

DECIZIA nr. 359 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC XXX SRL
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de catre Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud cu adresele nr. X/2016 si nr. X/2016, inregistrate la DGRFPB sub nr. X/2016 si nr. X/2016, cu privire la contestatia **SC XXX SRL**, avand cod de inregistrare fiscala X, cu sediul social in comuna, jud Ilfov, formulata prin si cu sediul procesual ales la avocat X, din jud. Ilfov. La dosar s-a depus in original imputernicirea avocatiala seria B nr. x din 29.01.2016.

Obiectul contestatiei, depusa la Oficiul Postal nr. 73 Bucuresti in data de **01.02.2016** si inregistrata la organul vamal emitent sub nr. X/2016 si nr. X/2016 (completare), il constituie anulara Deciziei pentru regularizarea situatiiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/2015 emisa de Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud in baza Procesului verbal de control nr. X/2015, comunicate societatii prin adresa nr. X, expediata prin posta si confirmata de primire in data de **06.01.2016**, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma de X lei, compuse din taxe vamale in valoare de X lei, TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 269, art. 270 si art. 272 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC XXX SRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. SC XXX SRL solicita anulara Deciziei pentru regularizarea situatiiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/2015 emisa de Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud, sustinand, in esenta, urmatoarele:

In perioada 2013-2015 a efectuat un numar de 16 importuri de "**oleina de palmier, nehidrogenata, prezentata in fractiuni solide, destinata consumului uman**" si "**ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat consumului uman**" pe care le-a incadrat, in declaratiile vamale depuse, la codul tarifar 1511.90.19.90, pentru care taxa vamala este de 10,9%. In urma reverificarii organele vamale au incadrat produsele la codul tarifar 1517.90.99.90, pentru care taxa vamala este de 16%, ceea ce a dus la stabilirea obligatiilor suplimentare.

1. Decizia de regularizarea ar fi trebuit emisa numai pentru suma de X lei, si nu pentru X lei deoarece diferenta de X lei constituie garantia depusa anterior de societate si executata conform celor mentionate in procesul-verbal de control.

2. In mod gresit organele vamale au considerat ca produsele au fost supuse unui proces chimic deoarece texturizarea nu este un proces chimic. Texturizarea este un procedeu exclusiv fizic, ceea ce justifica incadrarea produselor in codul tarifar 1511.

3. Din documentul emis de producatorul XX MALAYSIA rezulta ca produsele nu au fost supuse unui proces chimic, care sa permita incadrarea in codul tarifar 1517.

4. Urmeaza sa depuna opinia unui reputat specialist ca texturizarea este un procedeu esentialmente fizic si nu chimic.

5. In cazul identic al XX ROMANIA SRL, prin adresa nr. XX organul vamal a raspuns ca in mod corect marfa importata - "*ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat consumului uman*" - a fost incadrata la codul tarifar 1511.90.19.90. Avand in vedere ca si contestatara a importat aceleasi produse, de la acelasi furnizor, ca si XX ROMANIA SRL, nu vede motivul pentru care in cazul sau incadrarea tarifara sa fie alta. Atat DRS nr. X/2015 cat si adresa nr. XX sunt semnate de aceeasi persoana - sefa a Biroului Vamal.

6. Certificatele de analiza fac precizarea ca produsul "*ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat consumului uman*" prezinta caracteristicile unui ulei de palmier rafinat, fara a face referire la vreo prelucrare chimica a acestuia.

7. Potrivit TARIC, la codul tarifar 1511.90.19.90 se clasifica "*uleiul de palmier si fractiunile lui, chiar rafinate, dar nemodificate chimic*". La acest cod tarifar sunt "*cuprinse fractiunile solide ale uleiului de palmier rafinat*".

8. Adresa nr. XX exprima foarte clar ca "*diferenta dintre fractiunea lichida si fractiunea solida se poate determina numai prin analize chimice de laborator*". Or, din analizele de laborator reiesind ca probele reprezinta masa solida, iar nu masa lichida, prin urmare incadrarea tarifara corecta este cea de la pozitia 1511 si nu cea de la pozitia 1517.

9. Procedura de control s-a facut cu incalcarea normelor de procedura - art. 100 alin. (2) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei, deoarece controlul s-a facut la sediul autoritatii vamale si nu la sediul declarantului, ceea ce duce la nulitatea deciziei contestatate. Vatamarea suferita este reprezentata de imposibilitatea prezentarii de probe si aparari pe parcursul desfasurarii controlului.

10. Contestatia este depusa in termenul legal de 30 de zile avand in vedere data postei (30.12.2015), din Anexa nr. 3, referitoare la comunicarea DRS si data depunerii la posta a prezentei contestatii (01.02.2016).

11. Cu adresa inregistrata la organul vamal sub nr. X/2016, contestatoarea a depus a depus un in scris compus din 15 file reprezentand "*opinia dr. biolog XX*", "*care vine si confirma faptul ca texturizarea nu este un procedeu chimic*".

