



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a Județului Vâlcea

Str. General Magheru nr. 17, 240195 Râmnicu Vâlcea, județul Vâlcea  
Telefon: 0250-73.77.77 Fax: 0250-73.76.20

---

## DECIZIA NR. din .04.2009

**privind modul de soluționare a contestației formulată de INSTITUTUL NATIONAL DE CERCETARE-DEZVOLTARE înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Direcția Regionala pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova cu adresa nr. 7169/27.02.2009 asupra contestației formulate de **INSTITUTUL NATIONAL DE CERCETARE-DEZVOLTARE**.

Contestația are ca obiect suma de ... lei ron stabilită prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare și Procesul verbal de control nr. din/15.01.2009 întocmite de Direcția Regionala pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova, reprezentând :

- ... lei comision vamal ;
- ... lei majorări de întârziere aferentecomision vamal ;
- .. lei TVA ;
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA .

Actul administrativ a fost comunicat **INSTITUTULUI NATIONAL DE CERCETARE-DEZVOLTARE** la data de 15.01.2009 conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea la data de 12.02.2009, respectându-se astfel termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost semnată de contestator și stampilată conform prevederilor art.206, alin.1 din același act normativ.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art.209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **INSTITUTUL NATIONAL DE CERCETARE-DEZVOLTARE** Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:**

**A.** Petentul contestă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite și procesul verbal de control din/15.01.2009 emise de către Direcția Regionala pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații de plată în suma totală de .. lei, motivând următoarele:

Potentul arată ca în perioada ...11.2005-....12.2005 a derulat prin comisionarul SC Romtrans SA Bucuresti un număr de două operațiuni de import softwere pe suporturi informatice care a depus la Biroul Vamal Rm. Valcea declarațiile vamale în detaliu, ce au

fost înregistrate și acceptate de această instituție, potrivit Deciziei Directorului general al Direcției Generale a Vămilor nr.368/1998.

Petentul susține că bunurile importate sunt necesare în realizarea de proiecte de cercetare, întrucât obiectul de activitate al său este activitatea de cercetare-dezvoltare, scutită de la plata TVA, potrivit dispozițiilor Codului Fiscal la data efectuării importului.

Petentul precizează că fiind o instituție de interes public, bunurile importate îi sunt necesare și utilizate efectiv pentru realizarea activităților de cercetare-dezvoltare.

Petentul arată că soft-urile au fost achiziționate din bani proveniți de la bugetul de stat, ceea ce are drept consecință faptul că ele sunt proprietatea statului aflată în administrarea Institutului National de Cercetare-Dezvoltare

Petentul susține că activitatea de cercetare-dezvoltare pentru care au fost importate soft-urile respective este cuprinsă în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare sau în planurile sectoriale, acestea fiind achiziționate în baza a 4 proiecte, fiind respectate condițiile prevăzute art.141 alin.2, lit.a) și art.142 lit.a) și lit.j) din Codul Fiscal în vigoare la momentul importului.

Petentul precizează că comisionarul în vamă a aplicat în mod corect dispozițiile art.2 din Decizia nr. 4.1 a Comitetului Tehnic de evaluare în vamă, aprobată prin Decizia Directorului general al Direcției Generale a Vămilor nr.368/1998, privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, act normativ în vigoare la data importului.

Petentul susține că organul de control vamal și-a bazat măsurile dispuse prin actele contestate pe dispoziții normative care nu erau în vigoare la data importului, încălcând astfel principiul neretroactivității legii.

Astfel, atât procesul verbal de control cât și decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, au fost încheiate în mod nelegal în condițiile în care au avut în vedere Normele Metodologice de aplicare a art.128 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004, care în opinia acestora ar preciza la pct.15 că programele informatice constituie livrare de bunuri.

În realitate, arată petenta, pct.15 nu există în Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal în vigoare la data importului.

Petentul menționează că la data derulării operațiunilor de import ce fac obiectul deciziei de regularizare, era încă în vigoare Decizia nr.4.1 a Comitetului tehnic de evaluare în vamă aprobată prin decizia Directorului general al Direcției Generale a Vămilor nr.368/1998 și nu Decizia 7/2006, rezultând astfel că importul de software pe suporturi informatice în perioada ...11.2005-...12.2005 nu era considerat import de bunuri din punctul de vedere al taxei pe valoarea adugată.

