



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 195 /2014

privind soluționarea contestațiilor depuse de

S.C. .X. S.R.L.

înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **920029** din **13.01.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Biroul vamal .X. prin adresa nr. .X., .X./2013 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X din 13.01.2014 asupra contestațiilor nr. .X./2013 și nr. .X./2013, formulate de **S.C. .X. S.R.L.** cu sediul social în .X., Strada .X., nr. .X., corp .X., .X., CUI .X. și sediul ales pentru comunicarea tuturor actelor de procedură la Cabinet Individual de Avocat „X.” în .X., Strada .X. nr. .X., Sector .X., formulate împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./2013 încheiate de Biroul vamal .X., prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații bugetare în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – diferențe de taxe vamale;
- .X. lei – diferențe comision vamal;
- .X. lei - diferențe de TVA;
- .X. lei – dobânzi compensatorii;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente taxelor vamale;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente comisionului vamal;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente diferențelor de TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxelor vamale;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente comisionului vamal;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente diferențelor de TVA.

Contestațiile nr. .X./2013 și nr. .X./2013 având conținut identic au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, fiind înregistrate la Biroul vamal .X. în data de 24.12.2013, respectiv în data de 30.12.2013, conform ștampilei aplicată de serviciul Registratura pe originalul contestațiilor, în raport de data comunicării cu confirmare de primire a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013, respectiv .X./2013.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 207 și 209 alin. 1 lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suma contestată fiind mai mare de 3 milioane lei și având în vedere pct. 9.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau .X. împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexasarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze cele două contestații conexasate formulate de **S.C. .X. S.R.L.**

I. Prin contestații, societatea arată că pe parcursul derulării contractului de leasing încheiat cu .X. voința părților nu a fost legal exprimată în sensul „încetării de fapt a contractului” iar întreruperea voluntară a obligațiilor ce decurg din acest contract este justificată de acordarea de către societatea de leasing a unei „perioade de grație” conform practicilor în domeniu până la data realizării operațiunilor de încheiere a regimului vamal suspensiv.

Societatea arată că prin adresa nr. .X./2010 a solicitat, iar organele vamale au aprobat, prelungirea termenului de derulare a operațiunilor temporare efectuate în baza acestui contract și în aceste condiții consideră eronată interpretarea organelor vamale potrivit căreia la data de .X./2010 contractul de leasing a fost reziliat.

Societatea susține că operațiunile contabile prin care utilajele ce au făcut obiectul contractului de leasing au fost scoase din listele de inventar și din evidența contabilă au vizat o eroare de raportare față de Standardele internaționale de contabilitate – IAS/IFRS și că ulterior operațiunile eronate au fost stornate și repuse corect.

Societatea consideră că speței nu i se aplică prevederile art. 93 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, respectiv art. 108 alin.

(4) din Legea nr. 86/2005 privind Codul vamal al României, în ceea ce privește obligația titularului operațiunilor de admitere temporară de a informa autoritatea vamală asupra modificărilor intervenite care influențează derularea operațiunilor sub regimul vamal aprobat, întrucât regimul suspendării temporare a plății unor obligații în contractul de leasing nu are o astfel de influență, mai ales că derularea contractului s-a făcut fără incidente .X. până la data solicitării încheierii regimului vamal suspensiv ce a avut loc până la .X./2012.

Societatea arată că la data de .X./2010 nu a avut loc o reziliere de drept a contractului de leasing chiar dacă prin contract a fost prevăzută o astfel de posibilitate în situația intrării în insolvență a beneficiarului, iar societatea justifică această realitate prin faptul că contractul de leasing a rămas valabil până la data încheierii operațiunilor de admitere temporară.

Referitor la susținerea organelor vamale potrivit căreia, pe parcursul derulării regimului vamal de admitere temporară sub care au fost plasate bunurile au intervenit mai multe evenimente la date diferite dar care fiecare în parte au ca efect nașterea datoriei vamale, stabilind data de .X./2010 ca fiind data la care a încetat îndeplinirea condiției de a utiliza echipamentele în sistem de leasing, fără ca titularul să-și fi îndeplinit obligația de a informa autoritatea vamală, societatea arată că părțile contractante (.X. – proprietarul și S.C. .X. S.R.L. – beneficiarul) au continuat relațiile până la data vânzării utilajelor către .X., proprietarul actual și de drept al acestora.

