



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Municipiului București
Nr. Inreg. ANSPDCP: 759



Str. Dimitrie Gerota nr. 13
sector 2, București
Tel: +021 305 70 90
Fax: +021 305 57 70
e-mail :admin.mbmbjudx01.mb@mfinante.ro

DECIZIA nr. 84 din 12.03.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Direcția regionala pentru accize si operatiuni vamale x- Serviciul antifrauda fiscala si vamala prin adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de SC X SRL cu sediul in Bucuresti, Soseaua x sector x.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de x si inregistrata la Direcția regionala pentru accize si operatiuni vamale x sub nr. x il constituie Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, emisa in baza procesului verbal de control nr. x, comunicate in data de x, prin care organul vamal a stabilit in sarcina societatii o diferenta de drepturi vamale de import reprezentand TVA in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. SC X SRL contesta Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, si procesul verbal de control nr. x, pentru urmatoarele considerente:

- in declaratiile vamale de import nr. x produsele software au fost declarate cu TVA 0 (zero), fiind declarat TVA doar la suportul pe care se aflau aceste produse;
- pentru aceste operatiuni de import derulate in perioada x.2005 - x.2006 organele vamale au mentionat ca ar fi aplicabile normele legale in vigoare la data controlului si nu normele legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor si intocmirii declaratiilor vamale;
- incepand cu data de 01.01.2004, odata cu intrarea in vigoare a Codului fiscal, stabilirea obligatiilor fiscale datorate de agentii economici trebuie efectuate in baza reglementarilor existente in momentul nasterii raportului juridic de drept, chiar daca operatiunea se desfasoara in perioada in care aceste reglementari nu mai sunt in vigoare.

- primirea declaratiei vamale constituia in fapt o acceptare a declaratiei;

Contestatarea invoca prevederile art. 15 alin. (2) din Constitutia Romaniei si art 1 din Codul Civil in sensul ca legea dispune numai pentru viitor.

De asemenea, societatea invoca prevederile art. 128 din Codul fiscal si art. 152¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum si ale Deciziei 368/1998 a Directorului General al Directiei Generale a Vamilor

In concluzie, societatea sustine ca la momentul efectuarii operatiunilor, programele informatice nu erau taxabile din punct de vedere al TVA deoarece nu erau incluse in sfera bunurilor definite de art. 128 din Cocul fiscal si actele normative incidente. Includerea lor in sfera bunurilor taxabile, s-a realizat mult mai tarziu, abia la 29.12.2006, respectiv 01.01.2007 si pe cale de consecinta solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x si a procesului verbal de control nr. x.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, organele de control vamal au calculat in sarcina societatii TVA in vama in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei, intrucat aceasta in mod eronat nu a inclus in baza de impozitare a TVA si valoarea soft-urilor astfel suma de x euro astfel:

- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x,
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x;
- x euro pentru DVI nr. I x.

Temeiurile legale invocate sunt: art.3 pct. "i", 141(1-2) si art.148 (1) din Legea nr.141/1997, art. 40 si art. 373 din Regulamentul vamal aprobat prin HG 1114/2001, art. 125, 126 , 128 131, 136, 139 si 157 din Legea nr. 571/2003, Decizia 7 a Comisiei Fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr. 2189/2006, art.100, art. 223 alin. (1) lit. a) si alin. (2) si art. 237 din Legea nr. 86/2006. art. 27 din Regulamentul (CEE) nr. 450/2008 al Parlamentului European al Consiliului de stabilire a Codului Vamal Comunitar, art. 1 alin. (1), art. 32 alin. (3) art. 116 si art. 120 din OG nr.92/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

Ca urmare, potrivit temeiurilor legale invocate prin decizia pentru regularizarea situatiei nr. nr. x, organele de control vamal au calculat diferenta de TVA in vama si accesorii aferente ca urmare a includerii in valoarea in vama si a contravalorii softului inregistrat pe CD-ROM.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control vamal, se retin urmatoarele:

Serviciul solutionare a contestatiilor din cadrul Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investit sa se pronunte daca pentru softurile introduse in tara pe CD-URI, importatorul are obligatia platii

taxei pe valoarea adaugata si la valoarea soft-ului in conditiile in care acesta a fost facturat distinct de furnizorul extern.