Ataseaza contestatiei anexa 1- adresa BVF C-ta nr. X; anexa 2 - certificate de analiza nr. X si X; anexa 3- DRS X si PVC X si copie plic postal; anexa 4- imputernicirea avocatala.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situat iei privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/2015 emisa in baza Procesului verbal de control nr. X/2015, **Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud** a stabilit pentru SC XXX SRL obligatii suplimentare in suma de X lei, compuse din taxe vamale in valoare de X lei si TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

Obligatiile suplimentare au rezultat din schimbarea incadrarii tarifare a produselor importate declarata de societate pentru codul 1511.90.19.90, pentru care se prevede taxa vamala erga omnes de 10,9%, in incadrarea tarifara stabilita de autoritatea vamala pentru codul 1517.90.99.90, pentru care se prevede taxa vamale definitiva de 16%.

In motivarea deciziei se arata ca in mod eronat, contestatara, a incadrat in 16 declaratii vamale depuse in perioada 16.07.2013 - 04.06.2015, mentionate in decizie, marfurile denumite comercial "*SHORTENING*", inscrite sub denumirile "*oleina de palmier, nehidrogenata, prezentata in fractiuni solide, destinata consumului uman*" sau "*ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat consumului uman*" la codul tarifar 1511.90.19.90, unde se clasifica "*uleiul de palmier si fractiunile lui, chiar rafinate, dar nemodificate chimic*" desi potrivit procesului tehnologic de obtinere a produsului SHORTENING, aceste marfuri reprezinta ulei de palmier rafinat, albit, deodorizat, trat

prin texturare, care se clasifica la pozitia tarifara 1517 - Margarina; Amestecuri sau preparate alimentare din grasimi sau din uleiuri animale sau vegetale sau din fractiuni ale diferitelor grasimi dau uleiuri din acest capitol, altele decat grasimile si uleiurile alimentare si fractiunile lor de la pozitia 1516, respectiv se clasifica la subpozitia cu cod tarifar 1517.90.99.90.

Decizia prevede temeiurile de drept ce au stat la baza emiterii, inclusiv Regulamentele CEE sau UE nr. 2913/1992, 2658/1987, 927/2012, 1001/2013, 1101/2014 si la aceasta s-a anexat procesul verbal de control nr. X/2015 care impreuna cu anexele contine 14 file.

Din procesul verbal de control nr. X/2015 rezulta urmatoarele constatari:

- marfurile in cauza au fost achizitionate de la partenerul extern X PTE LTD, Singapore si produse de catre XX MALAYSIA SDN BHD, Malaezia;

- marfurile declarate au primit liber de vama fara efectuarea controlului fizic si documentar al marfurilor, cu efectuarea controlului fizic si documentar al marfurilor sau numai cu control documentar . Pentru declaratiile din 27.10.2014 si 17.12.2014, pe baza suspiciunilor privind denumirea si incadrarea tarifara declarata, titularul a fost instiintat cu privire la necesitatea prelevarii de probe si liberul de vama a fost acordat conditionat de constituirea de garantii corespunzatoare;

- cu adresele nr. 10483/16.07.2015 si 11654/06.08.2015 BVF Constanta Sud a solicitat titularului informatii suplimentare privind procesul tehnologic de obtinere a produselor importate. Cu adresa nr. 12523/24.08.2015 contestatara a transmis catre BVF Constanta Sud procesul tehnologic de obtinere a uleiului de palmier, prezentat in fractiuni solide, numit PROCESS CART RBD PALM OLEIN, desi in documentele comerciale insotitoare prezentate denumirea produsului este de SHORTENING si nu de RBD PALM OLEIN;

- cu adresa nr. 14764/07.10.2015 BVF Constanta Sud a revenit, solicitand titularului prezentarea procesului de fabricatie pentru produsul SHORTENING si nu pentru RBD PALM OLEIN, din care sa reiasa toate procedeele utilizate de producatorul marfurilor importate in perioada 2013-2015. Cu adresa nr. 28/23.12.2015 titularul operatiunilor a inaintat procesul tehnologic emis de producatorul XX MALAYSIA SDN BHD, Malaezia, intitulat PROCESS FLOW CHART FOR KRISPI **SHORTENING**;

- in facturile externe anexate tuturor declaratiilor vamale bunurile achizitionate sunt descrise ca fiind "**SHORTENING**" (KRISPI BRAND, OLIOL BRAND, TRIDENT BRAND, ARO BRAND), sunt prezentate in ambalaje de carton, cu greutatea neta de 20 kg, de asemenea in facturile comerciale emise catre exportatorul marfurilor, anexate declaratiilor vamale, este inregistrata incadrarea marfurilor - cod tarifar 151790510;