Petentul susține că Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale Craiova a încălcat în mod flagrant principiul constituțional potrivit căruia "Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile"

Petentul precizează că și majorările de întârziere din decizia .. au fost stabilite în mod greșit pentru perioada ...11.2005 -...01.2009 întrucât datoria vamală în baza careia s-au calculat , a fost stabilită la data de 15.01.2009, așa încât dacă datoria ar exista ar deveni scadentă la momentul stabilirii ei cu ocazia controlului vamal "a posteriori", accesoriile neputând fi calculate pentru perioada anterioară.

## **B. Din actele administrativ fiscale contestate se rețin următoarele:**

Controlul vamal ulterior efectuat la Institutului National de Cercetare-Dezvoltare a avut drept scop verificarea modului de determinare și declarare a valorii în vamă, precum și a modului de stabilire și achitare a drepturilor vamale de import aferente operațiunilor vamale de import definitiv de software pe suporturi informatice, derulate prin Biroul Vamal Rm. Valcea, în anul 2005.

**La data de ...11.2005** Institutului National de Cercetare-Dezvoltare în calitate de titular, a depus la Biroul Vamal Rm. Valcea, prin intermediul SC R SA București-punct de

lucru Rm. Valcea, in calitate de comisionar in vama, declaratia vamala de import definitiv nr.....

In factura externa din /06.10.2005 sunt inscrise articolele :3 suporturi CD pentru "Fluent", "Licence 8.1" si "Fluent 6.2 Doc CD" cu o valoare de 1 euro fiecare , si Comercial perpetual FLUENT license fee" cu o valoare de 39.800 euro.

In factura externa din /30.09.2005 sunt inscrise articolele: 2 suporturi CD pentru "Gambit", si "TGrid" cu o valoare de 1 euro fiecare si Comercial perpetual Gambit and Tgrid license fee" cu o valoare de 20.200 euro.

Prin declaratia vamala din /14.11.2005 Institutului National de Cercetare-Dezvoltare ... a declarat 5 buc. CD inregistrate sub licenta Fluent, Gambit, Tgrid, in valoare de 5 euro, cod 85243910, pentru care au fost achitate drepturi vamale de import in suma de 3 lei RON reprezentand TVA in vama pentru suporturile CD.

**La data de...12.2005** Institutului National de Cercetare-Dezvoltare pentru Tehnologii Criogenice si Izotopice Rm. Valcea in calitate de titular, a depus la Biroul Vamal Rm. Valcea, prin intermediul SC R SA Bucuresti-punct de lucru Rm. Valcea, in calitate de comisionar in vama, declaratia vamala de import definitiv nr.....

In factura externa din /30.11.2005 sunt inscrise articolele :3 suporturi CD cu o valoare de 1 euro fiecare si Comercial perpetual FUELL CELL Licence" cu o valoare de 36.000 euro.

Prin declaratia vamala din /12.12.2005 Institutului National de Cercetare-Dezvoltare ... a declarat 3 buc. CD inregistrate sub licenta Fluent-pile de combustie, in valoare de 3 euro, cod 85243910, pentru care au fost achitate drepturi vamale de import in suma de ... lei RON reprezentand TVA in vama pentru suporturile CD.

La momentul depunerii declaratiilor vamale de import definitiv sus mentionate s-a tinut seama de prevederile Deciziei nr.368/1998 a Directorului General al Directiei Generale a Vamilor privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, continand date sau instructiuni.

Bunurile achizitionate in baza facturilor externe din /06.10.2005, din / 30.09.2005 si din /30.11.2005 care au facut obiectul declaratiilor vamale din / 14.11.2005 si din / 12.12.2005 au fost achitate prin transfer valutar de catre BRD - Groupe Societe General - Sucursala Rm. Valcea, in baza Dispozitiilor de plata externa emise la data de 18.11.2005 pentru suma de ... euro, respectiv la data de 16.12.2005 pentru suma de ... euro.

S-a constatat ca la data inregistrarii la Biroul Vamal Rm. Valcea a declaratiilor vamale definitive sus mentionate Institutului National de Cercetare-Dezvoltare ... in calitate de titular al acestor operatiuni vamale nu a inclus in valoarea in vama declarata si suma reprezentand contravaloarea software-ului, dupa cum urmeaza:

- la data de ...11.2005, in declaratia vamala de import definitiv din/14.11.2005 software in suma de ... euro.

-la data de ....12.2005, in declaratia vamala de import definitiv din/12.12.2005 software in suma de ... euro.

