

**R O M Â N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE SECȚIA DE**  
**CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

DECIZIA nr.840

Dosar nr.X/59/2007

**Ședința publică de la 17 X 2010**

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declaratie S.C. „X X România” S.A. împotriva sentinței civile nr. X din 11 X2009 a Curții de Apel X - Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat intimatele-pârâte Autoritatea Națională a Vămile și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale X, ambele reprezentate de consilierul juridic X, precum și Agenția Națională de Administrare Fiscală , reprezentată de consilierul juridic X, lipsind recurenta-reclamantă S.C. „X România” S.A

Procedura completă.

S-a prezentat referatul cauzei, învederându-se că recursul a fost declarat în termen și este legal timbrat.

Intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic a depus la dosar întâmpinare pe care a comunicat-o intimatelor prezente, lăsând la aprecierea instanței comunicarea acesteia recurenteii.

Părțile prezente, prin reprezentant, au declarat că nu doresc amânarea judecării cauzei pentru a lua cunoștință de conținutul întâmpinării.

Curtea, constatând pricina în stare de judecată, a acordat cuvântul cu privire la recurs.

Intimatele - pârâte, având pe rând cuvântul, prin reprezentanți, au solicitat respingerea recursului declarat în cauză și menținerea, ca legală și temeinică, a hotărârii pronunțate de instanța de fond, invocând argumentele dezvoltate, în scris, în întâmpinării e depuse la dosar.

**CURTEA**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 152/11 mai 2009 pronunțată de Curtea de Apel X în dosarul nr. 1X/59/2009 - s-a respins acțiunea formulată de S.C. „X- X” S.R.L. în contradictoriu cu pârâții Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale TX, Autoritatea Națională a Vănilor X și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Pentru a se pronunța astfel, instanța de fond a reținut, având în vedere și indicațiile deciziei înaltei Curți de Casație și justiție nr. X/20 noiembrie 2008 de casare a sentinței civile nr. X/22 X 2008 a Curții de Apel X următoarele:

Acțiunea vizează atât decizia de regularizare nr. X/5 aprilie 2007 cât și decizia nr. X/6 august 2007 de soluționare a contestației.

S-a constatat că în data de 7 august 2001 reclamanta avea încheiat un contract tehnic de serviciu „all in one” cu o firmă franceză care se aplică produselor aflate în garanție, celor ieșite din garanție furnizate de X în baza amenzilor sau a contractelor în derulare, fie direct societății X România, fie partenerilor comerciali interni cu care reclamanta avea contracte de încheiere, reparații și suport pentru echipamentele X.

Piese au fost exportate pentru a fi reparate iar reimportul s-a efectuat în baza autorizațiilor de perfecționare nr.X X/T/05/2005 și nr.X/X/5/2005.

Societatea a înregistrat în contabilitate facturile de reparații emise trimestrial sau anual de către partenerul extern, contravaloarea reparațiilor cuprinse în facturi fiind aferente subansamblelor exportate **temporar** pentru reparații dar aceste facturi nu au fost prezentate și organelor vamale pentru stabilirea drepturilor vamale de import, fiind astfel încălcate dispozițiilor art.305 HG nr.1114/2001 și art.173 din Legea nr.86/2006.

Organele vamale au stabilit astfel că aferent bunurilor importate cu declarațiile vamale de reimport cu exonerarea parțială de la plata drepturilor de import în sarcina societății s-a născut la data înregistrării facturilor de reparații o datorie vamală de X lei. La aceasta s-au adăugat despăgubiri de X lei, penalități de întârziere de X lei, și majorări de întârziere de X lei, s-a procedat, prin urmare, la anularea deciziei de regularizare nr. X/5.05.2007.

Pretenția reclamantei de anulare a actelor administrativ fiscale anterior menționate se bazează în principal pe considerentul potrivit căruia serviciile de reparare prestate de X către X România în perioada supusă controlului sunt servicii prestate în străinătate asupra unor bunuri mobile corporale, iar legislația fiscală incidentă perioadei respective (Legea nr.342/2002 pentru perioada 17.06.2002 - 31.12.2004,

respectiv Codul fiscal pentru perioada 01.01.2004 - 05.04.2007) situa expres aceste servicii în afara sferei de aplicare a TVA-ului.

