

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 396 din 04.10.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC**,
cu sediul in str., sector, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de2010 cu adresa nr./.....2010 de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia ABC, transmisa prin posta in data de2010 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/yy.yy.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. zzz/yy.yy.2010 si comunicata sub semnatura in data de2010.

ABC contesta suma de **T lei** reprezentand:

- P lei TVA de plata urmare diferentei suplimentare stabilita in urma inspectiei fiscale in suma de D lei;
- M lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, pentru perioada2008-.....2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. zzz/yy.yy.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/yy.yy.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de M lei.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea integrala a deciziei de impunere nr. xx/yy.yy.2010, aratand urmatoarele:

Taxa pe valoarea adaugata a fost achitata pentru importurile de huila energetica in procedura de declarare incompleta, iar pentru taxa achitata in plus stabilita prin procese-verbale

si decizii de regularizare emise de autoritatile vamale V1 si V2 a procedat la preluarea sumelor in decontul lunar de TVA, conform masurilor impuse de autoritatile vamale.

Societatea sustine ca, in calitate de importator, are dreptul sa-si deduca taxa achitata in plus in vama, in baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, fara a mai avea posibilitatea de a solicita la vama restituirea acestor diferente de TVA, avand in vedere masurile dispuse de cele doua autoritati vamale care, in notele de subsol sau adresele de insotire ale deciziilor de regularizare au indicat limitativ calea regularizarii prin organele fiscale a acestor sume.

In consecinta, societatea sustine ca, in mod nelegal, organele fiscale nu au tinut cont de titlurile executorii emise de autoritatile vamale, decizia de impunere nereprezentand un mijloc legal prin care pot fi anulate/revocate/completate/desfiintate dispozitiile cuprinse intr-un titlu executoriu si fiind emisa in urma unei proceduri viciate.

Ulterior, in completare la contestatia formulata, prin adresa nr./2010 ABC apreciaza ca exista un conflict de competenta in ceea ce priveste rambursarea TVA achitata in plus la importurile derulate pe baza declaratiilor incomplete (intre autoritatea vamala si autoritatea fiscala) si solicita un punct de vedere unitar in acest sens prin intermediul unei decizii a Comisiei fiscale centrale, anexand in acest sens memoriul adresat ministrului finantelor publice si inregistrat sub nr./2010.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

ABC este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../20XX, detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de 21.03.20XX.

Activitatea principala autorizata: comertul cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi si al produselor derivate - cod CAEN 4671.

Cauza supusa solutionarii este daca importatorul isi poate deduce taxa pe valoarea adaugata la nivelul sumelor declarate si achitate in vama la momentul realizarii importurilor in procedura de declarare incompleta, pe baza unei valori in vama declarata cu titlu provizoriu, in conditiile in care, la rectificarea declaratiilor initiale, taxa legal datorata in functie de valoarea in vama declarata cu titlu definitiv este in quantum mai mic decat cea determinata initial, iar restituirea sumelor achitate in plus se realizeaza de organele vamale, pe baza procedurii specifice aplicabile creantelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/yy.yy.2010, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de M lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. zzz/yy.yy.2010 rezulta ca pana la data de 30.06.2009 ABC a importat carbune energetic, pacura si antracit, pentru care si-a dedus TVA in suma de XT lei, din care:

- X1 lei in baza declaratiilor vamale de import incomplete (vamile V1, V2 si V3 – cod IM B) intocmite in baza facturilor proforma si acceptate de autoritatile vamale;
- X2 lei in baza declaratiilor vamale de import normale (vamile V4 si V5 – cod IM A);
- (-X3 lei) in baza declaratiilor vamale de import rectificate (cod IM X) de autoritatea vamala V3 ca urmare a prezentarii facturilor comerciale finale;

- X4 lei in baza declaratiilor vamale de import rectificate (cod IM X) si a Deciziilor pentru regularizarea situatiei intocmite de autoritatile vamale V1 si V2 ca urmare a prezentarii de catre contribuabil a facturilor comerciale finale.

