

DECIZIE nr. 2506 / 251 / 12.11.2008

I.Obiectul contestatiei il constituie anulara Deciziei de impunere nr.116/02.09.2008 reprezentand TVA nedeductibila in suma de ... lei aferenta decontului lunii decembrie 2007, inregistrat la sub nr. 2458/25.01.2008.

Contestatoarea sustine ca punerea in libera circulatie a matritelor utilizate în regim de admitere temporara s-a facut ca urmare a unor restrictii de ordin legal, neavând o alta posibilitate de închidere a regimurilor vamale fara plata TVA.

Astfel, adresa Autoritaii Nationale a Vamilor nr. 4438/2007 a precizat explicit ca închiderea regimurilor vamale suspensive (cu exceptia regimului vamal de perfectionare activa) se va face prin punerea marfurilor în liber circulatie (cu plata TVA).

Ulterior, prin adresa ANV nr. 53463/19.09.2007, se recunoate ca aceasta solutie este eronata, motiv pentru care închiderea regimurilor vamale suspensive prin punere în libera circulatie este obligatorie doar pentru marfurile cu statut comunitar (dovedit printr-un certificat de origine).

Constatam astfel ca respectarea dispozitiilor date de autoritatea vamala (în fapt neavând posibilitatea de a solicita un alt regim vamal care sa fie acceptat de Biroul vamal) a condus la un fapt prejudiciabil pentru societate, fara ca pentru aceasta eroare una din autoritile statului (vama sau fiscul) sa-si asume responsabilitatea.

In fapt, în prima adresa autoritatea vamala a omis sa precizeze ca regimurile vamale suspensive pot fi închise si prin transferul marfurilor în statul de origine prin tranzit vamal, fara plata TVA si returnarea lor în Romania într-un regim de non-transfer tot fara plata TVA.

De altfel, si aceasta posibilitate era limitata doar la matriele care aveau origine necomunitara si care puteau fi retrimise în statul de expeditie printr-o procedura de tranzit care închidea regimurile suspensive din Romania.

In spiritul unei interpretari restrictive, în anul 2007 (avem in vedere varianta Codului fiscal aplicabil în 2007), persoanele dintr-un alt stat membru nu aveau posibilitatea legala sa se înregistreze în scopuri de TVA in România în vederea efectuarii formalitatilor vamale.

Se constata astfel ca societatile comerciale din România nu aveau legal alt solutie decât sa întrerupa activitatea economica si sa retrimita in statul de origine bunurile (cu caracter necomunitar) sau sa puna în libera circulatie bunuri care nu le apartin, cu plata unor sume pe care ulterior organele fiscale sa le califice ca nedeductibile.

În mod gresit, în Decizia nr. 116 din 02.09.2008 se arata ca TVA achitata pentru punerea în circulatie a bunurilor prezentate nu poate fi dedusa de ... diferentele de TVA nedeductibila fiind in suma totala de ...lei, întrucat nu este nici proprietarul, nici cumparatorul bunurilor, desi este destinatarul acestora si nu avea calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adugata.

In fapt art. 145 al. (2) coroborat cu art. 146 al. (1) lit.c) din Codul fiscal, conditioneaza dreptul de deducere de indeplinirea a doua conditii esentiale:

1. achizitiile sa fie realizate în scopul operatiunilor taxabile sau a celor scutite dar pentru care se recunoaste dreptul de deducere [art. 145 al. (2)];

2. prezentarea documentelor care probeaza existenta si regimul fiscal aferent operatiunilor pentru care se solicita deducerea [art. 146 al. (1) lit.c)].

Cu privire la prima conditie, se precizeza ca societatea la data deschiderii regimurilor vamale suspensive nu a achizitionat bunuri ci servicii, operatiunea economica fiind cea de inchiriere matrite pentru realizarea de operatiuni productive.

Faptul ca ele au fost supuse formalitilor vamale tine de îndeplinirea cerintelor legate în materie vamala prin care intrarea bunurilor in tara în regimuri suspensive sunt supuse supravegherii vamale prin declararea lor sub aspect cantitativ/valoric prin declaratia vamala

în detaliu; astfel, în baza datelor declarate, în cazul nerespectării condițiilor aprobate de utilizare (termene de închidere, condiții de utilizare, etc.) autoritatea vamală are posibilitatea să stabilească și să încaseze eventualele sume datorate.