- in traducerile privind facturile externe, efectuate de reprezentantul societatii comerciale, marfurile sunt prezentate ca "*oleina de palmier, nehidrogenata, prezentata in fractiuni solide, destinata consumului uman*" sau "*ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat consumului uman*";

- cu adresa nr. 8/05.06.2015, inregistrata la BVF Constanta Sud sub nr. 8266/05.06.2015, titularul a inaintat procesul tehnologic folosit pentru obtinerea "uleiului de palmier Shortening destinat consumului uman prezentat in fractiuni solide", emis de producator, din care reiese ca materia prima RBD vegetable oil ulei de palmier rafinat, albit, deodorizat - este supusa texturizarii

- sunt prezentate prevederile Notelor explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor (NESA) pentru pozitile 1511, 1507 la 1515, 1517. **Potrivit acestora la pozitia tarifara 1517 se cuprind produsele denumite shortenings, obtinute prin texturare.** Aceleasi precizari se regasesc si in prevederile Notelor explicative ale Nomenclaturii Combinata a Comunitatilor Europene (NENC), publicate in Jurnalul Oficial al Comunitatii Europene, aprobate prin Regulamentele UE 927/2012, 1001/2013 si 1101/2014.

Concluzionand, organul vamal arata:

- din procesul tehnologic intitulat PROCESS FLOW CHART FOR KRISPI SHORTENING reies urmatoarele:

- produsul denumit SHORTENING este un produs obtinut din ulei de palmier rafinat, albit si deodorizat, produs prin texturizarea uleiului;

- materia prima utilizata pentru obtinerea produsului SHORTENING este uleiul de palmier rafinat, albit si deodorizat - RBD PALM OIL. Acesta este dus intr-un tanc pentru amestecare iar dupa etapa de mixare, este supus unui proces de racire si cristalizare intr-un combinator unde are loc texturizarea produsului;

Texturizarea/votatorizarea este un proces in care racirea si framantarea sunt aplicate amestecului de grasimi pentru a genera cristale de grasimi in forma dorita.

- Din literatura de specialitate produsele de tip shortening sunt utilizate in industria de patiserie/brutarie, fiind fabricate de obicei intr-un votator sau combinator. Amestecul de grasimi este mai intai topit, apoi este introdus intr-un schimbator de caldura unde este racit si partial cristalizat. Amestecul este trecut printr-un agitator unde are loc cristalizarea totala. Procesul de cristalizare este un proces de racire controlata, pentru a obtine pe de o parte un anumit numar de cristale, de o anumita marime si o anumita forma pentru a da multiple functionalitati fractiilor uleiului de palmier, iar pe de alta parte, pentru a obtine textura si caracteristicile fizice dorite ale produsului alimentar. In acest sens, procesul este de natura chimica, intrucat survine asupra structurii produsului, modificand structura acestuia.

Fata de cele prezentate, prin aplicarea regulilor generale de interpretare a Nomenclurii combinate si in concordanta cu textul oficial al Notelor explicative NESA cat si NENC, rezulta ca bunurile au fost clasificate in mod eronat la codul TARIC 1511.90.19.90, pentru care se prevede taxa vamala erga omnes de 10,9%, in loc de incadrarea tarifara stabilita de autoritatea vamala la codul 1517.90.99.90, pentru care se prevede taxa vamala definitiva de 16%.

Prezentandu-se in drept, reglementarile UE in materie, se subliniaza ca la pozitia tarifara 1511 se incadreaza uleiul de palmier si fractiunile sale nemodificate chimic spre deosebire de pozitia 1517 care cuprinde amestecurile sau preparatele si grasimile sau uleiurile vegetale tratate prin texturizare, tip shortening.

Urmare stabilirii incadrarii tarifare aplicabile organele vamale au recalculat datoria vamala reprezentand taxe vamale si TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele vamale, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă incadrarea tarifara stabilita de organele vamale este corecta, cu consecinta datorarii taxei vamale si TVA stabilite suplimentar, in conditiile in care sustinerile societatii, privind corectitudinea incadrarii tarifara inscrisa in declaratia vamala depusa, nu sunt in concordanta cu regulile de stabilire a incadrarii tarifare si nu justifica incadrarea tarifara declarata.

În fapt, prin 16 declaratii vamale depuse in perioada 16.07.2013 - 04.06.2015, asa cum sunt precizate in anexa nr. 1 la Procesul verbal de control nr. X/2015, societatea a

Pg. 4

declarat ca a importat "oleina de palmier, nehidrogenata, prezentata in fractiuni solide, destinata consumului uman" (primele doua importuri) sau "ulei de palmier, nehidrogenat, prezentat in fractiuni solide, destinat consumului uman" (urmatoarele 14 importuri), incadrand produsele importate la codul tarifar 1511. 90.19.90, pentru care se prevede taxa vamala erga omnes de 10,9%.