Conform procedurii vamale incomplete aprobata prin Ordinul nr. 5465/2007 cu modificarile si completarile ulterioare, la solicitarea scrisa a contribuabilului privind regularizarea datoriei vamale si prezentarea de catre acesta a documentelor lipsa (respectiv a facturilor comerciale finale cuprinzand pretul final al huilei achizitionate stabilit, conform prevederilor contractuale, in functie de calitatea acesteia evaluata de un inspector independent, respectiv de SR sau a autorizatiei de utilizator final al produsului importat), autoritatile vamale au procedat la intocmirea unor procese-verbale de control prin care au rectificat declaratiile vamale de import incomplete si in baza carora au emis Decizii pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal, prin care s-a stabilit in sarcina societatii importatoare fie TVA de plata fie TVA platita in plus/de restituit.

Astfel, referitor la importurile realizate in procedura de declarare incompleta, organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC a procedat la corectarea, respectiv ajustarea TVA dedusa initial in baza declaratiilor vamale de import incomplete (vamile V1, V2 si V3 – cod IM B) doar cu urmatoarele sume:

- in baza declaratiilor vamale de import rectificate (cod IM X) de autoritatea vamala V3 a stornat din TVA dedusa initial suma totala de -X3 lei reprezentand TVA platita in plus, respectiv de restituit societatii de catre autoritatea vamala;

- in baza declaratiilor vamale de import rectificate (cod IM X) si a Deciziilor pentru regularizarea situatiei intocmite de autoritatile vamale V1 si V2a a dedus TVA in suma totala de X4 lei reprezentand TVA de plata stabilita suplimentar de catre autoritatea vamala in sarcina societatii.

Pentru importurile initiale care, in urma definitivarii procedurii de declarare incompleta, a rezultat TVA achitata in plus in vama ABC nu a procedat la corectarea evidentelor fiscale si contabile cu taxa de restituit astfel rezultata, urmare rectificarii declaratiilor vamale de import incomplete, a proceselor-verbale de control si a Deciziilor pentru regularizarea situatiei intocmite de autoritatile vamale V1 si V2 pentru TVA in suma totale de **D lei**.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru suma de D lei, societatea nu mai avea dreptul de deducere si, implicit, de rambursare pe baza decontului de TVA, sumele achitate in plus trebuind sa fie restituite de autoritatile vamale, in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 116 alin. (6) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si O.M.F.P. nr. 1.939/2006.

In drept, potrivit art. 139, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 139. - (1) Baza de impozitare pentru **importul de bunuri este valoarea in vama a bunurilor, stabilita conform legislatiei vamale in vigoare**, la care se adauga orice taxe, impozite, comisioane si alte taxe datorate in afara Romaniei, precum si cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu exceptia taxei pe valoarea adaugata care urmeaza a fi perceputa".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor**, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) **operatiuni taxabile**".

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

[...]

c) **pentru taxa achitata pentru importul de bunuri**, altele decat cele prevazute la lit. d), **sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale, care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator sau de catre alta persoana in contul sau.** Importatorii care detin o autorizatie unica pentru proceduri vamale simplificate eliberata de alt stat membru trebuie sa detina o declaratie de import pentru TVA si accize".

Referitor la procedura de declarare incompleta, Normele privind procedurile simplificate de vamuire, aprobate prin Ordinul vicepresedintelui A.N.A.F. nr. 5.465/2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"Art. 1. - Declararea marfurilor la autoritatea vamala in vederea plasarii sub un regim vamal se poate face, *prin derogare de la declararea marfurilor in procedura normala*, prin utilizarea unor proceduri simplificate, dupa cum urmeaza:

a) **Procedura declaratiei incomplete** - prevazuta la art. 253 alin. (1) din Regulamentul Comisiei (CEE) nr. 2.454/93 de stabilire a unor dispozitii de aplicare a Regulamentului Consiliului nr. 2.913/92 de instituire a Codului vamal comunitar - *permite autoritatii vamale sa accepte, in cazuri temeinic justificate, o declaratie care nu este insotita de toate documentele cerute pentru plasarea sub regimul vamal respectiv; documentele care pot lipsi sunt cele necesare pentru calculul drepturilor de import sau export aferente marfurilor plasate sub regimul vamal respectiv; declarantul este obligat sa prezinte ulterior biroului vamal documentele lipsa*".