Mai mult, legislația vamală în vigoare la data deschiderii acestor regimuri vamale suspensive, în speta Regulamentul vamal (H.G nr. 1114/2001) precizează că printre condițiile cumulative pentru acordarea și derularea regimului vamal de admitere temporară [art. 258 al. (5) lit.d)], condiția că pe toată durata regimului bunurile să rămână în proprietatea persoanei din străinătate.

Organele de inspecție fiscală fac trimitere și spre Normele de aplicare a Codului Fiscal (pct. 59 din H.G nr. 44/2004), arătând că situația putea fi evitată prin opțiunea proprietarului de a pune matritele în liberă circulație în România, calitate în care ar fi avut posibilitatea să deducă TVA din declarațiile vamale.

Raportarea la textul art. 59 din HG nr.44/2004 modificată și completată, o considerăm eronată, deoarece anterior operațiunilor de punere în liberă circulație, bunurile s-au găsit într-un regim vamal suspensiv care a creat un raport juridic între titularul regimului vamal și autoritatea vamală, raport juridic care obligă contribuabilul să respecte condițiile de derulare a regimului suspensiv conform autorizației emise pe numele acestuia.

Una din aceste condiții (sanționabilă, de altfel) este neînchiderea regimurilor suspensive la termenul fixat în autorizație.

Art. 153 din H.G nr. 1114/2001 - Regulamentul Vamal în vigoare la data deschiderii regimurilor vamale suspensive, precizează că "*regimul vamal suspensiv se acordă de autoritatea vamală prin emiterea unei autorizații prin care se fixează condițiile de derulare a regimului*", în continuare precizându-se că "*... autorizația se acordă persoanelor juridice române...*"

În același act normativ, la art. 158 alin. (1) se prevede că *pentru încheierea regimurilor vamale suspensive titularul este obligat să prezinte o declarație vamală (...).*

II. Prin raportul de inspecție fiscală înregistrat la ...sub nr. 16830/01.09.2008 s-a constatat că ... a achitat în luna decembrie 2007 TVA aferentă punerii în liberă circulație a unor matrite pentru prelucrarea materialelor plastice.

Matritele au fost aduse în România înaintea de data aderării la UE, când s-au întocmit formalitățile vamale pentru admiterea temporară în țară, iar în urma expirării perioadei de admitere temporară sau ca urmare a necesității mișcării acestora s-au efectuat formalitățile de punere în liberă circulație în conformitate cu legislația vamală.

Matritele sunt proprietatea operatorului din statul membru, conform autorizațiilor de admitere temporară și a evidentei contabile a societății, care nu a înregistrat achiziții de astfel de produse, ...fiind menționată ca titular de autorizație de admitere temporară și destinatarul bunurilor în declarațiile vamale de import.

...nu este proprietarul și nici cumpărătorul bunurilor, deși este menționată ca destinatarul bunurilor, nu are calitatea de importator din punct de vedere al TVA, așa cum se prevede la art. 151¹ și la pct. 59 din HG nr. 44/2004.

Plata TVA efectuată de către organele vamale nu a fost refacturată către proprietarul bunurilor, deși în cazurile în care au existat plăți de taxe vamale acestea au fost refacturate proprietarului bunului.

În temeiul art. 145 alin.5 lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, sumele plătite în contul proprietarului pentru matritele aparținând acestuia nu poate fi dedusă.

Având în vedere că operatorul economic nu a realizat achiziții de bunuri, nu are calitatea de importator (proprietarul bunurilor fiind operatorul din statul comunitar) dar a

efectuat plati in contul proprietarului bunurilor, rezulta ca TVA achitata pentru punerea in libera circulatie a bunurilor nu poate fi dedusa.

Perioada verificata privind TVA este 01.12.2007 - 31.03.2008.

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata in baza referatului nr. 41028/12.11.2008 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca ... a achitat in luna decembrie 2007 TVA aferenta punerii in libera circulatie a unor matrite pentru prelucrarea materialelor plastice.

