

## VI. Aport la capitalul social

### 24. Aport la capitalul social a unor bunuri importate în baza unui contract de vânzare-cumpărare încheiat cu un furnizor extern și achitat dintr-un credit contractat de societate

În urma unui control vamal ulterior s-au constatat următoarele:

În data de 30.04.1998, prin Hotărârea Consiliului Local „X” s-a aprobat înființarea unei societăți de transport local având ca acționar unic Consiliul Local al orașului „X”. Adunarea Generală a Acționarilor societății, având la bază decizia Consiliului Local Municipal, a aprobat majorarea capitalului social cu contravaloarea a 12 autobuze. În temeiul art. 153 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 32/1997, Oficiul Registrului Comerțului, ca urmare a cererii de înscriere de mențiuni a admis înscrierea în registrul comerțului a majorării capitalului social al societății.

În scopul achitării prețului celor 12 autobuze, achiziționate în baza unui contract de vânzare-cumpărare încheiat cu un furnizor extern societatea, a încheiat cu o bancă comercială un contract de credite. Plata la extern s-a efectuat din contul-acreditiv deschis la bancă de către societate. Cu declarație vamală societatea a importat 12 autobuze, reprezentând aport în natură, în scutire de la plata taxelor vamale conform art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997. În urma controlului ulterior efectuat de reprezentanții direcției regionale vamale s-a constatat că societatea nu putea beneficia de facilitățile prevăzute la art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 deoarece nu erau îndeplinite condițiile referitoare la aportul la capitalul social al unei societăți comerciale, prevăzute de art. 15 alin. 2 din Legea nr. 31/1990 și art. 1492 alin 2 din Codul Civil coroborate cu prevederile art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998. De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.100/1998 privind aprobarea Listei cu denumirea comercială și codurile din Tariful vamal de import al României, corespunzătoare bunurilor care se încadrează în prevederile art. 3 lit. b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe nu cuprinde și poziția tarifară 87.02.10.11 corespunzătoare celor 12 autobuze importate. În sarcina contestatoarei a fost stabilită de plată o datorie vamală.

În motivarea contestației, societatea a arătat că prin hotărârea Consiliului Local Municipal, în calitate de unic acționar s-a aprobat majorarea capitalului social cu 12 autobuze, iar printr-o altă hotărâre s-a aprobat majorarea capitalului social cu suma reprezentând contravaloarea celor 12 autobuze. Pentru plata prețului autobuzelor, Consiliul Local a virat din bugetul propriu o parte din sumă iar pentru diferență a contractat un împrumut bancar.

Cu declarația vamală de import au fost introduse cele 12 autobuze în scutire de la plata taxelor vamale conform art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997. De asemenea, societatea a arătat că a respectat condițiile ce trebuiau îndeplinite pentru ca bunurile importate pentru aport în natură să fie scutite de la plata drepturilor vamale, condiții prevăzute de art. 2 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, invocând în susținere hotărârea Consiliului Local și încheierea prin care judecătorul

delegat a dispus înscrierea de mențiuni în Registrul Comerțului. Astfel, societatea a afirmat că nu a fost de acord cu susținerea organului de control potrivit căreia în conformitate cu prevederile art. 15 alin.2 din Legea nr.31/1990 și art. 1492 alin 2 din Codul Civil nu se puteau acorda facilitățile prevăzute de art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 datorită faptului că aportul de capital în natură provenea din alocarea unei sume de la bugetul local și a unui împrumut bancar, deoarece nu exista nici o interdicție legală privind procurarea sumelor de bani de către acționarul unic, Consiliul Local Municipal, din cele două surse.

De asemenea, societatea a mai susținut că în conformitate cu prevederile art.2 și art.3 din Hotărârea Guvernului nr.94/1998 birourile vamale sunt obligate să verifice îndeplinirea condițiilor de scutire de la plată a drepturilor vamale cu ocazia întocmirii declarației vamale, iar dacă din eroare, biroul vamal face o încadrare greșită trebuie să suporte consecințele produse de eventuala aplicare greșită a normelor legale.