"Art. 9. - Procedura declaratiei incomplete se considera aprobata de autoritatea vamala prin acceptarea de catre aceasta a declaratiei vamale incomplete".

"Art. 13. - (2) La prezentarea documentului lipsa sau la expirarea termenului de prezentare al acestuia, **declaratia incompleta se rectifica in mod corespunzator de catre biroul vamal prin utilizarea functiei postcontrol a sistemului informatic**".

"Art. 14. - (1) **Declaratia rectificata, denumita declaratie completa**, va purta in caseta 1 a declaratiei vamale, subdiviziunea a doua, codul "X", conform normelor tehnice de completare, utilizare si tiparire a declaratiei sumare si a documentului administrativ unic, cu modificarile ulterioare".

"Art. 15. - (1) **La rectificarea declaratiei incomplete se efectueaza, daca este cazul, regularizarea drepturilor de import, a TVA si a accizelor, dupa caz**".

Astfel, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza documentele justificative prevazute de lege necesare stabilirii dreptului de deducere.

Aplicarea acestor dispozitii pentru bunurile importate implica urmatoarele:

- pentru a deduce TVA aferenta importurilor, orice persoana impozabila ce are calitatea de importator trebuie sa faca dovada ca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile;

- justificarea dreptului de deducere se face cu declaratia vamala de import si/sau a deciziei pentru regularizarea situatiei emisa de autoritatea vamala, insotita de documentele care dovedesc plata taxei de catre importator sau de catre o alta persoana in contul sau;

- *documentul care atesta plata TVA in vama este necesar pentru justificarea dreptului de deducere a taxei, dar nu si suficient, avand in vedere ca prin declaratia vamala de import se determina cuantumului taxei datorata pentru import in raport de valoarea in vama, dovada fiind si utilizarea sintagmei "precum si" de textul de lege care prevede deducerea taxei pentru importuri;*

- in cazul importurilor realizate in procedura de declarare incompleta, *taxa este inscrisa in declaratia incompleta cu titlu provizoriu, fiind achitata in functie de o baza de impozitare estimativa, urmand ca TVA deductibila sa fie determinata, dupa stabilirea definitiva a valorii*

in vama, pe baza declaratiei rectificata denumita declaratie completa, cu regularizarea drepturilor de import aferente, inclusiv a TVA achitata initial;

- numai TVA determinata pe baza valorii in vama stabilita cu titlu definitiv poate fi destinata realizarii de operatiuni taxabile intrucat numai in aceasta situatie baza de impozitare pentru importuri este stabilita in conformitate cu prevederile legislatiei in materie de TVA.

Rezulta ca ABC nu isi poate deduce cu titlu definitiv TVA pe baza datelor provizorii din declaratiile vamale incomplete urmand ca, la definitivarea procedurii, pe baza declaratiilor vamale rectificate, a proceselor-verbale de control si deciziilor pentru regularizarea situatiei vamale sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial si sa solicite regularizarea taxei in conformitate cu reglementarile vamale in materie.

In speta, pentru importurile realizate in procedura de declarare incompleta si care, la definitivare, au condus la stabilirea TVA datorata definitiv in vama in quantum mai mic decat cel declarat initial si la sume achitate in plus in quantum total de **D lei**, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- in deciziile de regularizare nr. t1-tx/2009 emise de V1 sumele achitate in plus in quantum total de D1 lei au fost inscrise in coloana "*suma respinsa la rambursare/remitere*", cu o nota de subsol in tabele, in care se precizeaza: "*TVA in quantum de ... **se regularizeaza prin D.G.F.P. in a carei raza teritoriala de competenta isi are sediul agentul economic***";

- ulterior, V1 a emis noi decizii de regularizare nr. t1-tx/2010, pentru indreptarea erorilor materiale din deciziile emise sub acelasi numar din data de 06.04.2009, invocand drept temei art. 48 din Codul de procedura fiscala, prin care sumele achitate in plus in quantum total de D1 lei au fost inscrise in coloana "*suma aprobata la rambursare/remitere*", iar nota de subsol din tabele eliminata;