Societatea consideră că acest fapt este certificat prin adresa din .X./2013 emisa de .X. către .X. prin care se confirmă că contractul de leasing dintre .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. nu a fost reziliat în 2010 și că în baza acestei tranzacții tripartite s-a generat operațiunea de import definitiv, în condițiile legii, prin determinarea bazei impozabile la nivelul de 20% din valoarea bunurilor din contractul de leasing financiar extern, orice altă interpretare încălcând principiul de voință în materia contractelor și nici măcar unei autorități de administrare a intereselor publice nu-i este permisă o astfel de conduită.

Referitor la contractul de dare în plată nr. .X./2012 intervenit între S.C. .X. S.R.L. și .X. societatea precizează că data de .X./2012 nu poate fi reținută ca o altă posibilă dată a nașterii datoriei vamale așa cum susțin organele vamale prin Procesul verbal de control nr. .X./2013 și Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013, întrucât este statuat în materie comercială faptul că un contract de dare în plată este doar o modalitate alternativă de stingere a unei obligații financiare, momentul transferului dreptului de proprietate fiind data la care bunurile devin libere să circule între părți iar în speța de față acest moment a intervenit după încheierea regimului vamal de admitere temporară, operațiune care s-a finalizat la data de .X./2012.

Societatea arată că până la data de .X./2012 .X. nu a fost proprietar de drept ci în baza actului de dare în plată a obținut „dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar”. Având în vedere calitatea sa de asociat unic al S.C. .X. S.R.L. dispoziția sa s-a îndreptat către realizarea formalităților de import definitiv al bunurilor respective și punerea acestora la dispoziția S.C. .X. S.R.L. în baza unui contract de închiriere.

Totodată, societatea arată că prin Actul adițional de prelungire a contractului de leasing din data de 02.11.2010 au fost reinițializate obligațiile în cadrul contractului de leasing financiar respectiv și întrucât acesta a avut loc după data aderării României la Uniunea Europeană, drepturile de import corect și legal determinate sunt cele stabilite la data de .X./2012 după încheierea regimului vamal de admitere temporară și nu în baza legislației aplicabile în România înainte de aderarea la Uniunea Europeană așa cum precizează organele vamale prin Procesul verbal de control nr. .X./2013.

Drept urmare societatea contestă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013 și Procesul verbal de control nr. .X./2013, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând .X. lei – diferențe de taxe vamale, .X. lei – diferențe comision vamal, .X. lei - diferențe de TVA, .X. lei – dobânzi compensatorii, .X. lei - dobânzi și penalități de întârziere.

II. Prin Procesul verbal de control nr. .X./2013 în baza căruia a fost emisă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013 organele vamale au constatat că în perioada .X./2005 – .X./2006 S.C. .X. S.R.L. .X. a depus un număr de .X. declarații vamale prin care au fost plasate în regim de admitere temporară, conform art. 27 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind societățile de leasing și operațiunile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, utilaje și echipamente, în baza unui contract de leasing financiar extern încheiat la data de .X./2005 cu societatea de leasing .X..

Organele vamale arată că termenul inițial acordat pentru derularea operațiunilor a fost .X./2010 prelungit ulterior până la .X./2012.

Cu ocazia controlului ulterior organele vamale au constatat, pe perioada derulării operațiunilor (.X./2005 – .X./2012), mai multe evenimente care fiecare în parte pot constitui un moment al nașterii datoriei vamale.

Astfel, organele vamale au constatat că la data de **.X./2010** S.C. .X. S.R.L. a procedat, conform notelor contabile nr. .X. - .X. și .X., la scoaterea din listele de inventar și din evidența contabilă a utilajelor și echipamentelor tehnologice care au făcut obiectul regimului de admitere temporară, societatea de leasing nu a mai emis începând cu această dată facturi pentru ratele de

leasing, iar S.C. .X. S.R.L. nu a mai înregistrat obligații privind plata acestor rate.

