



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319.97.54
Fax : + 021 336.85.48
e-mail : Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 24 / .2011

privind soluționarea contestației depusa de

SOCIETATEA NAȚIONALĂ A .X.S.A.

Înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **906.260/21.01.2010**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr..X./18.01.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. **906.260/21.01.2010**, asupra contestației formulată de **SOCIETATEA NAȚIONALĂ A .X.SA** cu sediul în .X., strada X, nr.X, județul X.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./26.10.2009** emisă în baza **Procesului verbal de control nr. .X./26.10.2009**, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale .X., prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă TVA, respectiv suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

În raport de data emiterii **Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./26.10.2009 respectiv 26.10.2009**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin 1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în data de **23.11.2009** conform ștampilei aplicată de serviciul de Registratură pe exemplarul original aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea regăsindu-se la poziția nr.X din Anexa 2 din Ordinul Nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, publicat în Monitorul Oficial nr. 820 din 8 decembrie 2010, Direcția generală de soluționare

a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **Societatea Nationala a .X.S.A.**

I. Prin contestație, SOCIETATEA NAȚIONALĂ A .X.S.A. aduce în susținere următoarele argumente:

În anul 2005, societatea a derulat prin Biroul vamal .X. – .X. Calatori S.M.F. o operațiune de import definitiv de software pe suport informatic pentru care la stabilirea valorii în vamă nu a fost luată în considerare și contravaloarea software-ului, deci în acest caz nu au fost achitate drepturile de import constând în TVA datorată în vamă la data operațiunii vamale în cauză.

Societatea arată că în calitate de titular a depus declarația vamală de import definitiv nr. I .X./30.05.2005 prin intermediul comisionarului S.C. .X. International Romania S.R.L.

La momentul depunerii declarației vamale de import definitiv, societatea a declarat marfurile importate ca fiind 52 bucăți compact disc cu soft în conformitate cu prevederile Deciziei nr. X./1998 a Directorului general al Direcției Generale a Vămirilor privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, continuând date sau instrucțiuni.

În urma controlului efectuat de organele vamale s-a constatat că societatea în mod eronat nu a inclus în valoarea declarată în vamă suma reprezentând contravaloarea software-ului importat, fiind declarată numai valoarea suporturilor informatice și a cheltuielilor de expediție și manipulare.

Societatea arată că organele de control vamal au decis că în speță sunt aplicabile prevederile Deciziei nr. 7/2006 a Comisiei fiscale centrale unde este specificat că importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri și astfel pe cale de consecință s-a stabilit în sarcina sa o datorie vamală de .X. lei din care suma de **.X. lei reprezintă TVA**, suma de **.X. lei reprezintă majorări calculate la data de 26.10.2009 și penalități de întârziere în suma de .X. lei calculate până la data de 31.12.2005.**

Societatea susține că reținerile organului de control vamal sunt netemeinice și nelegale invocând art. 15 alin. 2 din Constituție unde se precizează că: « Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile » și art. 1 din Codul civil conform căruia « Legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactivă ».

Societatea susține că ar fi neconstituțională prevederea dintr-o eventuală lege civilă sau dintr-un alt act normativ ce ar dispune că acea lege sau acel act normativ s-ar aplica retroactiv.

Societatea arată că regula exprimată în adagiul tempus regit actum înseamnă că orice lege reglementează numai situațiile juridice ivite după

intrarea ei in vigoare, iar legea veche se aplica situatiilor juridice ivite inainte de abrogarea ei.

Societatea arata ca operatiunea de import software pe suport a fost efectuata in anul 2005 si a fost supusa legislatiei in vigoare la acea data si pe cale de consecinta declaratia vamala de import definitiv nr.I .X./30.05.2005 a respectat intrutotul procedura si legislatia aplicabila.

Conform prevederilor Deciziei directorului general al Directiei Generale a Vamilor nr..X./1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, continand date sau instructiuni s-a aprobat decizia nr.4.1 a Comitetului tehnic de evaluare in vama, constituit pe baza Acordului privind aplicarea art.VII din Acordul General pentru Tarife si Comert ratificat de Romania prin Legea nr.133/1994.

Societatea sustine ca la data importului avea aplicabilitate aceasta dispozitie legala astfel incat a fost declarata numai valoarea suporturilor informatice si a cheltuielilor de expediere si manipulare si nu a fost inclusa contravaloarea software-ului importat.

Societatea arata ca aceasta reglementare a fost abrogata explicit prin Ordinul nr.5720/2006 si a operat de la data de 23.04.2006.

Societatea sustine ca reglementarea legala avuta in vedere de organul de control la stabilirea obligarii la plata a intrat in vedere dupa publicarea Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.2189/19.12.2006 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.7/2006 astfel incat aplicarea acestor prevederi incalca principiul neretroactivitatii legii civile.

Societatea considera ca a respectat legislatia in vigoare referitoare la importul de software, achitand taxele aferente acestui import stabilite conform Deciziei nr..X./1998 in vigoare la data importului, astfel incat in speta nu sunt aplicabile prevederile Deciziei nr.7/2006.

Societatea solicita anularea deciziei pentru regularizarea situatiei nr..X./26.10.2009 emisa in baza procesului verbal de control nr..X./26.10.2009.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situatiiei nr. .X./26.10.2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr..X./26.10.2009, s-au stabilit în sarcina Societatii Nationale a .X.S.A., diferențe suplimentare de încasat în sumă totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă TVA, respectiv suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Organele vamale au desfășurat un control, pe perioada 30.05.2005 – 26.10.2009, asupra operatiunii efectuate de societate privind importul de software si au constatat ca societatea nu a inclus si contravaloarea software la stabilirea valorii in vama, conform facturii externe.