In urma verificarilor efectuate, constand inclusiv in obtinerea de la declaranta a procesului de fabricatie a produsului importat, prin DRS nr. X/2015, emisa in baza constatarilor cuprinse in Procesul verbal de control nr. X/2015, prin care **s-a stabilit ca produsele importate constituie preparate de tip shortening obtinute din materia prima ulei de palmier tratat prin texturare**, organele vamale au reincadrat produsele in cauza la codul tarifar 1517.90.99.90, pentru care se prevede taxa vamala definitiva de 16%, in consecinta stabilindu-se diferente suplimentare de taxe vamale si TVA datorate de societate aferente acestor importuri.

În drept, clasificarea tarifară vamală se stabilește conform Regulilor generale pentru interpretarea Sistemului Armonizat de denumire și codificare a mărfurilor , prezentate în anexa la Legea nr. 98/1996 pentru aderarea României la Convenția internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, inclusiv la anexa acesteia, potrivit carora:

"Încadrarea mărfurilor în Nomenclatura pentru clasificarea mărfurilor în tarifele vamale se face conform următoarelor principii:

1. Enunțul titlurilor secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor este considerat ca având numai o valoare indicativă, încadrarea mărfii considerându-se legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole și atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note, după următoarele reguli:

[...]

6. Încadrarea mărfurilor în subpozițiile unei poziții se efectuează, în mod legal, prin respectarea termenilor acelor subpoziții și ale notelor de subpoziții, cu care se află în relație și cu respectarea regulilor de mai sus, înțelegând prin aceasta că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel. În sensul acestei reguli, se utilizează și notele de secțiuni și capitole corespunzătoare, cu excepția cazului în care conțin dispoziții contrare."

Asa cum rezulta din principiul 1 incadrarea tarifara se face în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole.

Atribuirea codului tarifar al marfurilor se face conform Regulilor generale pentru interpretarea Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor, prezentate in anexa la Legea nr.98/1996 pentru aderarea Romaniei la Conventia Internationala privind Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor si in concordanta cu Notele explicative ale sistemului armonizat, asa cum se precizeaza la art. 20 alin. (6) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, in vigoare in perioada derularii importurilor, care prevede urmatoarele:

" Clasificarea tarifară a mărfurilor reprezintă stabilirea, potrivit normelor în vigoare, a:

(a) subpoziției din Nomenclatura Combinată sau a subpoziției din orice altă nomenclatură menționată la alineatul (3) litera (b) sau

(b) subpoziției din orice altă nomenclatură care se bazează în întregime sau parțial pe Nomenclatura Combinată sau care adaugă la aceasta orice subdiviziune și care este stabilită de normele comunitare care reglementează domenii specifice cu privire la aplicarea altor măsuri decât cele tarifare referitoare la schimburile de mărfuri, în care mărfurile menționate mai sus urmează să fie clasificate."

In acelasi timp, se retine ca prin Regulamentul (CEE) nr. 2658/1987 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, **s-a instituit o nomenclatura combinata (NC), intemeiata pe Sistemul armonizat** de denumire si codificare a marfurilor (SA) instituit prin Conventia internationala incheiata la Bruxelles la 14 iunie 1983, **care reia pozitiile si subpozitiile de sase cifre din SA**, fiindu-i **specifice numai a saptea si a opta cifra**, care formeaza subdiviziuni, precum si un tarif integrat al Comunitatii denumit TARIC, bazat pe nomenclatura combinata (care contine maximum 10 cifre). Facem mentiunea ca pentru fiecare an calendaristic, este adoptat un regulament care inlocuieste anexa la Regulamentul (CEE) nr. 2658/1987.

Notele explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor **sunt elaborate de Comitetul Sistemului armonizat si aprobate de Consiliul de Cooperare Vamala** in temeiul art. 7 alin. 1 lit. b) si al art. 8 din Conventia internationala privind Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor, incheiata la Bruxelles la 14 iunie 1983, **ratificata** prin Legea nr. 98/1996.

Implementarea in Romania a Notelor explicative la Sistemul Armonizat, dupa aderarea acesteia la Conventie, a fost realizata prin **Decizia directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr. 16/2000** publicata in Monitorul Oficial nr. 12/14.01.2000, care este o decizie a autorității române competente **pentru asigurarea clasificarii corecte a marfurilor in Tariful vamal de import al Romaniei**. In acest sens **au fost publicate in Monitorul Oficial nr. 12 bis/14.01.2000 versiunea in limba romana a textului oficial al Notelor explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor (Sistemul Armonizat), editia a II-a (1996)**, inclusiv textul Notelor Explicative ale subpozitiilor, respectându-se astfel prevederile art. 3 din Legea 98/1996 pentru aderarea României la Conventia internatională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, inclusiv la anexa acesteia, încheiată la Bruxelles la 14 iunie 1983.