Această susținere nu poate fi însușită ele către instanță, întrucât operațiunile desfășurate de reclamantă prin care s-a procedat la exportul unor produse pentru a fi reparate conform contactului tehnic de servicii „all-in-one” încheiat cu X CIT din Franța, acestea fiind reimportate ulterior cu emiterea de către societatea franceză a unor facturi de reparații trimestriale sau anuale reprezintă operațiunii de perfecționare pasivă, așa cum erau reglementate de art.123 din Legea nr. 141/1997 pentru perioada aprilie 2002 - 18.06.2006, respectiv de art.105 din Legea nr.86/2006 privind noul Cod vamal aplicabil începând cu 19.06.2006, iar nu servicii prestate în străinătate asupra bunurilor corporale, conform c odului fiscal.

**Asifel, regimul** de perfecționare pasivă permitea exportul temporar de mărfuri românești în afara teritoriului țării, în vederea supunerii acestora unor operațiunii de transformare sau de prelucrare și ulterior produsele astfel rezultate erau importate cu exonerarea totală sau parțială de drepturile de import.

Ca atare, operațiunile desfășurate de reclamantă în baza contractului tehnic de servicii „all-in-one” reprezintă operațiuni de perfecționare pasivă efectuate cu titlu oneros conform contractului. De vreme ce aceste operațiuni de perfecționare pasivă au fost efectuate cu titlu oneros devin aplicabile dispozițiile art.305 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal aprobat prin H.G. nr.1114/2001, pentru perioada aprilie 2002 -18.06.2006 care arătau că în cazul în care operațiunea de perfecționare pasivă, are ca obiect repararea de mărfuri de export temporar cu titlu oneros, importul produselor compensatoare se efectuează cu exonerarea parțială a taxelor vamale și a altor drepturi de import, luându-se în considerare ca valoare în vamă numai cheltuielile de reparație. Aceeași referință la valoarea în vamă a cheltuielilor de reparații se realizează și prin art.173 din Legea nr.86/2006 alin.1 unde se mai precizează condiția potrivit căreia, costurile de reparare să reprezinte singura plată efectuată către titularul autorizației și să nu fie influențate de nicio legătură între titular și operator.

în consecință, instanța reține că în mod legal organele vamale au luat în considerare ca valoare în vamă pentru mărfurile reimportate numai cheltuielile de reparație facturate trimestrial sau anual și au calculat TVA în vamă aferent pentru mărfurile reparate în sumă de X lei, data nașterii datoriei vamale fiind data emiterii de către partenerul extern a facturilor ce conțin valoarea efectivă a reparațiilor efectuate conform art.148 alin.2 din Legea nr. 141/1997 respectiv art.237 alin.2 din Legea nr.86/2006.

Un alt argument al reclamantei pentru anularea obligației fiscale reținute în sarcina sa 1-a constituit faptul că legislația vamală nu derogă de

la prevederile legislației fiscale și nu încadrează aceste servicii în sfera de aplicare a TVA, astfel încât în mod eronat autoritatea vamală a inclus în cadrul drepturilor vamale și taxa pe valoarea adăugată atunci când a stabilit cuantumul acestor obligații în cadrul operațiunilor de perfecționare pasivă.

Nici acest argument nu poate fi reținut de instanță întrucât conform art.3 lit. i) din Legea nr.141/1997, codul vamal aplicabil pe perioada aprilie 2002 - 18.X.2006 prin drepturi de import se înțelege taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri, iar la litera „I” este definită noțiunea de „datorie vamală” ca fiind obligația unei persoane de a plăti drepturile de import sau de export. Din interpretarea coroborată a celor două națiuni reiese faptul că la exportul produselor reparate, de vreme ce operațiunea de perfecționare pasivă s-a realizat cu titlu oneros, reclamanta avea obligația de plată a datoriei vamale ce cuprindea și TVA-ul aferent, valoarea în vamă luată în considerare la calculul TVA-ului fiind formată exclusiv din cheltuielile de reparații facturate de partenerul extern.

Nu se pot reține nici susținerile reclamantei potrivit căroră începând cu 18.X.2006, prin modificările aduse codului vamal, acesta a înțeles să excludă din sfera drepturilor de import definite la art.1 1, taxa pe valoarea adăugată. Aceasta deoarece conform art.4 pct.14 Kt. a) din Legea nr.86/2006 drepturile de import includ taxele vamale? și taxele cu efect echivalent cu al taxelor vamale de plătit la importul de mărfuri. Pe de altă parte, potrivit art.136 cod fiscal în forma inițială „în cazul unui import de bunuri, TVA devine exigibilă la data când se generează (irepturi de import pentru sumele respective, conform legislației vamale în vigoare. Ulterior, prevederile modificate ale art.136 Cod fiscal fac referire la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată atât în cazul în care sumele sunt supuse taxelor vamale, agricole sau altor taxe comunitare similare (alin.1) dar în cazul în care bunurile importate nu sunt supuse taxelor comunitare prevăzute la alin.1 (alin.2) de unde rezultă astfel că legiuitorul a precizat expres că faptul generator de TVA-ului și exigibilitatea acesteia intervine indiferent de achitarea taxelor vamale sau a altor taxe comunitare.