Contestatoarea sustine ca punerea in libera circulatie a matritelor pe care le-a utilizat in regim de admitere temporara, s-a facut ca urmare a unor restrictii de ordin legal, neavand alta posibilitate de inchidere a regimurilor vamale, fara plata TVA, invocand in acest sens adresele cu nr. **53643** si nr. **44138**, ambele din 2007 ale Autoritatii Nationale a Vamilor.

În mod gresit, în Decizia nr. 116 din 02.09.2008 se arata ca TVA achitata pentru punerea în circulatie a bunurilor prezentate nu poate fi dedusa de... diferentele de TVA nedeductibile fiind in suma totala de... lei (eronat - suma corecta respinsa la rambursare in decizia in speta fiind de... lei), întrucat nu este nici proprietarul, nici cumparatorul bunurilor, desi este destinatarul acestora si nu avea calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, precizeaza ca nu este nici proprietarul, nici cumparatorul bunurilor, desi este destinatarul acestora si nu avea calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adugata, in acest caz fiindu-i aplicabile prevederile art. 145 al. (2) coroborat cu art. 146 al. (1) lit.c) din Codul fiscal, unde se conditioneaza dreptul de deducere de indeplinirea a doua conditii esentiale:

1. achizitiile sa fie realizate în scopul operatiunilor taxabile sau a celor scutite dar pentru care se recunoaste dreptul de deducere [art. 145 al. (2)];
2. prezentarea documentelor care probeaza existenta si regimul fiscal aferent operatiunilor pentru care se solicita deducerea [art. 146 al. (1) lit.c)].

Organul de inspectie fiscala a constatat ca ...nu este proprietarul si nici cumparatorul bunurilor, desi este mentionata ca destinatarul bunurilor, nu are calitatea de importator din punct de vedere al TVA, asa cum se prevede la art. 151¹ si a pct. 59 din HG nr. 44/2004.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca ... s-a prevalat de adresa Autoritatii Nationale a Vamilor nr. **44138**/06.08.2007 si adresa nr. **53643**/19.09.2007 (nu 4438/2007 si 53463/19.09.2007, cum eronat se precizeaza in contestatie) fara a tine seama de prevederile art.151¹ din Codul fiscal aplicabile lunii decembrie anul 2007 .

Matritele au fost aduse in Romania inaintea de data aderarii la UE, cand s-au intocmit formalitatile vamale pentru admiterea temporara in tara, iar in urma expirarii perioadei de admitere temporara sau ca urmare a necesitatii miscarii acestora s-au efectuat formalitatile de punere in libera circulatie in conformitate cu legislatia vamala.

Matritele sunt proprietatea operatorului din statul membru, conform autorizatiilor de admitere temporara si a evidentei contabile a societatii, care nu a inregistrat achizitii de astfel de produse,... fiind mentionata ca titular de autorizatie de admitere temporara si destinatarul bunurilor in declaratiile vamale de import.

... nu este proprietarul si nici cumparatorul bunurilor, desi este mentionata ca destinatarul bunurilor, nu are calitatea de importator din punct de vedere al TVA, asa cum se prevede la art. 151¹ si a pct. 59 din HG nr. 44/2004.

Persoana obligata la plata taxei pentru importul de bunuri
ART. 151¹

Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii, conform prezentului titlu, este obligatia importatorului.

Art. 151¹ a fost introdus de pct. 123 al art. I din LEGEA nr. 343 din 17 iulie 2006, publicata in MONITORUL OFICIAL nr. 662 din 1 august 2006.

Norme metodologice:

59. In aplicarea art. 151¹ din Codul fiscal, importatorul in scopul taxei este:

a) cumparatorul catre care se expediaza bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, in absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la aceasta data. Prin exceptare de la acesta prevedere, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator;

b) furnizorul bunurilor, pentru livrarile de bunuri care sunt instalate sau asamblate in interiorul Romaniei de catre furnizor sau in numele acestuia si daca livrarea acestor bunuri are loc in Romania in conditiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;

Plata TVA efectuata de catre organele vamale nu a fost refacturata catre proprietarul bunurilor, desi in cazurile in care au existat plati de taxe vamale acestea au fost refacturate proprietarului bunului.