- in deciziile de regularizare nr./2008, nr./2008, nr./2008, nr./2009, nr./2009, nr./2009, nr./2009 si nr./2009 emise de V2 sumele achitate in plus in quantum total de D2 lei au fost inscrise in coloana "*suma aprobata la rambursare/remitere*", cu mentiunea ca ele reprezinta TVA de rambursat, iar pentru sumele achitate in plus ce pot face obiectul cererilor de rambursare sau remitere se urmeaza procedura prevazuta la art. 110, 111 sau 112, dupa caz, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si in O.M.F.P. nr. 1.899/2004; aceste decizii au fost comunicate societatii cu **adresa de inaintare** de catre V2, cu mentiunea ca sumele urmeaza sa fie recuperate pe baza decontului de TVA care se depune la D.G.F.P. Bucuresti sau la Directia de Administrare a Marilor Contribuabili sau cu mentiunea ca sumele urmeaza a fi incasate prin decontul de TVA.

Spre exemplu, in cazul importului de huila energetica efectuat in procedura de declarare incompleta cu declaratia vamala nr. I/16.12.2008, ABC a prezentat factura proforma nr.SC..... datata 02.12.2008, pe baza caruia a declarat o valoare provizorie de import de H USD, cu o valoare in vama provizorie de HL lei. Ulterior, societatea a prezentat facturile comerciale finale nr...../2008, nr./2008 si nr./2008, din care a rezultat o valoare comerciala a importului de H1 USD, cu o valoare in vama definitiva de HL1 lei. In consecinta, pe baza procesului-verbal de control nr./2009 si a deciziei pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./2009, V1 a stabilit un quantum al TVA datorata de $HL1 \text{ lei} \times 19\% = I \text{ lei}$, fata de quantumul determinat provizoriu, pe baza facturii proforma de $HL \text{ lei} \times 19\% = J \text{ lei}$, rezultand o diferenta achitata in plus in suma de $J/I \text{ lei}$, cu modificarea corespunzatoare a datelor din rubricile si casetele declaratiei vamale de import nr. I/2008.

Ca atare, societatea importatoare avand obligatia sa-si ajusteze suma de J lei dedusa initial pe baza unor date incomplete, provizorii intrucat taxa pe valoarea adaugata aferenta importului, care este destinata realizarii de operatiuni taxabile si care poate fi dedusa in conformitate cu legislatia in materie de TVA este cea inscrisa in declaratia vamala de import

rectificata, denumita si declaratie completa, respectiv suma de I lei aferenta declaratiei nr. I/2008.

In consecinta, pentru diferenta in suma de I/J lei (pe total cumulat D lei) achitata in plus in vama datorita declararii unor date provizorii, conform procedurii specifice reglementarilor vamale comunitare exista procedura instituita de art. 32, art. 116 si art. 117 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"Art. 32. - (3) **Impozitele, taxele si alte sume care se datoreaza, potrivit legii, in vama sunt administrate de catre organele vamale**".

"Art. 116. - (6) **Creantele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compenseaza cu creantele debitorului reprezentand sume de restituit de aceeaasi natura, in conditiile art. 115. Eventualele diferente ramase vor fi compensate cu alte obligatii fiscale ale debitorului, in ordinea prevazuta la alin. (5). Procedura de compensare va fi stabilita prin ordin al ministrului economiei si finantelor**".

"Art. 117. - (1) **Se restituie, la cerere, debitorului urmatoarele sume:**

- a) cele platite fara existenta unui titlu de creanta;
- b) **cele platite in plus fata de obligatia fiscala;**

[...]

(6) Daca debitorul inregistreaza obligatii fiscale restante, sumele prevazute la alin. (1) si (2) se vor restitui numai dupa efectuarea compensarii potrivit prezentului cod.

(9) **Procedura de restituire si de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobanzilor prevazute la art. 124, se aproba prin ordin al ministrului economiei si finantelor**".