Organele vamale arată că societatea a încălcat prevederile art. 93 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, respectiv art. 108 alin. (4) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României în sensul că aceasta avea obligația de a informa autoritatea vamală despre modificările apărute în derularea operațiunilor și consideră că de la această dată contractul de leasing a încetat și astfel s-a născut datoria vamală potrivit art. 144 alin. (1) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, respectiv art. 226 alin. (1) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, ca urmare a faptului că a încetat îndeplinirea condiției de a utiliza bunurile în sistem de leasing.

Organele vamale au constatat că la data de **.X./2010**, conform Sentinței Comerciale nr. .X./X./2010 pronunțată de Tribunalul .X., S.C. .X. S.R.L. a intrat în insolvență. În această situație, potrivit art. 11 A) liniuța a doua din Anexa 1 la Contractul de leasing – Termeni generali, contractul de leasing se reziliază de drept, fără a fi necesară efectuarea altor formalități legale sau fără nicio notificare formală. Drept urmare organele vamale consideră această dată ca fiind o altă posibilă dată a nașterii datoriei vamale întrucât contractul de leasing a fost reziliat automat iar societatea nu mai putea beneficia de exonerarea totală de la plata taxelor vamale pentru operațiunile derulate în sistem de leasing. În plus organele vamale constată că nici acest eveniment nu a fost adus la cunostința autorității vamale potrivit art. 93 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României și respectiv art. 108 alin. (4) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României.

De asemenea, organele vamale au constatat că la data de **.X./2012** prin Contractul de dare în plată nr. .X./2012 și factura fiscală nr. .X./2012 bunurile aflate sub regim de admitere temporară au fost transferate de la S.C. .X. S.R.L. la .X.. Urmare acestui fapt organele vamale consideră că a avut loc o înstrăinare a unor bunuri aflate sub supraveghere vamală, fără informarea prealabilă a autorității vamale conform art. 93 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României și respectiv art. 108 alin. (4) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, stabilind că și la această dată s-a născut datoria vamală, conform art. 143 alin. (1) și art. 144 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, respectiv art. 225 alin. (2) și art. 226 alin. (3) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României.

Organele vamale arată că întrucât încetarea contractului de leasing a avut loc la o dată anterioară, respectiv .X./2010 sau .X./2010 iar utilajele și echipamentele tehnologice au fost înstrăinate de S.C. .X. S.R.L. la data de .X./2012, rezultă că la data de .X./2012 data depunerii declarațiilor vamale de încheiere a regimului de admitere temporară contestatoarea nu mai avea

calitatea de utilizator în operațiunile de leasing și nu a achiziționat aceste bunuri în cadrul acestor operațiuni, în speță nefiind aplicabile prevederile art. 27 alin. (3) și (4) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind societățile de leasing și operațiunile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea organele vamale arată că în cazul declarațiilor vamale de punere în liberă circulație efectuate cu MRN .X., MRN .X., MRN .X., MRN .X., MRN .X., MRN .X., MRN .X. și MRN .X. din .X./2012 drepturile vamale au fost incomplet determinate întrucât potrivit punctului 4 paragraful (16) din Anexa V la Actul de aderare și pct. IV.2.c) din Măsurile tranzitorii în domeniul vamal ale Actului de aderare – Doc. Taxud/1661/2006RO cuantumul datoriei vamale pentru bunurile ce au făcut obiectul acestor declarații vamale trebuia determinat pe baza elementelor care rezultă din legislația aplicabilă în România înainte de aderare, drept pentru care trebuia achitat atât comisionul vamal datorat conform Legii nr. 8/1994 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data plasării mărfurilor sub regim, cât și dobânzile compensatorii datorate conform art. 519 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 al Comisiei, privind dispozițiile de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului vamal Comunitar.