Prin urmare, societatea a solicitat anularea procesului verbal și exonerarea de la plata drepturilor vamale și a majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, **cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile importate, în vederea constituirii ca aport în natură la capitalul social al contestatoarei, dar achitate dintr-un credit bancar, contractat de societate, aceasta putea beneficia de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997.**

În drept, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe prevede la art.13 următoarele:

*“Investitorii beneficiază de următoarele facilități:*

*a) importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată;”*

Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale prevede la art.15 alin.2 ca:

*“Aporturile în natură sunt admise la toate formele de societate. Aceste aporturi se realizează prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare.”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că importul autobuzelor a fost achitat de societate pe baza împrumutului contractat cu o bancă comercială și din fondurile puse la dispoziție de către asociatul unic. În aceasta situație nu acționarul unic era cel care a avut în proprietate un bun pe care l-a adus ca aport în natură la capitalul social, ci societatea însăși a achiziționat un bun din import, pe care l-a achitat din surse atrase, respectiv un credit bancar și fonduri puse la dispoziție de asociat. Mai mult, Hotărârea Guvernului nr.100/1998 privind aprobarea Listei cu denumirea comercială și codurile din Tariful vamal de import al României, corespunzătoare bunurilor care se încadrează în prevederile art. 13 lit. b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe nu cuprinde și poziția tarifară 87.02.10.11 la care au fost încadrate cele 12 autobuze importate.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia ar fi respectat condițiile ce trebuiau îndeplinite pentru ca bunurile importate pentru aport în natură să fie scutite de drepturi vamale, condiții prevăzute de art.2 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât importul autobuzelor nu a putut fi considerat aport în natură deoarece societatea comercială este cea care a achitat firmei străine contravaloarea acestora, realizând în fond o operațiune de vânzare - cumpărare, titularul operațiunii de import fiind însăși societatea contestatoare. De asemenea, referitor la afirmația societății că nu exista nici o interdicție legală privind procurarea sumelor de bani de către actionarul unic, respectiv, Consiliul Local, aceasta nu a avut relevanță deoarece nu acționarul unic era cel care a avut în proprietate un bun achiziționat din surse atrase, pe care l-a adus ca aport în natură la capitalul social, ci societatea însăși a achiziționat un bun din import.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația contestatoarei conform căreia în conformitate cu prevederile art.2 și art.3 din Hotărârea Guvernului nr.94/1998 birourile vamale erau obligate să verifice îndeplinirea condițiilor de scutire de la plata drepturilor vamale cu ocazia întocmirii declarației vamale, iar dacă din eroare, biroul vamal făcea o încadrare greșită trebuie să suporte consecințele produse de eventuala aplicare greșită a normelor legale, întrucât, potrivit prevederilor art.3 lit.s din Legea nr. 141/1997, declarație vamală este *“actul unilateral cu caracter public, prin care o persoană manifestă, în formele și în modalitățile prevăzute în reglementările vamale, voința de a plasa mărfurile sub un regim vamal determinat”* iar conform art.40 din Hotărârea Guvernului nr.626/1997 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României *“declarația vamală în detaliu, semnată de importator, de exportator sau de reprezentanții acestora are valoarea unei declarații pe proprie răspundere a acestuia în ceea ce privește: a) exactitatea datelor înscrise în declarația vamală.”*

Având în vedere cele precizate, bunul importat nu putea constitui aport în natură la majorarea capitalului social astfel încât nu se încadra în prevederile art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 pentru a beneficia de scutire la plata taxelor vamale și a T.V.A. A rezultat că organele vamale au calculat în mod legal drepturi vamale drept pentru care **s-a respins ca neîntemeiată** contestația societății.