In temeiul art. 145 alin.5 lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, sumele platite in contul proprietarului pentru matritele apartinand acestuia nu poate fi dedusa.

Avand in vedere ca operatorul economic nu a realizat achizitii de bunuri, nu are calitatea de importator (proprietarul bunurilor fiind operatorul din statul comunitar) dar a efectuat plati in contul proprietarului bunurilor, rezulta ca TVA achitata pentru punerea in libera circulatie a bunurilor nu poate fi dedusa.

Potrivit art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru bunurile care la data aderarii au fost plasate inainte de aderare intr-unul din regimurile suspensive prevazute la art. 144 alin 1 lit.a) prevederile se vor aplica si dupa data aderarii pana la iesirea bunurilor din aceste regimuri. La alin. 2) lit.b) se prevede ca :

"... se va considera ca import in Romania:

b) scoaterea bunurilor in Romania din regimurile vamale suspensive in care au fost plasate inainte de data aderarii, in conditiile prevazute la alin 1), chiar daca nu au fost respectate prevederile legale ".

In temeiul art. 151¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, persoanele obligate la plata taxei pentru importul de bunuri cade in sarcina importatorului.

Societatea nu este proprietarul bunurilor conform autorizatiilor de admitere temporara si a evidentei contabile a societatii si nu a inregistrat achizitii ale acestor produse. De asemenea, societatea nu este nici cumparatorul bunurilor intrucat nu a avut loc nici o tranzactie de vanzare - cumparare. Potrivit art. 1294 Cod civil, vanzarea are la baza contractul prin care una din parti - numita vanzator - se obliga sa transmita celeilalte parti - numita cumparator - proprietatea unui bun in schimbul unui pret.

Operatiunea derulata de societate este operatiune de inchiriere, operatiune care nu presupune transferal dreptului de proprietate decat transferal dreptului de folosinta. In concluzie.... nu poate fi considerat cumparatorul bunurilor pentru a se incadra la alin a) mai sus mentionat.

La acelasi punct 59 H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se

prevede ca :

"...importator in scopul taxei este:

c)proprietarul bunurilor, pentru bunurile importate in vederea efectuarii de operatiuni de inchiriere sau leasing in Romania "

Potrivit alin.2) pct.59 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,

"... orice persoana care nu este importator in scopul taxei , dar detine o declaratie vamala de import in care este mentionata ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a TVA aferenta importului decat in situatia in care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura taxele vamale si TVA aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator "

Redam alaturat si punctul de vedere exprimat de ANAF prin Directia de Indrumare si Asistenta Contribuabili referitor la speta supusa solutionarii, prin adresa nr.835252 din data de 04.07.2008, care in concluzie precizeaza ca :

"Potrivit alin.(2) al aceluasi punct din Normele metodologice date in aplicarea art.151¹ din Codul fiscal "Orice persoana care nu este importator in scopul taxei conform alin. (1), dar detine o declaratie vamala de import in care este mentionata ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta importului respectiv decat in situatia in care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1)."

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca matritele sunt aduse in tara in regimul vamal de admitere temporara si ulterior se incheie regimul vamal de admitere temporara care da nastere unei datorii vamale, societatea romaneasca inregistrata in scop de TVA care efectueaza formalitatile vamale si care plateste TVA in vama in momentul punerii bunurilor in libera circulatie, beneficiaza de dreptul de deducere in masura in care refactureaza taxele vamale si TVA proprietarului bunurilor.

Organul de solutionare a contestatiilor retine ca... nu a respectat prevederile pct. 59 alin.2 din HG nr. 44/2004 modificata si completata, in vigoare la data aderarii si in consecinta prevederile legale invocate de contestatoare nu prezinta relevanta.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit TVA nedeductibila in suma de ... lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul Legii nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, HG nr. 44/2004 modificata si completata, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de... reprezentand TVA nedeductibila in suma de ...lei stabilita prin Decizia de impunere nr. 116/02.09.2008.