De asemenea, organele vamale în conformitate cu prevederile art. 63 alin. (6) din Normele metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, aprobate prin Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7521/2006 au informat reprezentanții S.C. .X. S.R.L. asupra constatărilor iar aceștia au formulat următoarele puncte de vedere:

Referitor la scoaterea din evidența contabilă la .X./2010 a bunurilor aflate în regim de admitere temporară societatea arată că a fost o operațiune contabilă făcută din greșeală, contractul de leasing fiind derulat în continuare chiar dacă au fost înregistrate probleme financiare și întâzieri de plăți intenția de reziliere a contractului de leasing a existat dar nu a fost transpusă printr-un act scris.

Față de aceasta, organele vamale arată că scoaterea din evidența contabilă a bunurilor aflate în admitere temporară nu poate fi rezultatul unei simple greșeli, care putea fi descoperită cu ocazia uneia dintre inventariile anuale obligatorii.

Organele vamale au consemnat faptul că societatea susține că înstrăinarea bunurilor nu a fost făcută în baza facturii fiscale nr. .X./2012 întrucât conform noului Cod civil înstrăinarea bunurilor se face printr-un act de voință al părților și nu neapărat printr-o factură fiscală iar în cazul de față înstrăinarea a avut loc în baza Contractului de dare în plată nr. .X./2012, așa

cum a fost modificat prin Actul adițional nr. .X./2012 și Memorandumul înțelegerii părților nr. .X./2012, potrivit cărora transferul dreptului de proprietate și implicit înstrăinarea bunurilor a avut loc la data de .X./2012.

Față de aceasta, organele vamale arată că prevederile art. 1.2 din Contractul de dare în plată nr. .X./2012 și-au produs efectele din momentul semnării, bunurile fiind înstrăinate în acel moment, iar societatea avea obligația de a informa autoritatea vamală înainte de înstrăinare pentru a aplica regimul vamal corespunzător.

Actul adițional la Contractul de dare în plată nr. .X./2012 a fost semnat în .X./2012 după ce fusese emisă și încasată factura nr. .X./2012 și nu poate produce efecte retroactive în ceea ce privește art. 1.2 din Contract.

Organele vamale arată că pe durata derulării regimului vamal de admitere temporară sub care au fost plasate bunurile în cauză au intervenit mai multe evenimente, la date diferite, dar care fiecare în parte au ca efect nașterea datoriei vamale, iar în temeiul art. 148 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României și respectiv art. 237 alin. (2) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, rețin data de **.X./2010** ca dată a nașterii datoriei vamale întrucât la această dată condițiile pentru exonerarea totală de la plata taxelor vamale și a celorlalte drepturi ale bugetului nu mai erau respectate.

În aplicarea prevederilor art. 61 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, art. 155 alin. (2) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1114/2001, art. 100 alin. (3), alin. (5) și alin. (6), art. 111 alin. (2), art. 164 alin. (1) și art. 287 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României și art. 382 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 707/2006, art. 519 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 al Comisiei și Legea nr. 8/1994 cu modificările și completările ulterioare, organele vamale prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013 au stabilit în sarcina societății obligații vamale suplimentare în sumă totală de .X. lei, reprezentând diferențe de taxe vamale în sumă totală de .X. lei, diferențe comision vamal în sumă totală de .X. lei, diferențe de TVA în sumă totală de .X. lei, dobânzi compensatorii în sumă totală de .X. lei, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

III. Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea stabilirii diferențelor de obligații vamale aferente încheierii regimului vamal de admitere temporară acordat în baza unui contract de leasing financiar, în condițiile în care, din instrumentarea speței de către organele vamale și din documentele existente la dosarul cauzei, nu se poate stabili dacă pe toată perioada derulării contractului de leasing societatea contestatoare și-a păstrat calitatea de utilizator.

În fapt, în perioada .X./2005 – .X./2006 S.C. .X. S.R.L. .X. a depus la autoritatea vamală .X. de declarații vamale prin care a solicitat și a obținut plasarea în regim vamal de admitere temporară a unor instalații și echipamente tehnologice pentru industria textilă, cu exonerarea totală a obligațiilor de plată a sumelor aferente drepturilor de import, pe perioada derulării regimului.