## **25. Bunuri neamortizabile importate ca aport în natura la capitalul social al unei societăți comerciale**

În perioada noiembrie 1998 – februarie 1999, societatea «X» a importat o serie de bunuri pentru care a beneficiat de facilitățile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, cu modificările ulterioare. În declarațiile vamale au fost înscrise bunurile, așa cum au fost prezentate acestea la vămuire, respectiv ca elemente prefabricate din oțel, accesorii pentru instalații sanitare, accesorii instalații electrice, cabluri, preparate lubrifiante, etc., făcându-se mențiunea *“raport de expertiză”*, acesta constituind documentul care a stat la baza întocmirii actelor adiționale prin care s-a consemnat mărirea capitalului social.

La data importului, bunurile importate nu erau amortizabile în condițiile Legii

nr.15/1994, fapt recunoscut și de societate, care prin contestația depusă a precizat că după finalizarea construcției din elemente prefabricate *“s-au realizat actele de recepție finală î...ș. după aprilie 1999 hala industrială a fost înregistrată în contabilitate ca mijloc fix și se amortizează în conformitate cu Legea nr.15/1994.”* Prin act constatator, organele vamale au stabilit că bunurile care au fost prezentate spre vămuire la data înregistrării declarațiilor vamale de import nu se încadra în prevederile art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, motiv pentru care au obligat contestatoarea la plata drepturilor vamale aferente.

Prin contestația formulată împotriva actului constatator, societatea a arătat că a efectuat o serie de importuri din care, într-o perioadă de circa 6 luni, s-a realizat o hală industrială. Bunurile astfel importate au beneficiat de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, fiind incluse în capitalul social ca aport în natură. După finalizare, hala a fost recepționată, fiind înregistrată în contabilitate ca mijloc fix și intabulată. Societatea a mai susținut că era interpretabil modul de întocmire al declarațiilor vamale de către biroul vamal, care în loc de a preciza că obiectivul importat reprezenta aport în natură la capitalul social a trecut denumirea bunurilor conform facturii, făcând mențiunea *“raport de expertiză”*, document care a stat la baza vămuirii. De asemenea, contestatoarea a arătat că importul s-a efectuat în baza și cu respectarea prevederilor art.13 lit.a și b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92, cu modificările ulterioare, eventuala interpretare a cuvântului mobil sau imobil neavând sens, în lumina prevederilor Legii nr.241/1998.

Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, **cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile importate în vederea realizării în România a unei hale industriale contestatoarea putea beneficia de facilitățile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, în condițiile în care pe declarațiile vamale de import bunurile au fost menționate distinct și nu ca un tot unitar.**

În drept, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, act normativ în vigoare la data realizării importurilor, preciza la art.13 lit.a următoarele:

*“a) importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată”*

Actul normativ invocat a fost aprobat și modificat prin Legea nr.241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, care la art.1 pct.15 prevedea:

*“scutirea de la plata taxelor vamale și de la plata T.V.A. a importului de bunuri care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau care reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate.”*

În aplicarea prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.94/1998 care, la pct.2, precizează următoarele:

*“Sunt exceptate de la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, bunurile mobile care constituie active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, în următoarele condiții care se verifică la birourile vamale, cu ocazia întocmirii declarației vamale de import:*

*a) în cazul bunurilor constituind aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, importatorul trebuie să facă dovada că bunurile respective figurează într-o listă-anexă la actul constitutiv al societății comerciale sau la hotărârea de majorare a capitalului social. După efectuarea operațiunii de import, majorarea sau constituirea capitalului social trebuie înregistrată la oficiul registrului comerțului, potrivit legii;”*

Încadrarea bunurilor în categoria celor amortizabile se face conform art.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, respectiv:

*“Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:*

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;*
- b) mijloacele fixe.*

*Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

- a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;*
- b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”*