Cu Decizia directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr. **1783 din 09.12.2002**, publicata in Monitorul Oficial nr. 75 din 05.02.2003, a fost aprobata publicarea versiunii in limba romana a Notelor Explicative ale Sistemului armonizat de denumire si codificare a marfurilor, **editia a III-a (2002)**, care constituie Anexa la decizie, publicate in Monitorul Oficial 75 bis/05.02.2003.

In consecinta:

- prin Sistem armonizat de denumire și codificare a mărfurilor se înțelege nomenclatura care cuprinde pozițiile și subpozițiile și codurile numerice aferente, **notele de sectiuni, capitole și subpoziții, precum și regulile generale de interpretare a Sistemului armonizat;**

- **principiile (regulile generale) în baza cărora mărfurile se încadrează în Nomenclatura pentru clasificarea mărfurilor în tarifele vamale sunt cele prevăzute în anexa la Legea 98/1996;**

- potrivit art. 9 din Legea 98/1996, „*Nivelul drepturilor vamale*” – „*Părțile contractante nu își asumă, prin prezenta conventie nici o obligație în ceea ce privește nivelul drepturilor vamale.*”

- Conform regulilor generale pentru interpretarea sistemului armonizat, **practic, încadrarea mărfurilor în Nomenclatura pentru clasificarea mărfurilor în tarifele vamale, se face conform caracteristicilor esențiale ale acestora, fără a fi luate în considerare alte criterii (ex. destinatia ulterioară, nivelul obligațiilor fiscale etc.)**

In plus, prin Rezolutia din 05 iulie 1989 a Organizatiei Mondiale a Vamilor publicata pe pagina web <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/~media/62B3BF7849D746888F1A5443383DE8D9.ashx>, exportatorii din toate țările

în care se aplică sistemul armonizat au fost invitați să însereze în facturile comerciale codul numeric pentru clasificarea marfurilor în Sistemul armonizat de denumire și codificare a marfurilor, din următoarele considerente:

- aplicarea de către un număr foarte mare de țări a "Sistemului armonizat (HS)", precum și creșterea considerabilă a comerțului internațional, cere ca să fie luate toate măsurile necesare pentru a se asigura că realizarea clasificării mărfurilor în Sistemul armonizat este uniformă și ușor de realizat;

- luând în considerare faptul că **Sistemul armonizat este destinat a fi încorporat în descrierea produsului comercial** și a sistemelor de codificare, în cea mai mare măsură posibilă;

- o referință în factura la numărul de cod SA al bunurilor exportate ar trebui să ajute pentru a face mai ușoară și mai uniformă clasificarea.

A fost subliniat faptul că, introducerea acestui număr este opțională și pur și simplu oferă informații pentru toate părțile în cauză și, în special, nu modifică responsabilitățile declarantului din țara de import.

Consideram aceste precizări importante în soluționarea cauzei prezente, având în vedere faptul că, în facturile externe anexate tuturor declarațiilor vamale bunurile achiziționate sunt descrise ca fiind "SHORTENING" (KRISPI BRAND, OLIOL BRAND, TRIDENT BRAND, ARO BRAND), și este înscrisă încadrarea marfurilor - cod tarifar **151790510**;

Potrivit Regulilor generale pentru interpretarea sistemului armonizat din Anexa nr. 1 la Legea nr. 98/1996 pentru aderarea României la Convenția Internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a marfurilor (RGI):

"Încadrarea marfurilor în Nomenclatura pentru clasificarea marfurilor în tarifele vamale se face conform următoarelor principii :

1. **Enunțul** titlurilor secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor **este considerat ca având numai o valoare indicativă, încadrarea marfii considerându-se legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole și atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note, după următoarele reguli:**

[...]

6. *Încadrarea marfurilor în subpozițiile unei poziții se efectuează, în mod legal, prin respectarea termenilor acelor subpoziții și ale notelor de subpoziții, cu care se afla în relație și cu respectarea regulilor de mai sus, înțelegând prin aceasta ca nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel. În sensul acestei reguli, se utilizează și notele de secțiuni și capitole corespunzătoare, cu excepția cazului în care contin dispoziții contrare*".

Având în vedere cele menționate anterior, în vederea verificării corectitudinii declarării încadrării tarifare declarate **1511901990**, este important a se analiza dacă această încadrare este specifică sau dacă mărfurile în cauză – **SHORTENING PALM OIL** – pot fi clasificate la codul tarifar **1517909990** din Nomenclatura Combinată (NC).

Astfel, conform Regulii 1 de interpretare, încadrarea marfurilor este considerată legal determinată atunci când este **în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole**.