In acest sens, pentru creantele fiscale rezultate din raporturile juridice stabilite intre contribuabil si autoritatile vamale sunt aplicabile prevederile Procedurii de compensare a creantelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale si de restituire a eventualelor diferente, ca urmare a cererii de compensare/restituire, depusa de contribuabilul titular al operatiunii vamale, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1.939/2006, conform carora:

1. Creantele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale, reprezentand taxe vamale, taxa pe valoarea adaugata, accize, comision vamal, amenzi care se fac venit la bugetul de stat, precum si obligatii accesorii platite in vama, aferente veniturilor bugetare mentionate mai sus, se compenseaza cu creantele debitorului reprezentand sume de restituit de aceeaasi natura.

2. Compensarea sumelor solicitate la restituire din vama cu obligatii vamale/fiscale inregistrate de contribuabilul titular al operatiunii vamale **se va efectua de autoritatea vamala la care au fost platite sumele a caror compensare sau restituire se solicita, denumita in continuare autoritate vamala competenta**. Autoritate vamala competenta poate fi, dupa caz, Autoritatea Nationala a Vamilor - aparat central, directia regionala vamala sau biroul vamal.

8. In cazul in care suma de compensat/restituit este mai mare decat cuantumul obligatiilor vamale restante ale contribuabilului titular al operatiunii vamale, dupa intocmirea Notei privind compensarea unor obligatii vamale restante si efectuarea compensarii, pana la concurenta acestora, precum si in cazul in care contribuabilul titular al operatiunii vamale nu inregistreaza astfel de obligatii, autoritatea vamala competenta va proceda dupa cum urmeaza:

a) va instiinta contribuabilul titular al operatiunii vamale, in termen de 7 zile de la data efectuarii compensarii cu obligatiile vamale restante inregistrate de catre acesta, despre efectuarea operatiunii respective si despre faptul ca diferenta rezultata va fi restituita numai dupa compensarea cu eventualele obligatii fiscale restante pe care acesta le inregistreaza la organul fiscal in a carui administrare se afla, denumit in continuare organ fiscal competent;

b) va instiinta organul fiscal competent despre suma de restituit, in termen de 3 zile de la data efectuarii compensarii eventualelor obligatii vamale restante ori de la data constatarii faptului ca nu exista astfel de obligatii vamale, solicitand comunicarea situatiei obligatiilor fiscale restante pe care contribuabilul titular al operatiunii vamale le inregistreaza la bugetele

administrare de catre acesta. Aceste date vor fi transmise autoritatii vamale competente in termen de 10 zile de la data comunicarii adresei de instiintare.

13. Autoritatea vamala competenta, dupa primirea exemplarului din Nota privind compensarea sumelor de restituit in vama cu obligatiile fiscale administrate de organele fiscale sau dupa primirea instiintarii scrise a organului fiscal competent asupra faptului ca nu exista obligatii fiscale restante inregistrate de acest contribuabil, dupa caz, va proceda la intocmirea Deciziei de restituire a sumelor incasate in vama, avand ca obiect suma ramasa in urma efectuării eventualelor operatiuni de compensare, in doua exemplare, utilizand modelul prevazut in anexa nr. 4.

14. Decizia de restituire a sumelor incasate in vama se aproba de conducatorul autoritatii vamale competente. In baza acesteia, autoritatea vamala competenta va intocmi ordinul de plata pentru Trezoreria Statului pentru sumele de restituit contribuabilului titular al operatiunii vamale, indicand contul bancar mentionat de acesta prin cererea de restituire".

Prin urmare, in cazul sumelor achitate in plus in vama, indiferent de natura lor, fie drepturi vamale, fie taxa pe valoarea adaugata ori accize, exista o procedura specifica de restituire si/sau compensare, care trebuie dusa la indeplinire de autoritatile competente anume stabilite, respectiv autoritatile vamale la care au fost platite sumele a caror compensare sau restituire se solicita, care au competenta specifica in materia administrarii creantelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale.

