



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.15/13.02.2008
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța - Biroul Vamal Constanța Sud prin adresa nr...../09.01.2008, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../12.01.2008, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.** cu sediul în Constanța, Str..... nr....., C.I.F. RO

Obiectul contestației îl reprezintă drepturile vamale de import, stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..... din 04.12.2007, urmare celor constatate prin P.V. de control nr...../03.12.2007, acte administrative fiscale întocmite de organele vamale din cadrul D.J.A.O.V. Constanța, în cuantum de lei.

Suma contestată se compune din:

- lei - taxe vamale,
- lei - comision vamal,
- lei - taxă pe valoarea adăugată,
- lei - acciză,
- lei - majorări aferente diferenței de taxe vamale;
- lei - majorări aferente comisionului vamal;
- lei - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - majorări aferente accizei.

Contestația a fost introdusă de contestator, fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actele atacate au fost comunicate petentei prin adresa nr...../04.12.2007 și a fost primită în data de 05.12.2007, conform semnăturii și ștampilei aplicată de către contestatară pe înștiințarea de plată, iar contestația a fost depusă la Biroul vamal Constanța Sud fiind înregistrată sub nr...../28.12.2007.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la Biroul vamal Constanța Sud sub nr..... din 28.12.2007, petenta formulează contestație împotriva Deciziei nr..... din 04.12.2007 întocmită de organele vamale urmare celor constatate prin P.V. de control nr...../03.12.2007 susținând că în mod eronat au fost stabilite în sarcina sa obligații de plată în cuantum de lei, reprezentând drepturi vamale de import.

În fapt, petenta arată că, urmare controlului efectuat de către organele vamale privind un număr de de declarații vamale referitoare la închiderea unor operațiuni de leasing s-a reținut că, drepturile de import datorate la încetarea contractelor de leasing în condițiile O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing au fost stabilite eronat în sensul că, au fost calculate la valoarea reziduală pe baza cursului monedei valutare valabil la data încheierii acestor contracte.

Astfel, organul vamal a reținut că pentru operațiunile de leasing efectuate înainte de 01.01.2007 potrivit art.27(2) din O.G. nr.51/2007 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, datoria vamală ia naștere la data declarării bunurilor sub regim vamal suspensiv urmând ca plata efectivă a acestora să se facă în momentul încheierii contractului de leasing în condițiile art.27(4) din același act normativ.

Drept urmare, organul vamal a stabilit în sarcina societății obligații de plată în cuantum de lei reprezentând diferențe de taxe vamale, comision vamal, accize, TVA și majorări de întârziere.

În contestație, petenta arată că în cadrul contractelor de leasing derulate are calitatea de finanțator și nu de utilizator, iar potrivit prevederilor art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing în cazul achiziționării de bunuri introduse în țară în condițiile alin.1 și 2 din ordonanță, **utilizatorul** este obligat să achite drepturile vamale calculate la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare.

În speță, petenta susține că, această obligație revine utilizatorilor persoane fizice și juridice și nu societății CONSTANTIA S.R.L. care are calitatea de finanțator.

În opinia petentei, drepturile vamale se achită la valoarea calculată la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare a bunului deținut în leasing și nu la data încheierii contractului de leasing, așa cum eronat susține organul vamal. În speță, data încheierii contractului de vânzare-cumpărare este data la care utilizatorul bunului devine proprietar.

Față de cele prezentate, petenta susține că, indiferent de momentul la care se calculează drepturile vamale acestea cad în sarcina utilizatorului bunului, aspect care rezultă fără putință

de tăgadă din dispozițiile art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, ori în speță societatea neavând această calitate rezultă că nu are nici calitatea procesuală necesară pentru a putea fi obligată la plata acestor obligații fiscale.

Totodată, prin cererea formulată, petenta contestă și obligațiile fiscale accesorii stabilite de către organul vamal, susținând că acestea nu-i pot fi imputabile în condițiile în care actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligațiile de plată i-a fost comunicat la data de 05.12.2007, dată care potrivit prevederilor art.44 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală reprezintă momentul comunicării rezultatului reverificării, iar potrivit dispozițiilor art.45 din același act normativ, actul administrativ fiscal produce efecte din momentul comunicării acestuia sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ.