Cu alte cuvinte, cu toate că la **poziția 1511** este încadrat uleiul de palmier **simplu rafinat RBD, precum și fracțiunile acestora, tot simplu rafinate**, categorie în care petenta consideră că s-ar încadra și produsul SHORTENING PALM OIL importat de aceasta, **enunțul titlului poziției** are doar o valoare indicativă, încadrarea tarifară fiind corect stabilită **doar în conformitate cu textul pozițiilor tarifare** avute în vedere **cat și al notelor de capitole și de secțiuni din Nomenclatura combinată a marfurilor/Sistemul armonizat de clasificare în Nomenclatura Combinată**.

Fraza textului regulii nr. 1 *atunci când nu sunt contrare termenilor pozițiilor respective și Notelor* este destinată să precizeze, fără echivoc, că **termenii pozițiilor și ai Notelor Secțiunilor și Capitolelor au caracter prioritar pentru stabilirea clasificării față de orice alte considerații.**

Astfel, se clasifică la **poziția 1517**, mărfurile care respectă **Notele Explicative ale Sistemului Armonizat, aferele considerațiilor generale de la capitolul 15 și ale poziției 1517**, după cum urmează:

Redam mai jos, **extras din textul Considerațiilor generale ale Capitolului 15: GRĂSIMI ȘI ULEIURI DE ORIGINE ANIMALĂ SAU VEGETALĂ; PRODUSE ALE DISOCIERII LOR; GRĂSIMI ALIMENTARE PRELUCRATE; CEARĂ DE ORIGINE ANIMALĂ SAU VEGETALĂ**

„**Pozițiile 15.04 și 15.06 până la 15.15** cuprind de asemenea fracțiunile de grăsimi și fracțiunile de uleiuri menționate în aceste poziții, **cu condiția ca ele să nu fie reluate mai specific în altă parte a Nomenclurii** (de exemplu spermanțetul de la **poziția 15.21**).[...]

„**B) Pozițiile 15.07 până la 15.15 ale Capitolului cuprind grăsimile și uleiurile vegetale simple** (adică care nu sunt amestecate cu grăsimi și nici cu uleiuri de o altă natură), stabilizate, menționate la pozițiile în cauză, precum și fracțiunile lor chiar rafinate, dar nemodificate pe cale chimică.[...]

„Sunt cuprinse în aceste poziții grăsimile și uleiurile brute și fracțiunile lor, ca și grăsimile și uleiurile epurate sau rafinate prin limpezire, spălare, filtrare, decolorare, dezacidificare sau dezodorizare etc. [...]

„**Poziția nu cuprinde** amestecurile sau **preparatele**, alimentare sau nu, și grăsimile sau uleiurile vegetale modificate chimic (**pozițiile 15.16, 15.17 sau 15.18, cu condiția ca ele să nu aibă caracterul produselor clasificate în altă parte, de exemplu la pozițiile 30.03, 30.04, 33.03 până la 33.07, 34.03**).”

Redam mai jos, **extras din textul Notei explicative corespunzătoare poziției 1511: ULEI DE PALMIER ȘI FRAȚIUNILE LUI, CHIAI RAFINATE, DAR NEMODIFICATE CHIMIC (+)**.

Simbolul „(+)” plasat la sfârșitul enunțului poziției 1511 indică existența unei Note explicative de subpoziție.

„Uleiul de palmier este utilizat la fabricarea săpunului, a lumânărilor, a preparatelor cosmetice sau de toaletă, ca lubrifiant, pentru băi de cositorire la cald, pentru fabricarea acidului palmitic etc.

Uleiul rafinat de palmier este utilizat în alimentație ca grăsime pentru gătit și la fabricarea margarinei.[...]

Redam mai jos textul complet al Notei explicative corespunzătoare poziției 1517:

MARGARINĂ; AMESTECURI SAU PREPARATE ALIMENTARE DIN GRĂSIMI SAU DIN ULEIURI ANIMALE SAU VEGETALE SAU DIN FRAȚIUNI ALE DIFERITELOR GRĂSIMI SAU ULEIURI DIN ACEST CAPITOL, ALTELE DECÂT GRĂSIMILE ȘI ULEIURILE ALIMENTARE ȘI FRAȚIUNILE LOR DE LA POZIȚIA 15.16. :

„**Poziția cuprinde** margarina și celelalte amestecuri și preparate alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiunile diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol, **altele decât** cele cuprinse în **poziția 15.16**. În general, sunt amestecuri sau preparate lichide sau solide:

- 1) ale diferitelor grăsimi și uleiuri animale sau ale fracțiunile lor;
- 2) ale diferitelor grăsimi sau uleiuri vegetale sau ale fracțiunile lor;
- 3) ale grăsimilor sau uleiurilor animale și vegetale sau ale fracțiunile lor, deopotrivă.

Produsele acestei poziții ale căror grăsimi și uleiuri pot fi hidrogenate în prealabil, pot fi emulsionate (de exemplu cu lapte smântânit) și frământate sau tratate prin texturare (modificarea texturii sau a structurii cristaline) sau li se pot adăuga cantități mici de lecitină,

de amidon, de coloranți organici, de substanțe aromatice, de vitamine, de unt sau de alte grăsimi din lapte (ținând cont de limitările prevăzute în Nota 1 c) a Capitolului).