In fapt, societatea contestatoare a derulat in perioada 2005 -2006 operatiuni de import definitiv software pe suport informatic, prin Biroul vamal x Sucursala marfuri, Biroul vamal Bucuresti x si respectiv Biroul vamal Bucuresti x conform declaratiilor vamale de import nr. x, la care , în mod eronat nu a inclus în baza de impozitare a TVA și sumele reprezentând contravaloarea soft-urilor, conform valorilor din facturile externe.

La data depunerii declarațiilor vamale de import, societatea a declarat valoarea în vamă doar valoarea pentru suporturile fizice – CD-urile.

Drept urmare, organele vamale au procedat la recalcularea drepturilor vamale conform Deciziei pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA in vama in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

In drept, art.284 din Codul vamal al Romaniei, aprobat prin Legea nr.86/2006:

"Operatiunile vamale initiate sub regimul prevazut de reglementarile vamale anterioare intrarii în vigoare a prezentului cod se finalizeaza potrivit acelor reglementari."

Conform prevederilor art. 660, alin. (1) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin H.G. nr. 707/2006: "operatiunile pentru care s-au depus declaratii vamale sub regimul prevazut în reglementarile vamale anterioare prezentului regulament se deruleaza si se încheie în conformitate cu acele reglementari".

Avand in vedere ca, operatiunile de import definitive au fost derulate in anul 2005 si 2006 in speta sunt aplicabile prevederile Legii 141/1997 privind Codul Vamal al Romaniei, care stipuleaza

Potrivit dispozitiilor art.76 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al Romaniei:

" Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal de import al României."

Iar potrivit art.78 (1) din acelasi act normativ:

" (1) Valoarea în vamă se determină și se declară 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 Codul Vamal al Romaniei:

" (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 și înregistrate."

Iar potrivit art.148 din acelasi normativ:

"(1) Cuantumul drepturilor de import se stabilește pe baza elementelor de taxare din momentul nașterii datoriei vamale."

Ca urmare, valoarea in vama se determina si se declara de catre importator care este obligat sa depuna declaratie pentru valoarea in vama insotita de facturi si pentru care se naste datoria vamala la data depunerii declaratiei vamale.

Taxa pe valoarea adaugata in vama, aferenta importurilor, intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal.

Astfel, potrivit art.126 (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data declaratiei de import :

"(2) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri."

Iar la art.131 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) În înțelesul prezentului titlu, se consideră import de bunuri intrarea de bunuri în România provenind dintr-un alt stat."

In explicitarea art.131 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare, a fost data Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, publicata in Monitorul Oficial nr. 1043/29.12.2006, aprobata prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2189/2006, care prevede:

1. "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 Vănilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni și Ordinul Autorității Naționale a Vănilor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vănilor nr.368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată."

Astfel, asa cum se poate observa din analiza textului legal invocat mai sus, a fost explicitat importul de software pe suporturi informatice din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, decizia mentionata fiind emisa in baza prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, precum si Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Avand in vedere faptul ca decizia Comisiei Fiscale Centrale fiind data in explicitarea unui text de lege, face corp comun cu legea in baza careia a fost data, neavand caracter de sine statator se aplica de la data legii fara a se putea presupune ca are caracter retroactiv.

In acest sens sunt dispozitiile art.10 alin 1 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, in vigoare la data emiterii deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2006, care precizeaza:

"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 au fost date."

În aceste condiții societatea nu se poate prevala de decizia Directorului General al Direcției Generale a Vănilor 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 Administrativ și Fiscal, prin Decizia nr.2873/2009, astfel: “ (...) ***Ipooteza 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 explicitază conținutul pe care norma l-a avut “ab initio”, scopul acesteia fiind acela de a curma conflictele de interpretare, produse sau posibile.”

Drept urmare, pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată în vama aferentă importului de software pe suporturi informatice la valoarea în vama se adaugă și valoarea softului așa cum este această menționată în factura externă emisă de furnizorul extern.

Ca urmare, în mod legal organele de control vamal au calculat taxa pe valoarea adăugată în vama aferentă importului de software, prin aplicarea prevederilor referitoare la baza de impozitare în cazul importului de bunuri, respectiv art.138 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca “***baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută***”.