**Temeiul de drept** in baza caruia au fost stabilite obligatiile bugetare este:

- art.3 pct.i) , art.77, art.78 din Legea 141/1197 privind Codul Vamal al Romaniei in vigoare la data efectuarii operatiunilor de import;

- art.40 din Regulamentul vamal aprobat prin HG 1114/2001;

- art.1 si 8 din Acordul pentru aplicarea Articolului VII al Acordului general pentru tarife si comert GATT, ratificat prin Legea 133/1994;

- art.1 alin.2), art.32 alin.3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- art. 125, art.126, art.128, art.131, art.136, art.139 si art.157 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- pct.15 din Normele Metodologice de aplicare ale art.128 din Legea 571/2003, aprobate prin HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare;

- decizia 7/2006 a Comisiei fiscale aprobata prin OMF 2189/2006 .

Astfel, organele vamale au considerat ca importul de software pe suporturi informatice se considera import de bunuri din punct de vedere al TVA, rezultand ca la momentul depunerii si inregistrarii la Biroul Vamal Rm. Valcea a declaratiilor vamale de import definitiv din /14.11.2005 si din /12.12.2005 in mod eronat Institutului National de Cercetare-Dezvoltare ... in calitate de titular, prin intermediul SC R SA Bucuresti-punct de lucru Rm. Valcea, in calitate de comisionar in vama, a declarat ca valoare in vama si a achitat numai datoria vamala aferenta sumelor reprezentand contravaloarea suporturilor informatice, omitand sa evidentieze si sa achite datoria vamala aferenta valorii facturate a software-urilor importate, in speta fiind aplicabile prevederile Deciziei 7/2006 a Comisiei fiscale centrale aprobata prin OMF 2189/2006, coroborate cu cele ale OMF 877/2005.

Recalcularea datoriei vamale s-a facut in temeiul art.78 alin.3) din Regulamentul CEE 2913/92 din 12 octombrie 1992 si cele ale art.100 din Legea 86/2006 privind Codul Vamal al Romaniei.

Majorarile de intarziere (dobanzile) si penalitatile de intarziere, au fost calculate prin aplicarea prevederilor legale cuprinse in Legea 210/2005, OG 92/2003, HG 784/2005.

**II. Luând în considerare constatările organului de control vamal, motivațiile invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului si punctele de vedere exprimate in cauza, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă datoria vamală și accesoriile aferente în sumă totala de ... lei stabilite de Directia Regionala de Accize si Operatiuni Vamale Craiova în sarcina Institutului National de Cercetare-Dezvoltare, sunt legal datorate de către acesta.

**Cauza supusa solutionarii este daca Institutului National de Cercetare-Dezvoltare datoreaza datoria vamală și accesoriile aferente în sumă de ... lei din care ... lei comision vamal, ... lei majorări de întârziere aferente comision vamal, .. lei TVA, .. lei majorări de întârziere aferente TVA, in conditiile in care acestea au fost calculate in baza unor acte normative a caror aplicabilitate este ulterioara datelor de 14.11.2005 si 12.12.2005 cand s-au efectuat operatiunile de import.**

**1. Referitor la datoria vamală în sumă de ... lei reprezentând comision vamal in suma de .. lei RON si TVA in suma de ... lei RON :**

**În fapt,** Institutului National de Cercetare - Dezvoltare este institutie de interes public cu obiect principal de activitate "cercetare-dezvoltare in stiinte naturale si inginerie" - cod CAEN 7219.

La data de ....09.2005, institutul a primit finantare de la bugetul de stat prin contractul de finantare pentru executie proiecte nr.31 (CEEX), potrivit caruia trebuia sa achizitioneze echipamente si software .

La aceeasi data, intre Autoritatea Nationala pentru cercetare Stiintifica in calitate de autoritate contractanta si Institutului National de Cercetare-Dezvoltare ... in calitatea de contractor, s-a incheiat actul aditional din /2005 prin care s-a majorat valoarea contractului de finantare nr.7/2004 potrivit caruia petentul trebuia sa achizitioneze "Soft FLUENT " la o valoare estimativa de ... lei RON.

La data de ....10.2005, institutul a primit finantare de la bugetul de stat prin contractul de finantare pentru proiecte de executie, in cadrul programului Mener, softuri "Perpetual License" potrivit caruia trebuia sa achizitioneze echipamente "PERPETUAL License-Soft" la o valoare estimativa de .... lei RON.

La data de ...10.2005 institutul a primit finantare de la bugetul de stat prin contractul de finantare pentru executie proiecte nr.13569 (CEEX), potrivit caruia trebuia sa

achizitioneze echipament "FLUENT" cu caracteristici principale soft analiza si simulare pentru dinamica fluidelor la o valoarea estimativa de ... lei RON .