De asemenea poziția cuprinde preparatele alimentare obținute dintr-o singură grăsime (sau fracțiunile acesteia) sau ulei (sau fracțiunile acestuia) hidrogenate sau nu, care au fost tratate prin emulsionare, malaxare, texturare etc.

Principalele produse ale acestei poziții sunt:

A) **Margarina** (alta decât margarina lichidă) care este o substanță păstoasă în general gălbuie, obținută dintr-o grăsime sau un ulei de origine vegetală sau animală sau dintr-un amestec al acestora. Este o emulsie de tip apă în ulei, care a suferit în general o preparare care o face să semene cu untul ca aspect, consistență, culoare etc.

B) Amestecuri sau preparate alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol, altele decât grăsimile și uleiurile alimentare și fracțiunile lor de la poziția 15.16, cum sunt untura-imitație (denumită în unele țări, înlocuitor de untură sau slănină compaund), margarina lichidă ca și produsele denumite shortenings (obținute cu ajutorul uleiurilor sau grăsimilor tratate prin texturare).

In afara acestora, mai aparțin de aceasta poziție, amestecurile sau preparatele alimentare de grăsimi sau uleiuri animale sau vegetale sau de fracțiuni ale diferitelor grăsimi sau uleiuri din acest Capitol între ele, de tipul celor utilizate ca preparate pentru demulare.

Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate, se clasifică la pozițiile lor respective, chiar dacă sunt condiționate pentru vânzarea cu amănuntul. De asemenea, poziția **exclude**, preparatele care conțin în greutate peste 15 % unt sau alte substanțe grase din lapte (**Capitolul 21** în general).

Produsele provenind din presarea seului sau a unturii se clasifică la **poziția 15.03.**”

Prin aplicarea Regulilor generale nr. 1 și nr. 6 pentru interpretarea Sistemului armonizat, a considerațiilor generale de la Capitolul 15 precum și a Notelor explicative la Sistemul Armonizat de la poziția 1517 (care exclud încadrarea mărfii în cauza la poziția tarifară 1511 - **Grăsimile și uleiurile simple care au fost simplu rafinate, se clasifică la pozițiile lor respective**), marfurile înscrise în Anexa nr. 1 la Procesul verbal de control nr. 17755/27.11.2015 se clasifică la codul NC 1517909990.

Conform Regulii nr. 6 de interpretare a SA, clasificarea marfurilor la **subpozițiile aceleiași poziții** se efectuează, în mod legal, cu respectarea termenilor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, **astfel ca nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel**. Ori, în cazul de față nu se pune în discuție compararea a două subpoziții ale aceleiași poziții, în fapt fiind vorba de stabilirea unei poziții din două poziții diferite, în cazul de față 1511 și 1517.

Se retine ca produsul în cauza a fost înscris în documentele comerciale emise de exportator (facturi, packing list, certificate de analiză, fișe de produs etc) ca fiind **SHORTENING** și nu ulei de palmier sau oleina, cum s-a declarat de societate în declarațiile vamale. Ca recomandări de utilizare (Recommended Uses) este indicat domeniul brutărie (“Ideal for bakery application”) specificându-se ca ingrediente continute ulei vegetal (Palm) și antioxidant 321.

Prin procesul de fabricație al produsului, depus de contestatoare urmare solicitărilor repetate ale organelor vamale (ce în prima fază depuseseră procesul de fabricație pentru uleiul de palmier, ce nu făcea obiectul solicitărilor), **se prevede ca produsul shortening** este obținut din RBD Palm Oil (ulei de palmier) la care se adaugă antioxidant 321, fiind supus proceselor de încălzire și amestecare, filtrare, refrigerare și

texturare.

Rezulta astfel ca **produsul nu constituie un ulei de palmier** simplu, ce poate fi incadrat la codul 1511, **ci un preparat obtinut din ulei de palmier, tip shortening, prin procedee ce includ texturarea**. Notiunile de shortening si texturare sunt expres prevazut la pozitia tarifara 1517. Astfel este evidenta incadrarea care se impune pentru produsul in cauza la pozitia 1517 subpozitia Altele - 1517909990.

Este **relevantă si suficientă** denumirea cu exactitate a etapei de prelucrare in cazul texturării, nemaiastrand importantă dacă sunt furnizate si alte detalii tehnice, produsul fiind in mod rezonabil considerat un preparat, respectiv shortenings, in această situatie fiind vorba despre o modificare efectuata **„prin texturare”**, respectiv modificarea texturii sau a structurii cristaline a grăsimii/uleiului, indiferent daca in procesul de fabricare a preparatului a survenit sau nu o modificare chimica.