Referitor la susținerea societății ca “*incepând cu data de 01.01.2004, odată cu intrarea în vigoare a Codului fiscal, stabilirea obligațiilor fiscale datorate de agenții economici trebuie efectuate în baza reglementărilor existente în momentul nasterii raportului juridic de drept, chiar dacă operațiunea se desfășoară în perioada în care aceste reglementări nu mai sunt în vigoare*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât stabilirea diferentelor de TVA s-a făcut în baza Codului Fiscal, (în vigoare la data derulării operațiunilor de import așa cum menționează și societatea), act normativ de rang superior deciziei directorului general al Direcției Generale a Vămilor, iar pe de altă parte Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006 a statuat că importul de software pe suporturi informatice din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se consideră import de bunuri, în conformitate cu prevederile actului normativ de bază.

Afirmatia precum că “*la momentul efectuării operațiunilor, programele informatice nu erau taxabile din punct de vedere al TVA deoarece nu erau incluse în sfera bunurilor definite de art. 128 din Codul fiscal și actele normative incidente*” nu este întemeiată întrucât ***legislația aplicabilă în speță prevede că importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată***, aspect asupra căruia s-a pronunțat ***Înalta Curte de Justiție și Casație prin Decizia nr.2873/2009 – Secția de Contencios Administrative și Fiscal.***

Referitor la afirmatia contestată conform careia “*primirea declarației vamale constituia în fapt o acceptare a declarației*”, se reține că în conformitate cu prevederile art. 3 lit. t) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la data depunerii declarațiilor vamale de import ce fac obiectul procesului verbal de control nr. x “***declarant – este persoana care întocmește și depune declarația vamală în nume propriu sau persoana în numele căreia este întocmită***

declarația vamală de către mandatar sau comisionar”, raportul juridic cu autoritatea vamală creându-se prin intermediul declarației vamale depuse născându-se în conformitate cu prevederile art. 141 din Legea nr. 141/1997, o datorie vamală care potrivit art. 3 lit. l) din același act normativ, reprezintă **“obligația unei persoane de a plăti drepturile de import sau de export”.**

Referitor la afirmația societății precum că “art. 15 alin. (2) din Constituția României și art. 1 din Codul Civil prevăd că legea dispune numai pentru viitor”, se reține că la stabilirea drepturilor vamale, organele vamale au aplicat prevederile legale în vigoare la data depunerii declarațiilor de import și dispozițiile art. 100 alin. (1) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României prevăd că **“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”, iar conform aceluiași art. alin. 3 “Când după reverificarea declarației sau după controlul ulterior rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete, autoritatea vamală ia măsuri pentru regularizarea situației, ținând seama de noile elemente de care dispune**

Mai mult, răspunderea privind exactitatea datelor înscrise în declarația vamală și plasarea mărfurilor sub regimul vamal solicitat revine în exclusivitate importatorului sau reprezentantului acestuia, în conformitate cu dispozițiile art. 40 din HG nr. 1114/2001 privind Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României, în vigoare la data depunerii declarațiilor vamale de import, care prevăd:

Art. 40 - Declarația vamală în detaliu, semnată de importator, de exportator sau de reprezentantul acestuia, are valoarea unei declarații pe propria răspundere a acestuia în ceea ce privește:

a) exactitatea datelor înscrise în declarația vamală;

b) autenticitatea documentelor anexate la declarația vamală;

c) plasarea mărfurilor sub regimul vamal solicitat”.

Potrivit celor reținute în decizie se va respinge ca neintemeiată contestația societății pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată datorată în vama.

În ceea ce privește accesoriile stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, emisă în baza procesului verbal de control nr. x, întocmite de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale București, acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut că datorat debitul în suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în vama potrivit prevederilor art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Și ale art. 120 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

“(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”,

aceasta datorează și majorările de întârziere în suma de x lei aferente, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neintemeiată și pentru această sumă.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art. 3 lit. e), art. 64 alin. (1) si (2) art. 76, art. 78, art. 141 alin. (1) si (2) si art.148 (1) din Legea nr.141/1997, art. 40 din HG nr. 1114/2001 privind Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României, art. art.126 alin. (2) art.131 si art.138 alin (1) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.284 din Codul vamal al Romaniei, aprobat prin Legea nr.86/2006, art. 660, alin. (1) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin H.G. nr. 707/2006, art.10 alin 1 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.877/2005, Deciziei nr.7/2006 a CFC, art.119, 120 si 216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL pentru suma totala de x lei, stabilita prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x reprezentand:

- TVA in vama - x lei;
- majorari de intarziere aferente - x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.