Prin urmare, în opinia petentei, calcularea de accesorii de către organul vamal s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor Codului de procedură fiscală, în sensul că acestea au fost calculate pentru perioada anterioară datei de la care actul administrativ fiscal își produce efectele. Petenta susține că obligațiile fiscale accesorii se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației de plată până la data stingerii acesteia, ori în speță scadența intervine după comunicarea deciziei de regularizare și în consecință nu poate fi obligată la plata de majorări de întârziere pentru perioade în care obligația fiscală nici măcar nu luase naștere.

Pentru aceste considerente petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată împotriva deciziei de impunere emisă de către organul constatator sub nr...../04.12.2007.

II. Urmare controlului efectuat de către inspectorii vamali din cadrul Biroului vamal Constanța Sud privind un număr de declarații vamale al căror titular este S.C. CONSTANTA S.R.L. s-au constatat următoarele:

-pentru bunurile introduse în țară și declarate autorităților vamale sub regim vamal de import (IM4) conform declarațiilor vamale de import prezentate în Anexa nr...../03.12.2007 titularul operațiunilor, respectiv S.C. CONSTANTA S.R.L., a depus la Biroul Vamal Constanța Sud documentele de regularizare a situației operațiunilor vamale deschise în baza prevederilor art.27(2) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

Drepturile de import datorate la încheierea contractelor de leasing în condițiile prevăzute de ordonanță au fost calculate de societate în mod eronat, pe baza cursului monedei valorii reziduale a bunurilor de la data încheierii documentelor de regularizare.

În acest sens, organul vamal invocă prevederile art.27(2) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, potrivit cărora datoria vamală ia naștere la data declarării bunurilor sub regim vamal de import și se stabilește

prin cumularea taxelor, inclusiv a comisionului vamal, datorate la această dată, urmând ca plata efectivă a acestora să se facă în momentul încheierii contractelor de leasing în condițiile art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing. În consecință, organul vamal a procedat la recalcularea drepturilor de import datorate la încheierea operațiunilor de leasing în cauză, pe baza cursului monedei valorii reziduale a bunurilor de la data înregistrării declarațiilor vamale de import sub care au fost plasate bunurile la inițierea contractelor de leasing, conform tabelului anexă la Procesul verbal nr...../03.12.2007.

Astfel, au rezultat diferențe de drepturi vamale de import constând în taxe vamale, comision vamal, accize și TVA în sumă totală de lei.

Totodată, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată, organul vamal a calculat și accesoriile aferente în cuantum de lei.

Pentru obligațiile fiscale stabilite ca urmare a recalculării drepturilor vamale de import, organul vamal a emis Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr...../04.12.2007, act administrativ fiscal comunicat petentei prin adresa nr...../04.12.2007.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor vamale, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în perioada verificată, se rețin următoarele:

Speța supusă soluționării este dacă S.C. CONSTANTA S.R.L. datorează diferențele de drepturi vamale de import în sumă de lei stabilite de către organul vamal la controlul ulterior al operațiunii de import.

În fapt, potrivit documentelor anexate la dosar, se reține că S.C. CONSTANTA S.R.L. este titularul unui număr de DVI (conform anexă) în regim vamal de import IM4, depuse la Biroul vamal Constanța Sud înainte de 01.01.2007, pentru derularea unor contracte de leasing intern în condițiile prevăzute de O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, având ca obiect autoturisme de import. Pentru aceste operațiuni petenta are calitatea de finanțator, iar bunurile importate se încadrează în regimul vamal de import cu exceptarea de la plata sumelor aferente tuturor drepturilor de import.

Încheierea din punct de vedere vamal a operațiunilor de import s-a făcut la solicitarea titularului, S.C. CONSTANTA S.R.L., prin depunerea la organul vamal a Documentelor pentru regularizarea situației operațiunilor vamale deschise în baza prevederilor art.27(2) din O.G. nr.51/28.08.1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing cu modificările și completările ulterioare, iar cuantumul drepturilor vamale de import au fost calculate de către titular pe baza cursului monedei valorii reziduale a bunurilor de la data încheierii contractelor

de leasing financiar cu utilizatorii persoane fizice și juridice române.

Urmare controlului ulterior, organul vamal a procedat la recalcularea drepturilor vamale de import datorate de către titularul de operațiuni prin utilizarea cursului monedei valorii reziduale a bunurilor de la data înregistrării declarațiilor vamale de import sub care au fost plasate acestea la inițierea contractelor de leasing.