În concluzie, instanța a reținut că în situația importurilor de mărfuri sunt aplicabile dispozițiile legislației vamale în vigoare, operațiunile desfășurate de reclamantă sunt operațiuni de perfecționare pasivă reglementate de Codul vamal, astfel încât nu sunt aplicabile dispozițiile codului fiscal ce reprezintă legea generală în materie de TVA a prevederilor speciale aplicabile în materia drepturilor de import, drepturi ce se referă și la TVA, respectiv legislația vamală în vigoare.

Pentru aceste considerente, de fapt și de drept, instanța a respins cererea reclamantei în privința petiției principale legate de anularea actelor

administrativ fiscale cu privire la întreaga sumă stabilită în sarcina reclamantei.

În privința petitului subsidiar, reclamanta a solicitat și constatat o greșită calculare a datoriei vamale pe considerentul că aceasta există numai până la intrarea în vigoare a Legii nr.86/2006 privind noul cod vamal al României, data de la care Codul vamal nu a mai prevăzut cu titlu de drept de import, taxa pe valoarea adăugată și ca atare, reclamanta a apreciat această taxă trebuia calculată numai până la 17.X.2006.

Instanța nu-și poate însuși aceste susțineri pentru aceleași considerente care au fost expuse și la paragraful anterior și din care rezultă că TVA-ul se datorează pentru importul bunurilor și după intrarea în vigoare a Legii nr.86/2006 aspect ce rezultă din interpretarea coroborată a art.4 pct.14 din Legea nr.86/2006 cu art.136 cod fiscal.

Tot în subsidiar reclamanta a solicitat și recalcularea sumelor datorate cu titlu de dobânzii și penalități la TVA., ce au fost calculate pe perioada 18.06.200 - 31.12.2005 apreciind că nu datorează quantumul stabilit de autoritatea vamal deoarece chiar dacă, societatea ar fi avut obligația de plată a TVA-ului pe perioada menționată corelativ ar fi avut dreptul de deducere a acestei sume prin decontul de TVA. în consecință, accesoriile trebuiau calculate pe perioada de înregistrarea facturii și până la depunerea decontului de TVA. Aceeași *ipoteză*, a fost susținută și în privința majorărilor de întârziere la TVA.

Instanța nu-și poate însuși acest punct de vedere întrucât pentru a avea dreptul la deducerea TVA-ului era impetuos necesar ca reclamanta să fi achitat anterior taxa pe valoarea adăugată în vamă la organul vamal. Ca atare, situația prevăzută de reclamantă este o situație ipotetică că pornește de la premiza dreptului acesteia la deducerea taxei drept ce se naște însă numai odată cu achitarea taxei și ca atare ipoteza nu este aplicabilă speței, reclamanta nefăcând dovada achitării acesteia decât după întocmirea actelor administrativ fiscale atacate, la 03.10.2007 iar potrivit art.145 alin.1 Cod fiscal dreptul de deducere i-a naștere la momentul exigibilității ce este definit ca data de la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, data care de altfel determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere și neplată (art.134 fiscal).

Pentru aceste considerente, instanța a apreciat că modul de calcul al accesoriilor este legal ținând cont și de faptul că datoria vamală a fost stabilită în sarcina reclamantei prin decizia X/5.04.2007, dobânzile, penalitățile fiind calculate de la 18.06.2002 până la 31.12.2005, iar majorările de întârziere de la 01.01.2006 până la 05.X.2007.

Instanța nu-și poate însuși expertiza contabilă efectuată în cauză întrucât aceasta pornește și analizează exclusiv premisa invocată de reclamantă privind lipsa unui temei legal pentru calculul TVA după apariția Legii nr.86/2006, aspect asupra căruia este îndreptățită a se

pronunța numai instanța fiind o chestiune de drept, iar nu de fapt. Câtă vreme s-a stabilit că reclamanta datorează TVA pentru toate facturile de reparații emise de partenerul extern pe perioada aprilie 2002 -martie 2007 atunci nici concluziile expertizei care a reținut nedatorarea TVA-ului de reclamantă, după intrarea în vigoare a Legii nr.86/2006 nu pot fi primite.