Regimul vamal a fost acordat în temeiul art. 27 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe baza unui contract de leasing financiar, încheiat la data de .X./2005 de S.C. .X. S.R.L. .X. în calitate de utilizator cu .X. în calitate de locator, .X. având calitatea de garant iar termenul acordat pentru încheierea regimului de admitere temporară fiind data de .X./2010.

Organele de control vamal au constatat că pe durata derulării regimului vamal de admitere temporară sub care au fost plasate bunurile în cauză, au intervenit mai multe evenimente, la date diferite, dar care fiecare în parte au ca efect nașterea datoriei vamale, iar în temeiul art. 148 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României respectiv art. 237 alin. (2) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României au stabilit data nașterii datoriei vamale la .X./2010.

Organele vamale au constatat că în perioada .X./2012 – .X./2012 societatea a depus declarații vamale de încheiere a regimului vamal de admitere temporară și a achitat drepturile vamale prin raportare la valoarea reziduală (20% din valoarea de intrare a instalațiilor și echipamentelor tehnologice).

La controlul ulterior al declarațiilor vamale de punere în liberă circulație organele vamale au stabilit că nașterea datoriei vamale a avut loc la data de .X./2010, dată de la care așa cum s-a aratat, societatea de leasing nu a mai emis facturi pentru ratele de leasing iar S.C. .X. S.R.L. .X. nu a mai înregistrat obligații de plată a acestor rate.

Organele vamale au constatat că urmare a încetării de fapt a regimului de leasing nu mai este îndeplinită condiția ca instalațiile și echipamentele

tehnologice să fie utilizate cu exonerare totală de la plata drepturilor de import inclusiv a garanțiilor vamale potrivit regimului vamal de admitere temporară în regim de leasing.

În conformitate cu prevederile art. 93 și art. 144 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, respectiv art. 226 alin. (1) din Legea 86/2006 privind Codul vamal al României, organele vamale au stabilit în sarcina societății drepturi vamale prin raportare la valoarea de intrare instalațiilor și echipamentelor tehnologice.

Prin contestația formulată S.C. .X. S.R.L. .X. arată că pe întreaga durată de derulare a contractului de leasing încheiat cu .X. voința părților nu a fost legal exprimată în sensul încetării de fapt a contractului de leasing, acesta continuându-și efectele după o întrerupere voluntară de doar câteva luni a obligațiilor de plată, justificată prin acordarea de către finanțator a unei facilități de tip „perioadă de grație”.

Societatea consideră încheierea din oficiu a regimului vamal suspensiv în data de .X./2010 nelegală întrucât operațiunile contabile prin care instalațiile și echipamentele tehnologice, ce au făcut obiectul regimului vamal de admitere temporară, au fost scoase din listele de inventar și din evidența contabilă, au vizat o eroare de raportare față de standardele internaționale de contabilitate (IFRS), operațiunile eronate fiind ulterior stornate și repuse corect.

Societatea arată că nu a încălcat prevederile art. 93 din Legea 141/1997 privind Codul vamal al României, în sensul că nu au fost influențate sau modificate cu nimic condițiile care au stat la baza regimului vamal suspensiv, voința părților fiind aceea de a continua relațiile contractuale, orice altă interpretare încălcând principiul libertății de voință în materia contractelor.

De asemenea societatea arată că înstrăinarea a avut loc în baza Contractului de dare în plată nr. .X./2012, așa cum a fost modificat prin Actul adițional nr. .X./2012 și Memorandumul înțelegerii părților nr. .X./2012 potrivit cărora transferul dreptului de proprietate și implicit înstrăinarea bunurilor a avut loc la data de .X./2012.

În drept, art. 27 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data introducerii în țară a mărfurilor, prevede:

(1) Bunurile mobile care sunt introduse în țară de către utilizatori, persoane fizice sau .X. române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane .X. străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea

totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.

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

(5) Termenul în cadrul căruia bunurile urmează să fie restituite sau să primească o nouă destinație vamală este cel convenit între părți prin contractul de leasing, dar nu poate fi mai mare de 7 ani de la data introducerii în țară a bunului.