Petenta contestă măsura dispusă de organele vamale în ceea ce privește stabilirea de diferențe de drepturi vamale de import invocând faptul că, în speță are calitatea de finanțator, iar potrivit dispozițiilor art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, utilizatorul este cel obligat să achite drepturile vamale calculate la valoarea reziduală a bunului la încheierea contractului de vânzare-cumpărare. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii calculate în sarcina sa de către organul fiscal, petenta susține că acestea nu-i pot fi imputabile în condițiile în care actul administrativ fiscal prin care au fost individualizate i-a fost comunicat la data de 05.12.2007.

În drept, aplicabile speței sunt dispozițiile pct.29 din L.G. nr.287/2006 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, referitoare la art.27 din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

„(2) Bunurile mobile care sunt introduse în țară de societățile de leasing, persoane juridice române, se încadrează în regimul vamal de import, cu exceptarea de la plată a sumelor aferente tuturor drepturilor de import.

(4) În cazul achiziționării bunurilor introduse în țară în condițiile alin.1 și 2, utilizatorul este obligat să achite taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare. Baza de calcul a taxelor vamale nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului, indiferent dacă părțile au convenit contractual o valoare reziduală mai mică.”,

coroborate cu dispozițiile din domeniul vamal prevăzute la art.223 din L.G. nr.86/2006 privind Codul vamal, referitoare la nașterea datoriei vamale potrivit căroră;

„(2) Datoria vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză.

(3) Debitorul este declarantul. În situația unei reprezentări indirecte, persoana pe seama căreia se face declarația vamală este de asemenea, debitor...”.

Referitor la închiderea din punct de vedere vamal a operațiunilor de leasing, în speță sunt aplicabile prevederile art.2 din Ordin Vicepreședintelui ANAF nr.7982/10.08.2006, potrivit căroră;

„Pentru bunurile mobile care au fost introduse în țară anterior datei de intrare în vigoare a prezentului ordin și care au fost declarate autorităților vamale de către societățile de leasing, persoane juridice române, solicitându-se regimul vamal de import (IM4), la încetarea contractului de leasing în condițiile prevăzute de O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și încheierea operațiunii din punct de vedere vamal, în vederea regularizării situației se va întocmi Documentul pentru regularizarea situației operațiunilor vamale deschise în baza prevederilor art.27(2) din O.G. nr.51/1997...”.

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că, pentru bunurile introduse în țară de către societățile de leasing, datoria vamală ia naștere la data declarării lor sub regim vamal de import, respectiv data înregistrării la autoritatea vamală a declarațiilor vamale de import, urmând ca plata efectivă a acesteia să se facă în momentul încheierii derulării contractelor de leasing în condițiile prevăzute la pct.29 din L.G. nr.287/2006 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

În speță, se reține că la încheierea derulării contractelor de leasing în temeiul dispozițiilor art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, modificată prin L.G. nr.287/2006, nivelul taxelor vamale și cursul de schimb utilizat pentru determinarea acestora sunt cele în vigoare la data declarării mărfurilor sub regim vamal de import, respectiv data înregistrării la organul vamal a declarațiilor vamale de import și nu cursul de schimb de la data închiderii operațiunilor vamale, respectiv data întocmirii de către S.C. CONSTANTA S.R.L. a documentelor pentru regularizarea situației operațiunilor vamale privind operațiunile de leasing.

Astfel, referitor la modul de stabilire a cuantumului drepturilor vamale de import precizăm că, în situația în care închiderea operațiunilor de import se face potrivit prevederilor art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing republicată, baza de calcul respectiv valoarea în vamă, se stabilește potrivit prevederilor art.56(2) din L.G. nr.86/2006 privind Codul vamal al României, potrivit căroră,

„Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul a taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal...”,

În speță, baza de calcul a drepturilor vamale o constituie valoarea reziduală a bunurilor din contractele de leasing financiar, calculată la cursul de schimb de la data înregistrării și acceptării declarației vamale de import și nu cursul de schimb al valorii reziduale de la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare al bunurilor între finanțator și utilizatori persoane fizice și juridice, așa cum susține petenta.

Astfel, în mod legal, prin decizia pentru regularizarea situației nr...../04.1.2007, organele vamale, la controlul ulterior

al încheierii operațiunilor vamale derulate de către S.C. CONSTANTA S.R.L., respectiv încheierea regimului vamal de import definitiv cu exceptare de la plata drepturilor vamale pe perioada de derulare a contractelor de leasing încheiate de societate cu utilizatori, persoane fizice și juridice române, au utilizat cursul de schimb în vigoare la data declarării bunurilor sub regim vamal de import, stabilind față de sumele calculate prin documentele de regularizare a situației depuse de petentă, diferențe de drepturi vamale de import de plată în sumă totală de lei.