In baza documentelor anterior mentionate, la data de 14.11.2005 si 12.12.2005, Institutului National de Cercetare-Dezvoltare in calitate de titular, a depus la Biroul Vamal Rm. Valcea, prin intermediul SC R SA Bucuresti-punct de lucru Rm. Valcea, in calitate de comisionar in vama, declaratiile vamale de import definitiv.

Potrivit prevederilor Deciziei nr.368/1998 a Directorului General al Directiei Generale a Vamilor privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, continand date sau instructiuni, Institutului National de Cercetare-Dezvoltare a declarat prin declaratia vamala din /14.11.2005 doar 5 buc. CD inregistrate sub licenta Fluent, Gambit, Tgrid, in valoare de .. euro, cod 85243910, pentru care au fost achitate drepturi vamale de import in suma de ... lei RON reprezentand TVA in vama pentru suporturile CD, fara a include si software-urile.

De asemenea, in declaratia vamala din /12.12.2005, institutul a declarat 3 buc. CD inregistrate sub licenta Fluent-pile de combustie, in valoare de ... euro, cod 85243910, pentru care au fost achitate drepturi vamale de import in suma de ... lei RON reprezentand TVA in vama pentru suporturile CD, fara a mai include si software-urile.

Prin Decizia pentru regularizarea situatiilor privind obligatiile suplimentare stabilite si Procesul verbal de control din /15.01.2009, organele vamale au precizat ca Institutului National de Cercetare-Dezvoltare a omis sa evidentieze si sa achite datoria vamala aferenta valorii facturate a software-urilor importate, fiind aplicabile prevederile Deciziei 7/2006 a Comisiei fiscale centrale aprobata prin OMF 2189/2006, coroborate cu cele ale OMF 877/2005.

Totodata, organele de control vamal au apreciat ca Institutului National de Cercetare-Dezvoltare a incalcat prevederile art.77 alin.1) din Codul Vamal al Romaniei aprobat prin Legea 141/1997 precum si pe cele ale art.57 alin. 1) si 6) din Codul Vamal al Romaniei aprobat prin Legea 86/2006 , art.29 din regulamentul CEE nr.2913/92 al Consiliului, procedand la includerea software-ului in valoarea in vama si la recalcularea drepturilor de import, rezultand astfel o diferenta suplimentara la TVA in suma de ... lei si ... lei comision vamal.

Recalcularea datoriei vamale s-a facut in conditiile prevazute de:

- art. 125, 126, 128, 131, 136, 139, 157 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicata,

- pct.15 din Normele Metodologice de aplicare a art.128 din Legea 571/2003, aprobate prin HG 44/2004,

- Decizia 7/2006 a Comisiei fiscale centrale aprobata prin OMF 2189/2006,

- art. 141 alin.1) si art.148 alin.1) din Codul Vamal al Romaniei aprobat prin Legea 141/1997 precum si cu dispozitiile preluate ulterior de 223, alin.1 lit. a), alin. 2 si alin. (3), coroborate cu prevederile art.237 alin. (1) din Legea nr.86/2006 privind Codul vamal al Romaniei ale caror texte au fost preluate in același sens din prevederile art.201, alin.2,

- art.204, alin.2 si art.214, alin.1 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar .

La diferentele suplimentare au fost calculate majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei si ... lei majorari de intarziere aferente comision vamal, in baza prevederilor art. 116 din OG 92/2003 republicata in septembrie 2005 si 120, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat in iulie 2007.

Petenta contesta stabilirea acestor diferente suplimentare si accesoriile aferente acestora sustinand ca organele vamale nu au tinut cont de principiul neretroactivitatii legii si de actele normative in vigoare la data efectuarii importului.

**În drept**, având în vedere situatia de fapt, documentele depuse la dosarul contestatiei, data la care au avut loc operatiunile vamale, sustinerile petentei referitoare la

data efectuării operațiunilor vamale și legislația în vigoare la acea dată, se reține că în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

**Constituația României din 1991, republicată**

“Art.15 Universalitatea [...]

(2) Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.”

**Codul Civil**

“Art.1 Legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactivă.”

**Legea 86/2006 privind Codul Vamal al României**, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 350/19.04.2006

“ Art.284 Operațiunile vamale inițiate sub regimul prevăzut de reglementările vamale anterioare intrării în vigoare a prezentului cod se finalizează potrivit acelor reglementări. [...]