De asemenea, expertiza nu va fi luată în considerare nici în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor pentru că și în acest caz expertul a pornit de la premisa reclamantei potrivit căreia datorează accesoriile numai pe perioada de la înregistrarea facturii până la depunerea decontului de TVA, or, așa cum s-a reținut și anterior, reclamantei nu a făcut dovada depunerii unui asemenea decont.

Împotriva acestei sentințe a formulat recurs reclamanta S.C. „X - X” S.R.L. criticând-o pentru nelegalitate și solicitând modificarea sentinței civile în sensul anulării deciziei nr. X/2007 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale X și obligarea pârâtei la plata sumelor menționate.

A considerat recurenta că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a dispozițiilor legale din Codul fiscal și legislația vamală conexasă.

Astfel, se arată că în mod greșit societatea recurentă a fost impusă cu obligația de plată a TVA și pe cale de consecință cu obligațiile fiscale conexe(dobânzi, majorări și penalități).

Potrivit dispozițiilor art. 126 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003 aplicabilă perioadei 1 X 2004-31 X 2006 coroborat cu art. 7 alin. 2 din Legea nr. 345/2003, rezultă că serviciile de reparații aflate în discuție nu sunt purtătoare de TVA în România întrucât acestea au fost prestate pe teritoriul Franței.

În ceea ce privește petitul secundar de cerere, a arătat recurenta că își însușește concluziile Raportului de expertiză contabilă judiciară întocmit în cauză solicitând în cazul în care petitul principal de acțiune va fi respins să se rețină ca obligație de plată următoarele sume: TVA de plată următoarele sume: - TVA de plată în cuantum de X RON, dobânzi în cuantum de X RON, - penalități în cuantum de X RON; urmând ca suma de X RON reprezentând diferența dintre suma plătită de recurentă în baza Deciziei nr. X aprilie 2007 și Deciziei nr. X/11 octombrie 2007 și suma rezultată conform concluziilor raportului de expertiză, să facă obiectul obligației de plată a pârâtelor către recurentă.

Cu privire la petitele formulate în subsidiar înțelege recurenta să își însușească concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză.

Cererea de recurs se întemeiază pe dispozițiile art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

Intimata Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Timișoara și intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală au formulat întâmpinare la cererea de recurs și au solicitat respingerea recursului ca nefondat, arătându-se că atât decizia pentru regularizarea situației cât și decizia de soluționare a contestației sunt temeinic și legal întocmite.

Analizând cererea de recurs de față, înalta Curte, având în vedere motivele invocate precum și incidența art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, constată că aceasta este nefondată pentru cele ce vor fi expuse în continuare:

- în ceea ce privește critica recurentei referitoare la neaplicabilitatea TVA pentru serviciile de reparare prestate de X din Franța către X X România; înalta Curte reține că aceste operațiuni de export a unor produse pentru a fi reparate conform contractului tehnic de servicii „all-in-one” încheiat cu societatea franceză, acestea fiind reimportate ulterior și cu emiterea unor facturi de reparații care erau regularizate ulterior, nu reprezintă servicii prestate în străinătate.

Aceste operațiuni desfășurate în baza contractului tehnic de servicii „all-in-one” reprezintă operațiuni de perfecționare pasivă cu titlu oneros (autorizația X/T/2005).

Potrivit art. 305 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal aprobat prin H.G. nr. 1114/2001 (pentru perioada X 2002 - 18 X 2006) „Dacă operațiunea de perfecționare pasivă are ca obiect repararea de mărfuri de export temporar, cu titlu oneros, importul produselor compensatoare se efectuează cu exonerarea parțială a taxelor vamale și a altor drepturi de import.

Cuantumul acestora se determină pe baza elementelor de taxare aferente produselor compensatoare la data înregistrării declarației vamale de import a acestor produse, luându-se în considerare ca valoare în vamă numai cheltuielile de reparație.

Cum reclamanta - recurentă a solicitat acordarea autorizației de perfecționare pasivă și a depus declarația vamală de export temporar declarând că mărfurile sunt plasate sub regimul de perfecționare pasivă - regim vamal suspensiv, nu pot fi reținute susținerile privind ipoteza prestărilor de servicii pe teritoriul Franței. Se constată deci că sunt aplicabile dispozițiile art. 126 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003 coroborate cu prevederile art. 133 din aceeași lege.