Din punct de vedere al problematicii fiscale legate de modalitatea de recuperare a TVA achitata in plus in vama si exercitarea dreptului de deducere, Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice si-a exprimat pozitia in corespondenta purtata cu organele vamale, organele fiscale si societatea contestatoare insasi, din care rezulta urmatoarele:

1. Prin adresa nr./2009 catre Autoritatea Nationala a Vamilor - V1 vizand solicitarea unui alt contribuabil, directia de specialitate a precizat urmatoarele:

"Precizam ca actul normativ care stabileste competentele privind administrarea creantelor fiscale, exercitarea controlului si emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale in materie fiscala nu este Codul fiscal, ci OG 92/2003.

Astfel, potrivit art. 32 alin. (3) din acest act normativ, impozitele, taxele si alte sume care se datoreaza, potrivit legii, in vama sunt administrate de catre organele vamale.

Prin urmare, in situatia in care operatorii economici au platit autoritatilor vamale sume cu titlu de TVA, mai mari decat sumele efectiv datorate, iar autoritatile vamale au stabilit in conformitate cu procedura stabilita prin OMFP 1939/2006 (dupa efectuarea tuturor compendarilor cu alte creante ale operatorului economic) sume de rambursat persoanei impozabile, apreciem ca autoritatea vamala este institutia competenta in vederea efectuării rambursării sumelor respective.

Un alt argument in favoarea opiniei noastre este faptul ca exista posibilitatea ca persoanele pentru care au fost emise decizii privind rambursarea de diferente de TVA, platite in plus, sa fie persoane cu drept de deducere partial al TVA, respectiv pe baza de pro-rata. In cazul acestor persoane, mecanismul de deducere prin decontul de TVA nu ar asigura recuperarea corecta a sumei achitate in plus.

Prin urmare, consideram ca autoritatea vamala are competenta si obligatia de a restitui sumele platite cu titlu de TVA in vama in plus si pentru care au fost emise decizii de restituire, dupa efectuarea tuturor compensarilor prevazute de OMFP 1939/2006".

Acest punct de vedere a fost transmis de Autoritatea Nationala a Vamilor - Directia Economica, Investitii si Administrarea Serviciilor catre V1 prin adresa nr./2009.

2. Prin adresa nr./2010 **Directia de legislatie in domeniul TVA a comunicat ABC, la solicitarea acesteia, urmatoarele:**

"[...] In situatia in care operatorii economici au platit autoritatilor vamale sume cu titlu de TVA mai mari decat sumele efectiv datorate, iar autoritatile vamale au stabilit conform procedurilor stabilite prin O.M.F.P. nr. 1939/2006 (dupa efectuarea tuturor compensarilor cu alte creante ale operatorului economic) sume de rambursat persoanei impozabile, apreciem ca autoritatea vamala este institutia competenta in vederea efectuarii rambursarii sumelor respective".

3. Ulterior, la solicitarea organelor fiscale din cadrul D.G.F.P.M.B., cu adresa nr./2010 Directia de legislatie in domeniul TVA a comunicat urmatorul tratament fiscal pentru situatia ABC:

"[...] Consideram ca autoritatea vamala are competenta si obligatia de a restitui sumele platite cu titlu de TVA in vama in plus si pentru care au fost emise decizii de restituire, dupa efectuarea tuturor compensarilor prevazute de OMFP 1939/2006.

Totodata, precizam ca decontul de TVA ar trebui corectat de catre importatorii care beneficiaza de restituirea taxei platite in plus in vama, pe baza deciziei privind regularizarea situatiei, emise de autoritatile vamale.

Astfel, in adresa dvs. ne-ati solicitat sa va confirmam ca ABC beneficiaza de drept de deducere numai pentru TVA datorata efectiv si achitata autoritatii vamale in baza declaratiilor de import rectificate si/sau a deciziilor pentru regularizarea situatiei intocmite de aceste autoritati, contribuabilul trebuind storneze din TVA dedusa initial in baza declaratiilor vamale de import incomplete, la data rectificarii acestora, sumele constatate ca fiind platite in plus organelor vamale si, prin urmare, nedatorate.