La solicitarea regimului vamal de admitere temporară cu exonerare totală de la plata drepturilor vamale societatea a prezentat organelor vamale, contractul de leasing ce cuprinde dispoziții cu privire la durata contractului, cuantumul ratelor de leasing, datele de plată a ratelor de leasing, valoarea reziduală, drepturi după expirarea contractului.

Conform doctrinei, leasingul este *“forma de comerț și finanțare prin locație (închiriere) a unor mașini, utilaje de transport și a altor bunuri, întreprinderilor a căror motivație de a recurge la această tehnică de comerț rezidă în specificul unor operațiuni pe care le realizează (pe termen scurt și nerepetabile) sau în faptul că nu dispun de suficiente fonduri proprii sau împrumutate pentru a le cumpăra”.*

Deci, leasingul este o operațiune de finanțare pe baza unui contract specific prin intermediul căruia utilizatorul poate folosi un bun în schimbul plății chiriei aferente și în final să cumpere bunul.

Din punctul de vedere al beneficiarului, leasingul constituie o formă de creditare în cadrul căreia sumele necesare achiziționării bunului se obțin prin exploatarea acestuia, iar rambursarea lui se face eșalonat sub forma ratelor de leasing și în final a prețului rezidual.

În dreptul românesc definiția legală a operațiunii de leasing este dată de art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sediul materiei în cazul leasingului, potrivit căruia aceasta este operațiunea *“prin care o parte, denumită locator/finanțator, transmite, pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumită utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta*

raporturile contractuale. Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract."

Având în vedere prevederile Ordonanței Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sediul materiei în cazul operațiunilor de leasing, pentru a putea beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu exonerare totală de la plata drepturilor vamale, utilizatorul avea obligația de a pune în aplicare contractul de leasing așa cum a fost prezentat organelor vamale la acordarea regimului de admitere temporară, respectarea prevederilor contractului de leasing ținând de esența acordării regimului special.

Regimul de admitere temporară a fost acordat urmare prezentării contractului de leasing, existența și implicit punerea în executare a acestuia fiind condiția sine qua non pentru ca societatea contestatoare să poată beneficia de acest regim vamal.

Având în vedere modul de derulare a contractului de leasing încheiat între .X. și S.C .X. S.R.L. .X. precum și evenimentele intervenite pe parcursul derulării contractului, respectiv:

- faptul că la data de .X./2010 contestatoarea a scos din evidența contabilă mărfurile ce au făcut obiectul regimului vamal de admitere temporară,
- faptul că societatea de leasing după luna martie 2010 nu a mai emis facturi pentru ratele de leasing iar S.C .X. S.R.L. .X. un a mai înregistrat obligații de plată a acestor rate,
- faptul că în data de .X./2012 prin Contractul de dare în plată nr. .X./2012 mărfurile introduse în țară sub regim vamal de admitere temporară au fost transferate către societatea .X.,
- faptul că ulterior a fost emisă factura fiscală nr. .X./2012, iar S.C .X. S.R.L. .X. susține că transferul dreptului de proprietate a acestor bunuri a avut loc abia la data de .X./2012,

prin adresa nr. .X./2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, exprimarea unei opinii de specialitate, respectiv dacă societatea întrunește condițiile prevăzute de lege pentru menținerea regimului de admitere temporară acordat în baza contractului de leasing și plata drepturilor vamale la valoarea reziduală (20% din valoarea de intrare a bunurilor) la finalul contractului.

Prin adresa nr. .X./X./2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a transmis către Direcția Generală .X. copii ale următoarelor documente:

- Contestația înaintată de S.C. .X. S.R.L, înregistrată la Biroul vamal .X. cu nr. .X./2013;
- Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .X./2013 întocmit de Biroul vamal .X.;
- Procesul verbal de control nr. .X./2013;
- Contractul de leasing dintre .X. și S.C. .X. S.R.L;
- Factura .X./2012 emisă de .X.;
- Contractul de dare în plată nr. .X./2012 dintre S.C. .X. S.R.L. și .X.;
- Ratificarea operațiunii financiare nr. .X./2012;
- Memorandumul înțelegerii părților nr. .X./2012;
- Factura fiscală nr. .X./2012;
- Procesul verbal de dare în folosință nr. .X./2012;
- Adresele nr. .X./2013 și nr. .X./2013 conținând punctul de vedere al S.C. .X. S.R.L;
- Adresa din .X./2013 a .X. SA.