Având în vedere cele precizate, s-a reținut că pentru a beneficia de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, cu modificările ulterioare, bunurile importate, aduse ca aport în natură la capitalul social trebuiau să îndeplinească următoarele condiții, cumulativ: să fie bunuri mobile, să fie bunuri amortizabile potrivit Legii nr.15/1994 și să figureze într-o listă anexă la actul prin care s-a aprobat majorarea capitalului social. Ori, așa cum a rezultat atât din declarațiile vamale aflate în copie la dosarul cauzei, cât și din contestația formulată de societate, bunurile importate nu au fost amortizabile ele însele, în condițiile Legii nr.15/1994, ci ulterior realizării importurilor au fost înglobate într-un tot unitar, hala industrială, care a început să fie amortizată din luna aprilie 1999, drept pentru care acestor importuri nu le erau aplicabile facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, cu modificările ulterioare, în momentul efectuării importurilor.

În același sens s-a pronunțat și direcția generală a vămilor, care prin adresa aflată în copie la dosarul cauzei, a precizat:

*“Î...ș nu pot beneficia de facilitățile art.13, lit.a din O.U.G. nr.92/1997 acele bunuri care, în forma în care se prezintă spre vămuire, nu sunt amortizabile, chiar dacă ulterior importului sunt destinate realizării unui/unor bunuri amortizabile care reprezintă aport în natură la capitalul social. Aceasta este, spre exemplu, cazul materialelor de construcții care se importă în scopul realizării unei construcții constituită ca aport în natură la capitalul social.”*

Față de cele prezentate mai sus, **contestația a fost respinsă** ca neîntemeiată neputând fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația contestatoarei conform căreia biroul vamal ar fi fost vinovat de faptul că a trecut denumirea elementelor componente ale halei, deoarece așa cum precizează art.40 din Regulamentul de aplicare a

Codului vamal al României aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.626/1997:

*“Declarația vamală în detaliu, semnată de importator, de exportator sau de reprezentanții acestora are valoarea unei declarații pe proprie răspundere a acestuia în ceea ce privește:*

- a) exactitatea datelor înscrise în declarația vamală;*
- b) autenticitatea documentelor anexate la declarația vamală;*
- c) plasarea mărfurilor sub regimul vamal solicitat.”*

Astfel, de exactitatea datelor înscrise în declarațiile vamale sunt răspunzători titularii operațiunilor de import, organele vamale neavând atribuții de completare a acestor documente.

Curtea Supremă de Justiție a luat în examinare lucrările din dosarul aflat pe rolul său privind cauza prezentată mai sus, constatând următoarele:

Prin sentința civilă, Curtea de Apel „X”, Secția comercială și de contencios administrativ a admis acțiunea formulată de reclamanta societatea „X” și a anulat decizia de soluționare a contestațiilor emisă de Ministerul Finanțelor Publice și actul de constatare încheiat de biroul vamal, exonerând-o de la plata datoriei vamale reprezentând taxă vamală, comision vamal și T.V.A. Sentința de mai sus a fost completată cu obligarea ministerului pârât la plata cheltuielilor de judecată, fiind astfel îndreptată omisiunea instanței de a se pronunța și cu privire la această cerere.

Pentru a pronunța această sentință, Curtea de Apel a reținut că prin actul constatator organele vamale au stabilit că bunurile prezentate pentru vămuire la data înregistrării declarațiilor vamale de import nu se încadrau în prevederile art.13 lit.a) din O.U.G, nr.92/1997, astfel că societatea comercială a fost obligată să plătească drepturile vamale aferente. A mai reținut că direcția specializată a Ministerului Finanțelor Publice a respins contestația societății comerciale cu motivarea că bunurile care au făcut obiectul importului au fost folosite la construcția unei hale de producție, care reprezenta un mijloc fix amortizabil în condițiile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și că potrivit prevederilor pct.2 din Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr.92/1997, aprobate prin H.G. nr.94/1998 sunt exceptate de la plata taxelor vamale și a T.V.A. bunurile mobile care constituie active amortizabile, cu condiția că importatorul să facă dovada că acele bunuri figurează într-o listă - anexă la actul constitutiv al societății comerciale sau la hotărârea de majorare a capitalului social. Or, a motivat ministerul pârât, bunurile importate, chiar dacă erau mobile, îndeplinind astfel una dintre condiții, nu erau amortizabile ele însele, amortizabil fiind mijlocul fix în care au fost încorporate, astfel că facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din O.U.G. nr.92/1997 nu-i erau aplicabile societății comerciale.