Precizam ca suntem in totalitate de acord cu opinia dvs. Astfel, conform art. 146 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei achitate pentru importul de bunuri, persoana impozabila trebuie sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator sau de catre alta persoana in contul sau.

La pct. 46 alin. (7) din Normele metodologice se precizeaza ca prin actul constatator emise de organele vamale se intelege documentul pentru regularizarea situatiei, emis inclusiv ca urmare a unui control vamal.

Prin urmare, opinia noastra coincide cu a dvs., respectiv consideram ca aceasta suma trebuie restituita de organele vamale in conformitate cu procedura instituita prin OMFP 1939/2006. [...]

In ceea ce priveste decontul de taxa, precizam ca persoanele impozabile trebuie sa isi diminueze pe baza documentului de regularizare emis de ANV sumele deduse initial, intrucat acestea nu reflecta corect realitatea. Diferenta intre suma dedusa initial (achitata organelor vamale) si valoarea corecta a TVA datorate in vama (si cea pe care persoanele impozabile au dreptul sa o deduca prin decont) reprezinta suma pe care organele vamale trebuie sa o restituie dupa efectuarea tuturor compensarilor prevazute de lege".

4. La aceste puncte de vedere convergente a achiesat si Directia generala juridica din A.N.A.F. prin adresa nr./2010, in sensul ca "autoritatea vamala este institutia competenta in vederea efectuarii restituirii sumelor platite cu titlu de TVA de operatorii economici autoritatilor vamale, in situatia in care acestia au platit sume mai mari decat sumele efectiv datorate, fiind aplicabila Procedura [...] aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2006".

Concluzionand, avand in vedere dispozitiile art. 32 alin. (3), art. 116 alin. (6) si art. 117 alin. (9) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale pct. 1 si pct. 2 din Procedura de compensare a creantelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale si de restituire a eventualelor diferente, ca urmare a cererii de compensare/restituire, depusa de contribuabilul titular al operatiunii vamale, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1.939/2006 coroborate cu cele ale art. 15 alin. (1) din Normele privind procedurile simplificate de vamuire, aprobate prin

Ordinul vicepresedintelui A.N.A.F. nr. 5.465/2007, pentru TVA achitata in plus vama fata de suma legal datorata, competenta de restituire apartine in totalitate autoritatilor vamale la care au fost platite sumele a caror compensare sau restituire se solicita.

Ca atare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei sustinerile ABC privind restituirea TVA achitata in plus fata de TVA legal datorata prin decontul de TVA si, implicit, prin rambursarea sumelor achitate in plus, in conditiile in care **decontul de TVA nu reflecta sumele achitate de contribuabili in contul taxei datorate la bugetul de stat**, ci diferenta dintre "valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala" si "valoarea totala pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere", dupa cum prevad si dispozitiile art. 147¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Faptul ca doua autoritati vamale, in speta V1 si V2 au indrumat eronat societatea in privinta procedurii de urmat in vederea regularizarii TVA achitata in plus in vama nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere ca exista dispozitii procedurale fiscale care reglementeaza cu claritate competenta de administrare a creantelor fiscale rezultate din raporturile juridice vamale, de la care toate organele administratiei fiscale obligate sa aplice legea nu pot deroga.

De altfel, **pentru acelasi gen de operatiuni derulate prin autoritatea vamala din V3, la momentul rectificarii declaratiilor vamale ca urmare a prezentarii facturilor comerciale finale, societatea contestatoare a inregistrat TVA achitata in plus in vama prin diminuarea TVA dedusa initial, prin inregistrarea in TVA deductibila a sumei totale de X3 lei cu semnul minus** (fila 8 din raportul de inspectie fiscala). La randul ei, V1 a procedat la indreptarea erorilor materiale din deciziile de regularizare initiale emise in data de2009 si a emis noi decizii de regularizare nr. t1-tx/2010, in temeiul art. 48 din Codul de procedura fiscala.