Prin adresa nr. .X./2014 Direcția Generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a precizat următoarele:

“La momentul introducerii bunurilor în țară, S.C. .X. S.R.L, în calitate de utilizator, odată cu declarațiile vamale de plasare în regim vamal de admitere temporară, a prezentat autorității vamale, printre altele, și traducerea în limba româna a contractului de leasing încheiat cu societatea de leasing, persoană .X. straină, în speță .X.. (.X.).

Potrivit art. 6 din același act normativ (Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, cu modificările și completările ulterioare):

(1) Contractul de leasing trebuie să cuprindă, pe lângă părțile contractante, cel puțin următoarele elemente:

a) clauza privind definirea contractului de leasing ca leasing financiar sau operațional;

b) denumirea bunului care face obiectul contractului de leasing și caracteristicile de identificare a acestuia;

c) valoarea exactă a sumelor ratelor lunare de leasing și data exactă de plată a acestora;

d) perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului;

e) clauza privind obligația asigurării bunului;

f) valoarea totală a contractului de leasing.

(2) Contractul de leasing financiar trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la alin. (1), următoarele:

a) valoarea de intrare a bunului;

b) valoarea reziduală a bunului convenită de părți, când este cazul;

c) valoarea avansului;

d) rata de leasing.

(3) Părțile pot conveni și alte clauze.

În contractul cadru de leasing financiar la articolul 11, lit. A) se prevede că unul dintre cazurile care atrag rezilierea de drept a contractului, *fără a fi necesară efectuarea altor formalități legale sau fără nicio notificare formală, este cererea unui termen de grație* .

Prin urmare, având în vedere textul de lege mai sus citat și existența acestei clauze contractuale de reziliere, contestatoarea trebuie să probeze cu documente susținerea potrivit căreia a beneficiat de o perioadă de grație potrivit înțelegerii părților (acte adiționale la contractul de leasing sau o corespondență între părți în sensul acordării unei perioade de grație).

Din economia art. 27 alin. (1) din O.G. 51/1997 republicată, cu modificările și completările ulterioare rezultă că este de esența regimului vamal de admitere temporară existența unui contract de leasing care să-și producă efectele pe toată perioada în care a fost acordat regimul. Așadar un alt element esențial de verificat în spetă este dacă pe toată perioada de derulare a regimului vamal de admitere temporară, titularul operațiunii vamale (S.C. .X. S.R.L.) și-a păstrat calitatea de utilizator (parte a contractului de leasing) care a constituit o condiție de acordare a regimului vamal suspensiv.

Prin adresa nr. .X./ 2013, înregistrată la Biroul vamal .X.cu nr. .X./2013 chiar contestatoarea arată că

în luna septembrie 2012 .X. a transferat dreptul de proprietate asupra echipamentelor către .X., în baza facturii emise în acest sens pentru valoarea reziduală stipulată în contractul de leasing financiar. Aceste aspecte rezultă și sunt susținute și prin intermediul facturii nr. .X./2012 emisă de .X. către .X. prin care, odată dobândit dreptul de proprietate de către .X. în luna septembrie 2012, .X. a emis factura către .X. ca urmare a transferului dreptului de proprietate către aceasta din urmă.

Așadar din această adresă rezultă că în luna septembrie 2012 .X. dobândise dreptul de proprietate asupra echipamentelor, motiv pentru care la data de .X./2012 a și emis factura nr. .X., în care de altfel se face referire la contractul de vânzare- cumparare nr. .X.2012.