Art.288

(1) Prezentul cod intră în vigoare la 60 de zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(2) Pe aceeași dată se abrogă: Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 180 din 1 august 1997, cu modificările și completările ulterioare; art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1993 privind Tariful vamal de import al României, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 213 din 31 august 1993, aprobat cu modificări prin Legea nr. 102/1994, cu modificările și completările ulterioare. [...] ”

**Din prevederile legale sus menționate se reține că principiul care guvernează aplicarea legii în timp este că legea se aplică numai situațiilor ce se nasc după intrarea ei în vigoare, și nu situațiilor ivite anterior.**

Astfel, din situația de fapt sus prezentată se reține că institutul a desfășurat operațiunile de import în perioada ...11.2005 -...12.2005 sub imperiul prevederilor:

\* **Legii 571/2003** privind Codul Fiscal *in vigoare la acea dată*, respectiv :

- art.141 alin.2, lit.a) care stipulează că printre alte operațiuni scutite de taxă pe valoare adăugată în interiorul țării se află și :

" a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral ; “ .

- Art. 142 - Scutiri la import - care stipulează că :

" Sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

a) importul de bunuri a căror livrare în România este scutită de taxă pe valoarea adăugată; [...]"

\* **a Deciziei 368/1998** a directorului general al Direcției Generale a vamilor (publicată în M.Of.240/01.07.1998) care precizează la pct.2 ca:

“ Ținând seama de faptul că tratamentul datelor și instrucțiunilor înregistrate pe suporturile informatice destinate echipamentelor de tratare a datelor reprezintă un caz particular, adoptarea de către părți a practicii următoare este, de asemenea, compatibilă cu prevederile Acordului:

pentru determinarea valorii în vama a suporturilor informatice importate, conținând date sau instrucțiuni, se va ține seama numai de costul sau de valoarea suportului informatic propriu-zis. Valoarea în vama nu va cuprinde costul ori valoarea datelor sau a instrucțiunilor pe care le conține, în condițiile în care acest cost ori aceasta valoare este distinctă de costul ori de valoarea suportului informatic.

Potrivit acestei decizii, expresia suport informatic nu desemnează circuite integrate, semiconductori și dispozitive similare sau articole conținând astfel de circuite sau dispozitive.

- Expresia date sau instrucțiuni nu reprezintă înregistrări de sunet, înregistrări cinematografice sau înregistrări video. “

\* a Legii nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 180 din 1 august 1997

**Decizia directorului general al Direcției Generale a Vamilor nr. 368/1998** privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, a fost abrogată prin OMF Nr. 5720 din 12 aprilie 2006, publicat în M.Of. nr. 358 din 20 aprilie 2006, care precizează :

“ART.1 Pe data intrării în vigoare a prezentului ordin, Decizia directorului general al Direcției Generale a Vamilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 240 din 1 iulie 1998, se abrogă.

ART. 2 Prezentul ordin intra în vigoare la 3 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I. “

Asadar, se reține ca la data operațiunilor de import derulate de petent, respectiv 14.11.2005 și 12.12.2005, Decizia 368/1998 a directorului general al Direcției Generale a vamilor, care stabilea ca valoarea în vama nu cuprinde costul ori valoarea datelor sau a instrucțiunilor pe care le conține, în condițiile în care acest cost ori aceasta valoare este distinctă de costul ori de valoarea suportului informatic, era în vigoare, aceasta fiind abrogată ulterior la data de 24.04. 2006.

**Totodată**, s-a reținut ca organele vamale au declansat procedura controlului ulterior, în baza prevederilor art.100 alin.1, 3, 4, 6 și 8 din Legea 86/ 2006 privind Codul vamal al României, care precizează : “(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.

[...]

**(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.**

(4) Autoritatea vamală stabilește modelul documentului necesar pentru regularizarea situației, precum și instrucțiunile de completare a acestuia.[...]

**(6) În cadrul controlului ulterior al declarațiilor, autoritatea vamală stabilește potrivit alin. (3) și diferențele în plus sau în minus privind alte taxe și impozite datorate statului în cadrul operațiunilor vamale, luând măsuri pentru încasarea diferențelor în minus constatate. Diferențele în plus privind aceste taxe și impozite se restituie potrivit normelor legale care le reglementează.[...]**

(8) Declarația vamală acceptată și înregistrată, precum și documentul prevăzut la alin. (4) constituie titlu de creanță.”

**Din coroborarea textelor de lege anterior menționate** se reține că într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, organele vamale au dreptul ca, din oficiu sau la solicitarea declarantului, să modifice declarația vamală, prin efectuarea unui control ulterior.

Dacă în urma controlului ulterior rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete, organele vamale sunt abilitate să ia măsuri pentru regularizarea situației, ținând seama de noile elemente de care dispune.

Regularizarea situației, se face inasa potrivit principiului neretroactivității legii sus menționat, adica în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare la data efectuării importului.