Conform prevederilor art.67, art.76, art.77 alin.1 si alin.2, art.78 alin.1 si alin.2 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al Romaniei, art.1 si art.8 al Acordului pentru aplicarea Articolului VII al Acordului organele de control vamal au recalculat valoarea in vama aferentă importurilor verificate.

Organele de control vamal precizeaza ca TVA in vama aferenta importurilor intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal.

In ceea ce priveste cuprinderea importurilor de bunuri in sfera de aplicare de TVA, organele de control au invocat art.157, art.125 art. 126 alin.1 și alin.2, art. 128, art.131, art.136 si art.139 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de control vamal au constatat ca pentru stabilirea taxei pe valoarea adaugata in vama aferenta importului de software pe suporturi informatice, la valoarea in vama se adauga si valoarea software.

In concluzie, organele de control au constatat ca societatea trebuie sa achite la data importului si TVA aferentă contravalorii software, valori neincluse în valoarea in vama pentru operatiunile vamale prezentate si analizate.

Astfel, s-a constatat o nastere a datoriei vamale prin neincluderea contravalorii software în baza de impozitare pentru aceste operatiuni.

III.Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă pentru programele informatice introduse în țară, importatorul avea obligația plății drepturilor vamale de import la valoarea soft-urilor în condițiile în care acestea au fost facturate de furnizorul extern.

În fapt, Societatea Nationala a .X.S.A. a derulat in anul 2005 o operatiune de import definitiv de suporturi informatice software. Dintre aceste operațiuni vamale pentru 52 bucati compact disc cu software, organele de control vamal au constatat că, nu a fost inclusă și contravaloarea software la stabilirea valorii în vamă conform facturii externe, drept pentru care s-au stabilit, în sarcina societății, obligații suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugata.

În drept, potrivit dispozițiilor art.76 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României :

“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul a taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal de import al României”,

iar potrivit art.78 din același act normativ :

“(1) Valoarea în vama 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.

(2) Declarația de valoare în vamă poate fi depusă și prin reprezentant, în acest caz răspunderea fiind solidară.”

Totodată, potrivit art.141 din același act normativ:

“(1) În cazul marfurilor importate pentru care legea prevede drepturi de import, precum și în cazul plasării marfurilor 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.

(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.148 alin.1) din același act normativ :

“(1) Cuantumul drepturilor de import se stabilește pe baza elementelor de taxare din momentul nasterii datoriei vamale.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că valoarea în vamă se determină și se declară de către importator care este obligat să depună declarație pentru valoarea în vamă însoțită de facturi și pentru care se naște datoria vamală la data depunerii declarației vamale.

Potrivit art.3 pct.i din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import în cauză: **drepturile de import** – taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importurile de bunuri.

De asemenea, potrivit art.126 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul derulării importurilor:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri”,

iar la art.131 alin.1) din același act normativ se precizează ca :

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

În explicitarea art.131 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost data Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006, care prevede :

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

Asa cum se poate observa din analiza textului normativ invocat mai sus, a fost explicitat importul de software pe suporturi informatice din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, decizia amintită fiind emisă în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006 – dată în explicitarea unui text de lege, **face corp comun cu legea în baza căreia a fost dată** – neavând caracter de sine stătător, se aplică de la data intrării în vigoare a actului normativ.

Mai mult dispozițiile art.10, alin.1 din Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale prevăd că:

*“ 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 a fost dată ”*, Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/17.11.2006, fiind emisă ulterior ordinului sus amintit.

În același sens, se pronunță, într-o speță asemănătoare, Înalta Curte de Justiție și Casație – Secția de Contencios Administrative și Fiscal, prin Decizia nr.2873/2009, astfel: ” (...) *Ipoteza 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 interpretarea se explicitază conținutul pe care norma l-a avut “ab initio”, scopul acesteia fiind acela de a curma conflictele de interpretare, produse sau posibile.”

De asemenea, se reține că, documentul în baza căruia se înregistrează taxa pe valoarea adăugată, în contabilitate, este declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, în care se menționează persoana impozabilă ca importator al bunurilor precum și suma taxei datorate. Mai mult, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din documentele prevăzute la art.145 alin.8 lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispune: ” *pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale (.....)*” .

Societatea nu se poate prevala de dispozițiile Deciziei Directorului general al Direcției Generale a Vămilei nr.X./1998 privind evaluarea suporturilor informatice întrucât aceasta nu a fost emisă în aplicarea O.U.G. nr.17/2000, Legii nr.345/2002 și respectiv Legii nr.571/2003, astfel că în mod legal organele de control vamal au stabilit TVA datorată pentru importurile de software în conformitate cu dispozițiile actelor normative de bază și a legislației secundare emisă în aplicarea acestora.

În consecință, **faptul generator și exigibilitatea T.V.A.** au intervenit la data la care a intervenit nașterii datoriei vamale în cuantum de .X. lei, respectiv la data înregistrării declarației vamale de punere în liberă circulație, pe cale de consecință majorările în cuantum de .X. lei sunt legal datorate în conformitate cu prevederile art.119 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Argumentele societății nefiind fondate, contestația formulată de **Societatea Națională a Lignitului S.A.** împotriva **Deciziei pentru**

regularizarea situației nr..X./26.10.2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./26.10.2009, încheiate de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale .X., prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă TVA, respectiv suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și a art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit. a din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se:

Decide :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SOCIETATEA NAȚIONALĂ A .X.S.A. nr..X./26.10.2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./26.10.2009 pentru suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă TVA, respectiv suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X , în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,