Conform art. 1.2 din Contractul de dare în plată nr. .X./2012 *transferul proprietății asupra utilajelor date în plată operează de la debitor la creditor la data semnării prezentului contract de dare în plată, fără o altă formalitate prealabilă.*

Din Ratificarea operațiunii financiare nr. .X./2012 încheiată între S.C. .X. S.R.L. și .X. rezultă că .X., în calitate de proprietar al utilajelor și echipamentelor utilizate de către .X. în activitatea de producție, a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. contractul de închiriere de utilaje și echipamente nr. .X./2012, cu obligația .X. de a achita o chirie lunară de .X. Euro.

Cu toate acestea, prin adresa nr. .X./2013, înregistrată la Biroul vamal .X. cu nr. .X./2013, S.C. .X. S.R.L. arată că transferul dreptului de

proprietate și implicit înstrăinarea bunurilor a fost făcută conform Memorandumului nr. .X./2012 la data de .X./2012.

Din adresa dumneavoastră nr. .X./ 2014 și din documentele anexate acesteia rezultă că **declarațiile vamale de încheiere a regimului vamal de admitere temporară au fost depuse în perioada .X./2012- .X./2012**, când s-au achitat drepturile vamale prin raportare la valoarea reziduală (20% din valoarea de intrare a instalațiilor și echipamentelor tehnologice).

Având în vedere că există o neconcordanță între documentele anexate adresei dumneavoastră (adresa nr. .X./2013, adresa nr. .X./ 2013, Ratificarea operațiunii financiare nr. .X./2012 și Memorandumul nr. .X./2012) considerăm că

- trebuie să se lamurească aceste inadvertențe cu privire la data de la care .X. a devenit proprietarul utilajelor și echipamentelor și
- să se precizeze cum a fost încheiat contractul de închiriere de utilaje și echipamente nr. .X./2012 cu .X. cu obligația .X. de a achita o chirie lunară de .X. Euro (așa cum se arată în Ratificarea operațiunii financiare nr. .X./2012) în condițiile în care susține că .X. a devenit proprietar al bunurilor abia la data de .X./2012 conform Memorandumului nr. .X./2012”.

Având în vedere cele precizate prin adresa Direcției Generale .X. nr. .X./2014, redate mai sus, precum și faptul că din instrumentarea speței de către organele de control vamal și din documentele aflate la dosarul cauzei, nu se poate stabili dacă societatea a beneficiat de o perioadă de grație potrivit înțelegerii părților (acte adiționale sau corespondență între părți în acest sens) precum și dacă pe toată perioada de derulare a regimului vamal de admitere temporară titularul operațiunilor și-a păstrat calitatea de utilizator, care a constituit o condiție de acordare a regimului suspensiv și respectiv data la care societatea .X. a devenit proprietarul utilajelor, se reține că în vederea stabilirii cu claritate a situației de fapt pentru încadrarea în temeiul legal aplicabil este necesară administrarea de probe suplimentare.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de control vamal cărora le revine obligația descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea corectă a reglementărilor vamale, în sensul prevederilor art. 63 din Normele metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, aprobate prin Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7521/2006, pentru clarificarea punctuală a tuturor aspectelor sesizate de Direcția Generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

urmând ca organele vamale să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de cele precizate în prezenta decizie, să efectueze demersuri pentru clarificarea aspectelor sesizate de Direcția Generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și, în funcție de rezultatele obținute, să emită, dacă este cazul, un nou act administrativ fiscal pentru aceleași obligații și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

Pentru considerentele mai sus arătate, în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie și în baza art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile stabilite de controlul vamal nr. .X./2013 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./2013 încheiate de Biroul vamal .X., prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – diferențe de taxe vamale;
- .X. lei – diferențe comision vamal;
- .X. lei - diferențe de TVA;
- .X. lei – dobânzi compensatorii;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente taxelor vamale;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente comisionului vamal;
- .X. lei - dobânzi de întârziere aferente diferențelor de TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxelor vamale;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente comisionului vamal;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente diferențelor de TVA.

urmând ca acesta să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații și aceleași declarații vamale avute în vedere prin actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și prevederile legale incidente în materie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