Art. 173 alin. 1 din Legea nr. 186/2006 privind Codul vamal al României prevede în același sens „Când scopul operațiunii de perfecționare este repararea mărfurilor de export temporar și o astfel de reparare se efectuează cu titlu oneros, exonerarea parțială de drepturi de import prevăzută la art. 165 constă în stabilirea cuantumului drepturilor aplicabile, pe baza elementelor de taxare aferente produselor

compensatoare la data acceptării declarației de punere în liberă circulație a produselor respective și luând în considerare ca valoare în vamă o valoare egală cu costurile de reparare, cu condiția ca aceste costuri să reprezinte singura plată efectuată către titularul autorizației și să nu fie influențate de nici o legătură între titular și operator".

La momentul depunerii declarațiilor vamale de reimport, mărfurile au fost însoțite de facturi, ce conțineau o valoare standard de X euro/buc și nu valoarea efectivă a reparațiilor. Aceste din urmă facturi, au fost emise trimestrial sau anual de firma X din Franța, înregistrate în contabilitatea recurentei dar nu au fost prezentate organelor vamale la momentul primirii acestora, în vederea stabilirii drepturilor vamale de import.

În mod legal astfel organul vamal a stabilit ca dată a emiterii de către partenerul extern a facturilor ce conțin valoarea efectivă a reparațiilor efectuate - data nașterii datoriei vamale, fiind aplicabile în acest sens art. 148 alin. 2 din Legea nr. 86/2006 așa cum corect a reținut instanța de fond.

- Referitor la susținerea că taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina recurentei, este reglementată de legislația fiscală care nu face trimitere la legislația vamală în ceea ce privește stabilirea unor drepturi vamale iar prevederile Codului vamal nu arată explicit aplicarea TVA asupra serviciilor de reparații.

Înalta Curte constată că potrivit art. 136 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - se prevede „Exigibilitatea pentru importul de bunuri” - în cazul unui import de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data când se generează drepturi de import pentru bunurile respective, conform legislației vamale în vigoare".

Potrivit art. 1 alin. 4 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adăugată, în sfera taxei pe valoarea adăugată se cuprind și importurile de bunuri.

Prin drepturi de import se înțeleg textele vamale, taxa pe valoare adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri (art. 3 lit. i din Legea nr. 141/1997).

Având în vedere că operațiunile efectuate de reclamanta - recurentă sunt operațiuni de perfecționare pasivă reglementate de Codul vamal, în speță sunt aplicabile dispozițiile legislației speciale în materia drepturilor vamale de import, printre care și TVA la importul de bunuri, adică legislația vamală.

Așa cum s-a precizat mai sus, Codul fiscal care reprezintă aici legea generală face trimitere expresă la aplicabilitatea legislației vamale în vigoare.

- în fine, așa cum a reținut și instanța de fond, Înalta Curte constată că în mod corect dobânzile /majorările de întârziere au fost calculate de



la data nașterii datoriei vamale, adică data emiterii de către partenerul extern a facturilor privind manopera efectivă a reparațiilor și până la data controlului, penalitățile fiind calculate până la data de X decembrie 2005.

De asemenea se reține că a fost apreciată corect de instanța de fond, susținerea că majorările/dobânzile trebuiau calculate de la data înregistrării facturilor și până la data depunerii decontului de TVA , situație care nu poate fi reținută întrucât societatea nu a făcut dovada decontului de TVA , acesta a achitat această taxă după întocmirea actelor de control fiscal.

- întrucât expertiza efectuată în cauză a avut la bază o interpretare restrictivă a dispozițiilor privitoare la TVA - în conformitate numai cu Codul fiscal, instanța de fond a înlăturat-o în mod corect.

Față de cele arătate mai sus, constatând că nu există motive de nelegalitate care să conducă la modificarea sau casarea sentinței recurate, în conformitate cu art. 312 alin. 1 Cod procedură civilă, se va respinge recursul ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de S.C. „X X” S.A. împotriva sentinței civile nr. X din 11 mai 2009 a Curții de Apel X - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică,

17 X 2010.

**JUDECĂTOR, / JUOEC**

**JUDEĂCĂTOR,**

X

**xMAGISTRAT  
ASISTENT,  
X**