La stabilirea obligațiilor fiscale organele vamale au avut în vedere prevederi ale unor acte normative care au intrat în vigoare ulterior operațiunilor de import derulate de petent astfel :

- Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2009 (respectiv art. 125, 126, 128, 131, 136, 139, 157);

- HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (respectiv pct.15 din Normele Metodologice de aplicare a art.128 din Codul fiscal, care a fost introdus la data de 29.12.2006 prin HGR 1861/2006);

- Decizia 7/2006 a Comisiei fiscale centrale publicată în M.Of. nr. 1043 din 29 decembrie 2006, aprobată prin OMF 2189/2006.

**Astfel**, din situația de fapt sus prezentată se reține că petentul fiind instituție de interes public cu obiect principal de activitate "cercetare-dezvoltare în științe naturale și inginerie", a obținut în perioada ...09.2005 - ..4.10.2005 fonduri bugetare în baza a patru proiecte de cercetare (trei din planul național de cercetare - dezvoltare și unul sectorial) în baza cărora a importat la data de ...11.2005 și ...12.2005, CD-uri ce conțineau date și instrucțiuni , și software, întocmind declarațiile vamale, în conformitate cu dispozițiile Deciziei 368/1998 a directorului general al Direcției Generale a vamilor, în vigoare la acea dată.

**Totodată se reține ca potrivit art.141 alin.2, lit.a) coroborat cu cele ale art. 142 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal**, în vigoare la data efectuării importurilor, activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, sunt operațiuni scutite de taxa pe valoarea adugată.

În atare situație, organele de soluționare a contestației rețin că la data de ...11.2005 și ...12.2005 când institutul a efectuat operațiunile de import în cauză, bunurile importate în vederea desfășurării activității de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și acțiunile specificate în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, erau operațiuni scutite de taxa pe valoarea adugată .

În ceea ce privește determinarea valorii în vamă a suporturilor informatice importate, conținând date sau instrucțiuni, declarațiile vamale au fost întocmite de către institut în baza Deciziei 368/1998 a directorului general al Direcției Generale a vamilor, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import, în sensul că s-a avut în vedere numai valoarea suportului informatic propriu-zis, fără a se cuprinde și valoarea datelor sau a instrucțiunilor pe care le conține (software-urile).



**Per a contrario**, organele vamale au initiat procedura controlului ulterior, la data de 15.01.2009, procedand la regularizarea situatiei in baza unor prevederi legale care nu erau in vigoare la data efectuării importului, respectiv art. 125, 126, 128, 131, 136, 139, 157 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, *aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2009*, pct.15 din Normele Metodologice de aplicare a art.128 din Codul fiscal, care a fost introdus la data de 29.12.2006 prin HGR 1861/2006, Decizia 7/29.12.2006 a Comisiei fiscale centrale, publicata in monitorul oficial al Romaniei nr. 1043 din 29 decembrie 2006, ulterior datei efectuării importului.

In atare situatie, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de solutionare a contestatiei retin ca institutul a intocmit declaratiile vamale potrivit normelor legale in vigoare la data efectuării importului, iar stabilirea obligatiilor bugetare suplimentare de catre organele vamale s-a facut cu incalcarea principiului potrivit caruia legea nu retroactiveaza adica nu isi poate extinde efectele decit pentru viitor .

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei din /27.02.2009 existent la dosarul contestatiei , organele vamale opiniaza:

“ - potrivit prevederilor OG 57/2002 privind cercetarea stiintifica si dezvoltarea tehnologica, cu modificarile si completarile ulterioare, prin hotararea Guvernului de infiintare sau reorganizare a institutului national se stabilesc bunurile din domeniul public..., bunurile proprii dobandite in conditiile legii sau realizate din venituri proprii, dupa caz, deci nu toate bunurile aflate in patrimoniul institutului sunt proprietatea statului;

- potrivit OG 57/2002, institutul national poate desfasura, in secundar, activitati comerciale si de productie, conform regulamentului propriu..., evidenta contabila a acestor activitati fiind realizata distinct fata de activitatile de cercetare-dezvoltare, care au drept scop obtinerea de profit...;

- in cazul operatiunilor de import care fac obiectul actelor de control institutul nu a solicitat autoritatii vamale scutirea de la plata TVA, astfel incat in declaratiile vamale de import s-a calculat TVA datorat pentru suporturile informatice, iar Institutului National de Cercetare-Dezvoltare .. a achitat Biroului Vamal Rm. Valcea suma datorata pentru TVA;