Drept urmare, chiar dacă societatea este finanțator, este totodată titularul operațiunii vamale de import definitiv (IM4) și datorează diferențele de drepturi vamale.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, în speță, nu are calitate procesuală pentru a-i fi imputate aceste diferențe de obligații de plată, se reține că, atât declarațiile vamale de import prin care au fost inițiate contractele de leasing cât și documentele de regularizare pentru încheierea acestor operațiuni conform prevederilor Ordinului nr.7982/10.08.2006, au fost depuse la autoritatea vamală de către S.C. CONSTANTA S.R.L. în calitate de titular de regim. Astfel, prin depunerea la autoritatea vamală a documentelor vamale menționate, S.C. CONSTANTA S.R.L. dobândește pe de o parte, calitatea de *subiect* în cadrul raporturilor juridice născute, iar pe de altă parte, în calitatea sa de titular de regim vamal și de declarant, este și *debitor vamal*.

Prin urmare, față de cele mai sus expuse, se reține că petenta datorează diferențele de drepturi vamale stabilite de organul de control vamal, motiv pentru care, susținerea petentei potrivit căreia nu datorează aceste sume nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece așa cum am arătat, fiind titular de operațiune vamală, CONSTANTA S.R.L. datorează diferențele de drepturi vamale pentru operațiunile în cauză.

Aceste sume pot fi recuperate de către societate de la utilizatori prin refacturare, în cadrul raporturilor contractuale încheiate cu aceștia.

În concluzie, pentru motivele expuse, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată de petentă pentru capătul de cerere privind diferențele de drepturi vamale de import în cuantum de lei, constând în taxe vamale, comision vamal, accize și TVA.

Referitor la obligațiile accesorii constând în majorări de întârziere în cuantum total de lei stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației nr...../04.12.2007 se reține că, în condițiile în care petenta datorează obligațiile fiscale principale constând în taxe vamale, comision vamal, accize și T.V.A., potrivit principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, datorează și obligațiile fiscale accesorii acestora.

În drept, speței îi sunt aplicabile dispozițiile art.119 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

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

precum și dispozițiile art.120 alin.(1) din același act normativ, conform căroră:

(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”.

Referitor la termenele de plată invocăm dispozițiile art.111 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră,

„Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare...”.

În speță, se reține că diferențele de drepturi vamale de import stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației nr...../01.12.2007 erau scadente la data la care titularul operațiunilor de import respectiv, S.C. CONSTANTA S.R.L., a depus la organul vamal documentele referitoare la închiderea operațiunilor de leasing. Prin urmare, neachitarea la scadență a acestor obligații fiscale conduce la stabilirea de obligații fiscale accesorii în speță, majorări de întârziere pe care societatea le datorează conform dispozițiilor legale de mai sus respectiv, începând cu ziua imediat următoare scadenței până la data stingerii debitului.

Față de cele prezentate, se reține că susținerea petentei, potrivit căreia stabilirea majorărilor de întârziere s-a făcut prin încălcarea dispozițiilor art.45 din Codul de procedură fiscală, este neîntemeiată legal, deoarece norma legală invocată se referă la data la care actul administrativ fiscal produce efecte, respectiv permite începerea executării silite, dreptul la acțiune, dreptul de a contesta și nu la data scadenței obligațiilor de plată.

Astfel, S.C. CONSTANTA S.R.L. datorează majorări de întârziere pe perioada cuprinsă între data scadenței (data depunerii la organul vamal a documentelor pentru închiderea operațiunilor de leasing) și data recalculării drepturilor vamale de către organul vamal de control.

În consecință, pentru motivele mai sus expuse, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația petentei pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferențelor de drepturi vamale de import.

Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art.27(4) din O.G. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile art.210 și art.216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate de S.C. CONSTANTA S.R.L. împotriva obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..... din 04.12.2007, întocmită de organele vamale din cadrul Biroului vamal Constanța, în cuantum total de lei, compusă din:

- lei - taxe vamale,
- lei - comision vamal,
- lei - taxă pe valoarea adăugată,
- lei - acciză,
- lei - majorări aferente diferenței de taxe vamale;
- lei - majorări aferente comisionului vamal;
- lei - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, conform art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

G.D./4EX.
12.02.2008