Totodata, contrar sustinerilor ABC, prin decizia de impunere nr. xx/yy.yy.2010 organele fiscale nu au anulat/revocat/completat/desfiintat dispozitiile cuprinse in titlurile executorii emise de autoritatile vamale V1 si V2, avand in vedere urmatoarele:

- **organele fiscale s-au pronuntat asupra deductibilitatii TVA si au respins la deducere TVA in suma de D lei in temeiul art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **aspect asupra organelor vamale nu s-au pronuntat si, de altfel, nici nu aveau competenta sa se pronunte;**

- in notele de subsol la deciziile de regularizare nr. t1-tx/2009 V1 a in scris mentiunea "*TVA in cuantum de ... se regularizeaza prin D.G.F.P. in a carei raza teritoriala de competenta isi are sediul agentul economic*"; **or, aceasta mentiune nu priveste in niciun fel dreptul persoanei impozabile de a-si deduce sumele achitate in plus prin decontul de TVA, in conformitate cu prevederile specifice in materie de TVA**, iar regularizarea TVA achitata in plus la bugetul de stat nu se face prin intermediul decontului de TVA intrucat acesta nu evidentiaza sumele achitate in plus de contribuabili, ci are cu totul alt rol in conceptia colectarii TVA in numele statului de catre persoanele impozabile;

- mai mult, aceste decizii au fost corectate prin noile decizii nr. t1-tx/2010, notele de subsol fiind eliminate;

- **in deciziile de regularizare emise de V2 exista mentiuni exprese cu privire la faptul ca sumele achitate in plus ce pot face obiectul cererilor de rambursare sau remitere urmeaza procedura instituita de Codul de procedura fiscala;** mentiunile de genul "recuperarea pe baza decontului de TVA" sau "sumele urmeaza a fi incasate prin decontul de TVA" **nu pot avea caracterul unei masuri dispuse printr-un titlu executoriu intocmit in conformitate cu legea, intrucat sunt inserate in adresele de comunicare a deciziilor de regularizare si, evident, adresele de comunicare nu pot imbraca forma unor acte administrative fiscale susceptibile de a stabili, modifica sau stinge drepturi si obligatii fiscale, asa cum rezulta din dispozitiile exprese ale art. 41 si art. 43 din Codul de procedura fiscala referitoare la notiunea, continutul si motivarea actului administrativ fiscal.**

Mai mult, societatea nu a facut dovada ca a solicitat autoritatilor vamale restituirea sumelor reprezentand TVA achitata in plus fata de obligatia legal datorata si ca se afla in posesia unor acte administrative fiscale emise de aceste autoritati din care sa rezulte expres refuzul autoritatilor vamale de a restitui sumele solicitate, astfel ca nu se poate retine conflictul de competenta invocat.

Rezulta ca ABC nu putea recupera TVA achitata in plus in vama fata de obligatiile legal datorate prin deducerea lor prin decontul de taxa, motiv pentru care decizia de impunere nr. xx/yy.yy.2010 prin care s-a stabilit suplimentar in urma inspectiei fiscale TVA in suma de D lei, prin nerecunoasterea dreptului de deducere pentru aceasta suma, a fost emisa cu respectarea prevederilor legale in materie.

Ca o consecinta a stabilirii diferentei suplimentare de D lei a rezultat respingerea la rambursare a TVA solicitata in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de P lei, motiv pentru care societatea datoreaza si accesoriile aferente in suma de M lei, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

In consecinta, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 139 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. c) si art. 147¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 lit. a), art. 13 alin. (2), art. 14 alin. (1) si art. 15 alin. (1) din Normele privind procedurile simplificate de vamuire, aprobate prin Ordinul vicepresedintelui A.N.A.F. nr. 5.465/2007, pct. 1 si pct. 2 din Procedura de compensare a creantelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale si de restituire a eventualelor diferente, ca urmare a cererii de compensare/restituire, depusa de contribuabilul titular al operatiunii vamale, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1.939/2006, art. 32 alin. (3), art. 41, art. 43, art. 116 alin. (6), art. 117 alin. (1) lit. b) si alin. (9) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia ABC formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/yy.yy.2010, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. pentru diferenta suplimentara de TVA ramasa de plata si accesorii aferente in suma de T 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 instanta de contencios administrativ competenta.