- in devizele post calcul aferente Contractelor/Subcontractelor de finantare anexate la contestatie, software-urile importate sunt inscrise la pct.(3) III Dotari independente si studii pentru obiective de investitii - 3. calculatoare electronice si echipamente periferice, deci contestatorul nu probeaza ca soft-urile sunt proprietatea statului;

- in notele din subsolul devizelor postcalcul se mentioneaza ca operatorul economic este platitor de TVA. TVA aferent achizitiilor este nedeductibil fiscal fiind integral prins pe costuri;

- [...] solutia adoptata de Comisia Fiscala centrala este aplicabila de la data intrarii in vigoare a OUG 17/2000, anterioara derularii operatiunilor de import in cauza[...].”

Asupra celor precizate de catre organele vamale, organele de solutionare retin urmatoarele:

- art.17 din OG 57/2002 privind cercetarea stiintifica si dezvoltarea tehnologica, arata ca “(1) Institutele nationale de cercetare-dezvoltare, denumite în continuare institute nationale, reprezinta o forma de organizare institutionala specifica activitatilor de cercetare-dezvoltare, instituita cu scopul de a asigura desfasurarea acestor activitati, precum si consolidarea competentei stiintifice si tehnologice în domeniile de interes national, stabilite în acord cu strategia de dezvoltare a României.

(2) Institutul national este persoana juridica româna, care are ca obiect principal activitatea de cercetare-dezvoltare si care functioneaza pe baza de gestiune economica si autonomie financiara, calculeaza amortismente si conduce evidenta contabila în regim economic.

(3) Institutul national are patrimoniu propriu si administreaza patrimoniul public si privat al statului pentru asigurarea desfasurarii activitatii si functioneaza în coordonarea unui organ de specialitate al administratiei publice centrale.

(4) Institutul national participa la elaborarea strategiilor de dezvoltare în domeniul specific, desfasoara activitati de cercetare-dezvoltare pentru realizarea obiectivelor cuprinse în Strategia nationala, constituie baze de competenta stiinfica si tehnologica, de expertiza, de perfectionare a resurselor umane si de documentare stiinfica si tehnica. Institutul national poate desfasura, în secundar, activitati comerciale si de productie, conform regulamentului propriu.”

- art. 20 din acelasi act normativ anterior mentionat precizeaza ca **“Institutele nationale prevazute la art. 7 sunt sprijinite financiar de la bugetul de stat pentru realizarea unor investitii, dotari, aparatura, echipamente si instalatii, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.”**

- art. 73 alin (2) din acelasi act normativ , introdus prin art.6 alin (2) al Sectiunii a 4-a din OG 86/28.08.2003 privind reglementarea unor masuri in materie financiar- fiscala, publicat in monitorul oficial nr. 524/31.08.2003, stipuleaza : "(2) Importurile realizate de unitatile si institutiile de cercetare-dezvoltare prevazute la art. 7 si art. 8 lit. A, necesare activitatilor de cercetare-dezvoltare, beneficiaza de exceptarea de la plata taxelor vamale potrivit prevederilor Tarifului vamal de import al României."

Asa cum s-a aratat mai sus, Institutul National de Cercetare-Dezvoltare fiind institutie de interes public cu obiect principal de activitate “cercetare-dezvoltare in stiinte naturale si inginerie” a cerut sprijin financiar de la bugetul de stat pentru realizarea unor investitii, in baza a patru proiecte [contractul de finantare pentru executie proiecte din /07.09.2005 (CEEX), actul aditional din /2005 prin care s-a majorat valoarea contractului de finantare din /2004, contractul de finantare pentru proiecte de executie din / 03.10.2005, contractul de finantare pentru executie proiecte din / 04.10.2005(CEEX)].

Astfel, organele de solutionare a contestatiei apreciaza ca bunurile importate, fiind in exclusivitate achizitionate pentru activitatea de cercetare prin finantare de la bugetul de stat, in baza unor proiecte de cercetare-dezvoltare complexa , intocmite de petent, nu pot fi asimilate unor bunuri dobandite de petent pentru desfasurarea de activitati comerciale sau de productie, secundare, asa cum eronat au considerat organele vamale.

Pe de alta parte, referitor la sustinerea organelor vamale potrivit carora petentul nu probeaza ca software - urile au intrat in proprietatea statului organele de solutionare a contestatiei apreciaza ca acestea sunt nejustificate intrucat potrivit art.14 din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României **“(1) Autoritatea vamala poate controla marfurile supuse reglementrilor vamale în orice loc s-ar afla pe teritoriul tarii. Pe durata controlului si a verificarilor efectuate de personalul vamal cu atributii în acest domeniu se pot retine, potrivit legii, de la persoanele fizice si juridice, documente de orice natura si pe orice fel de suport, care pot facilita îndeplinirea misiunii de control.** Retinerea documentelor se face pe baza unui proces-verbal.

