de TVA în suma de x lei stabilită de organele vamale în urma aplicării cotei standard de TVA pentru importurile ce au făcut obiectul controlului vamal.**

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite în urma schimbării încadrării tarifare a mărfurilor importate și a cotei de TVA aplicabilă importurilor de

produse de ortodonție și ortopedie dento-facială, în condițiile în care prin prezenta s-a respins contestația pentru obligația fiscală principală reprezentând diferența suplimentară de TVA stabilită în urma controlului vamal ulterior.

În fapt, pentru obligațiile principale reprezentând TVA în sumă de x lei, Direcția Regională Vamală București a stabilit în sarcina SC DA SRL și accesoriile aferente reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă cumulată de x lei, din care suma de X lei reprezentand dobânzi și suma de X lei reprezentand penalități, calculate începând cu data de 25.06.2016 și până la data de 05.07.2019.

În drept, potrivit art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 173. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

”Art. 174. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

”Art. 176. - (1) Penalitățile 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. Dispozițiile art. 174 alin. (2)-(4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează din momentul scadenței obligațiilor fiscale și până în momentul stingerii acestora, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în virtutea principiului de drept accesorium sequitur principalae.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că a fost respinsă contestația societății pentru diferența suplimentară de TVA, aceasta urmează a fi respinsă și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente ca măsură accesorie.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 291 alin. (1), alin. (2) lit. a) și b) și alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 37 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 6 alin. (1), art. 13 alin. (1), art. 173, art. 174, art. 176 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestația formulată de SC DA SRL împotriva deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. MBR_DRV x/05.07.2019, emisă de Direcția Regională Vamală București prin care s-au stabilit obligații vamale în sumă totală de x lei, din care suma de x lei reprezentand TVA si suma de x lei reprezentand majorari și penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.

Ligia Mihaela Urs
DIRECTOR EXECUTIV