Prin urmare sustinerea contestatoarei ca produsul in cauza nu a fost supus unei modificari chimice este irelevantă in solutionarea cauzei, incadrarea tarifara facuta de organele vamale avand in vedere denumirea produsului de shortening si faptul ca a fost supus operatiunii de texturare si nu existenta sau inexistenta unor modificari chimice.

Contestatară nu explica de ce a folosit in declaratiile vamale denumirile de ulei de palmier si oleina pentru produsul importat, in conditiile in care aceste denumiri nu apar in documentele de import, in acelasi timp nefolosind denumirea de shortening ce apare in toate documentele comerciale.

2. ASPECTE PROCEDURALE

In privinta invocarii adresei biroului vamal nr. 3107/12.03.2004, adresata XX ROMANIA SRL, fara a se depune solicitarea ce a stat la baza emiterii adresei, se retine ca se invoca o fraza izolata, rupta din context, ce nu are legatura cu concluzia adresei prin care se indica solicitantului ca pentru marfuri de tipul celor precizate, in vederea stabilirii incadrării tarifare, poate solicita prelevarea de probe sau informatii tarifare obligatorii - ITO.

Dealtfel in procesul verbal de control sunt indicate informatiile tarifare obligatorii - ITO, prin care s-a stabilit ca produsul in cauza se incadreaza la pozitia tarifara 1517 si nu 1511 (GB123410131 si RO2012/001144). Si destinatară adresei invocate a facut obiectul unei reverificari vamale si nu poate fi retinuta aplicarea unui tratament diferentiat.

In privinta sustinerilor ca decizia ar fi trebuit sa contina mai putin suma executata (garantia) contestatară nu indica temeiul de drept pe care se bazeaza si nici nu argumenteaza o astfel de sustinere, in acest sens cererea aparand ca nemotivata. Prin DRS se stabilesc obligatii suplimentare si nu garantii. Garantiile constituite se executa numai in baza obligatiilor suplimentare stabilite prin DRS.

In privinta sustinerilor ca verificarea s-a facut la sediul organelor vamale si nu la sediul declarantului, obligatie ce ar fi prevazuta de art. 100 alin. (2) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal se retine ca dispozitiile invocate prevad:

“Art. 100. - (1) 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.

(2) În cadrul termenului prevăzut la alin. (1), autoritatea vamală verifică orice documente, registre și evidențe referitoare la mărfurile vămuite sau la operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri. Controlul se poate face la sediul

declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional în operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane care se află în posesia acestor acte ori deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi făcut și controlul fizic al mărfurilor, dacă acestea mai există.

(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.”

Din utilizarea sintagmei “Controlul se poate face la..” nu rezulta ca textul de lege instituie o obligatie pentru organele vamale ci un drept al acestora, la care acestea pot apela, dupa caz. Mai mult, cum organele vamale au solicitat in scris informatii suplimentare declarantului, precum procesul tehnologic de obtinere al marfurilor importate, pe care acesta le-a transmis, nici nu se impunea un control la sediul declarantului caci astfel nu s-ar fi obtinut informatii suplimentare, produsul fiind obtinut in Malaezia si nu in Romania. In concluzie aspectul invocat nu constituie o nulitate procedurala.

Cu privire la respectarea termenului de depunere a contestatiei se retine ca pe confirmarea de primire a actelor contestate apare ca data a comunicarii 06.01.2016 (data la care organele vamale precizeaza ca actele administrative au fost comunicate) si nu 30.12.2015 cum contestatara sustine. Or, contestatarea ii foloseste ca data a comunicarii data de 06.01.2016 si prin urmare nefiind in interesul contestatarei, iar pe copia plicului nedistingandu-se in mod clar stampila postei, aceasta sustinere nu va fi analizata.

Cum aspectele procedurale invocate nu reprezinta nulitati procedurale dovedite, prevazute direct sau indirect de un text de lege invocat, acestea nu pot avea ca efect anularea actelor contestate.

În consecință, în mod legal organele vamale au stabilit incadrarea tarifara 1517.90.99.90 pentru care se prevede o taxa vamala de 16% din valoarea marfurilor in vama. Astfel rezulta ca obligatiile fiscale suplimentare in suma de X lei, compuse din taxe vamale in valoare de X lei, TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei, sunt legal calculate si stabilite.

Potrivit prevederilor art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala: “Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” Intrucat argumentele societatii nu justifica o alta incadrare tarifara decat cea stabilita prin decizia din 23.12.2015, contestatia urmeaza a fi respinsa pentru taxe vamale in suma de X lei si taxa pe valoare adaugata in suma de X lei stabilite suplimentar.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu cele ale pct. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

”11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC XXX SRL impotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/2015 emisa de Biroul Vamal de Frontiera Constanta Sud in baza Procesului verbal de control nr. X/2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma de X lei, compuse din taxe vamale in valoare de X lei, TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei.

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

Director General,