(2) În acest scop, **autoritatea vamala poate:**

**a) verifica, în conditiile legii, cladiri, depozite, terenuri, mijloace de transport susceptibile de a transporta marfuri supuse unui regim vamal sau care ar trebui supuse unui regim vamal, precum si orice alte obiective;[...]**

**e) exercita controlul ulterior la sediul agentilor economici asupra schimbului de marfuri dintre România si alte tari, în scopul verificarii respectarii reglementarilor vamale;[...]**”

Totodata, potrivit art. 100 alin.2 din acelasi act normativ anterior mentionat “ (2) În cadrul termenului prevazut la alin. (1), **autoritatea vamala verifica orice documente, registre si evidente referitoare la marfurile vamuite sau la operatiunile comerciale ulterioare în legatura cu aceste marfuri. Controlul se poate face la sediul declarantului, al oricarei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional în operatiunile mentionate sau al oricarei alte persoane care se afla în posesia**

acestor acte ori detine informatii în legtura cu acestea. **De asemenea, poate fi facut si controlul fizic al marfurilor, daca acestea mai exista.**

În ceea ce privește interpretarea organelor vamale a soluției data de Comisia Fiscală Centrală, se rețin următoarele:

- prin Decizia 7/2006 se precizează: “1. Atât în sensul art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adugată, 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 adugată, 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 Vămilor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vămilor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vămilor 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 adugată.”

Organele de soluționare a contestației rețin că dispozițiile Deciziei 7/2006 a Comisiei Fiscale Centrale clarifică situația importurilor de software din punct de vedere al TVA în înțelesul art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nefăcând însă referire la operațiunile scutite așa cum apar menționate la art. 141 alin (2) lit.a și respectiv art. 142 lit.a din același act normativ în discuție.

Totodată, se reține că prin dispozițiile unei decizii a Comisiei Fiscale nu se pot modifica dispozițiile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, fără a fi încălcate principiile fiscalității prevăzute la art.3 din același act normativ potrivit cărora “Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;

d) eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investitoriale majore.”

## **IN CONCLUZIE,**

Începând cu 01.01.2004, o dată cu intrarea în vigoare a Codului fiscal, stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care acestea nu mai sunt în vigoare, în acest sens fiind și considerentele Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007, pronunțată de Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casăție și Justiție, publicată în monitorul oficial al României, partea I nr. 732/30.10.2007.

Sub aceste aspect, este de precizat că dispozițiile invocate de organele de control vamal, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de

organele vamale in vederea examinarii legalitatii datoriei vamale in cauza, neputind fi astfel analizate, in conformitate cu principiul tempus regit actum, decit potrivit normelor legale aplicabile in momentul nasterii fiecarui raport juridic.

Fata de considerentele retinute anterior, se retin ca intemeiate sustinerile petentei, urmind ca organele de solutionare sa se pronunte in consecinta.

**2.Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de .. lei RON constând în .. lei RON majorări de întârziere aferente comisionului vamal si .. lei RON majorări de întârziere aferente TVA se rețin următoarele:**

**În fapt**, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, emisă de către Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Craiova din data de 15.01.2009, au fost calculate diferențe de debit în sumă totala de ... lei (RON) și majorări de întârziere în sumă totală de ... lei (RON) aferente diferentelor de debit, care potrivit considerentelor reținute anterior la pct.1 s-a reținut ca nu sunt datorate de petent.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că o dată cu transmiterea Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, din data de 15.01.2009 prin care a fost individualizată diferența de debit constatată, organele vamale din cadrul Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Craiova au cuantificat si majorările de întârziere aferente acesteia.

Potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, întrucât majorările de întârziere în sumă totala de ... lei (RON) reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul în sumă totala de .. lei (RON) care le-a generat, și care a fost reținut că nu este datorat de petent, pe cale de consecință nici suma de .. lei (RON) nu este datorată de acesta, contestația la acest capăt de cerere urmând a fi admisă de asemenea ca întemeiată.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1și alin.2 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

## **DECIDE**

**Admiterea** contestației formulate de **Institutului National de Cercetare-Dezvoltare** pentru suma totală de .. lei din care .. lei comision vamal, .. lei majorări de întârziere aferente comision vamal, .. lei TVA, .. lei majorări de întârziere aferente TVA, ca întemeiată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la comunicare.