Admițând acțiunea și anulând actele administrative contestate, instanța de fond a motivat că dispozițiile invocate de ministerul pârât din Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 92/1997 constituie în realitate o modificare a prevederilor Ordonanței de Urgență, fiind astfel nelegale și, deci, inopozabile societății comerciale reclamante.

Împotriva acestei soluții și a încheierii de rectificare a sentinței Ministerul Finanțelor Publice a formulat recurs. În recursul privind soluția adoptată în cauză cu privire la litigiul dedus judecătii s-a susținut, în esență, că instanța de fond a pronunțat o hotărâre nelegală și netemeinică, cu încălcarea prevederilor art.304 pct.7,8 și 9 din Codul de procedură civilă, cuprinzând motive contradictorii, ca urmare a interpretării greșite a

actului dedus judecării și aplicării greșite a prevederilor legale în materie.

Recursul a fost considerat nefondat.

Din probele administrate în cauză a rezultat că în perioada noiembrie 1998 - februarie 1999, societatea comercială intimată a importat o serie de bunuri (elemente prefabricate din oțel, accesorii pentru instalații sanitare și pentru instalații electrice, cabluri, preparate lubrifiante) pentru care a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a) din O.U.G. nr.92/1997, cu modificările ulterioare, privind stimularea investițiilor directe. Aceste bunuri importate au fost folosite la construirea unei hale de producție industrială, astfel că prin actul constatator organele vamale au stabilit că facilitățile respective au fost acordate în mod greșit, nefiind îndeplinite prevederile art.13 lit.a) din O.U.G. nr.92/1997, cu modificările ulterioare. Potrivit prevederilor art.13 lit.a) din O.U.G. nr.92/1997, cu modificările ulterioare, este exceptat de la plata taxelor vamale și a T.V.A. importul de bunuri mobile, corporale și/sau necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale necesară pentru realizarea obiectului de activitate al acesteia.

Este de necontestat că la data efectuării lor importurile respective au îndeplinit condițiile enumerate în mod limitativ de către legiuitor, astfel că acele facilități i-au și fost acordate societății comerciale intimată. Este adevărat că potrivit prevederilor art.2 din Normele de aplicare a O.U.G. nr.92/1997, aprobate prin H.G. nr.94/1998 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.89 din 25 februarie 1998, sunt exceptate de la plata taxelor vamale și a T.V.A., potrivit art.13 lit. a) din O.U.G. nr.92/1997, bunurile mobile care constituie active amortizabile, cu condiția care se verifică la birourile vamale, cu ocazia întocmirii declarației vamale de import, în cazul bunurilor constituind aport în natură la capitalul social, importatorul trebuie să facă dovada că bunurile respective figurează într-o listă - anexă la actul constitutiv sau la hotărârea de majorare a capitalului social. De menționat că aceste norme au fost aprobate în temeiul art.17 din O.U.G. nr.92/1997, potrivit căruia, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a acestei ordonanțe de urgență, Consiliul pentru Reformă și Ministerul Finanțelor vor elabora și vor supune spre aprobare Guvernului norme metodologice pentru aplicarea acesteia. Deci potrivit acestor prevederi, Normele metodologice urmau să concretizeze cadrul de aplicare al ordonanței de urgență, iar nu să stabilească și condițiile în care urmau să fie acordate facilitățile prevăzute.

De altfel, în cazul facilităților prevăzute de art.13 lit.a) din O.U.G. nr.92/1997, condițiile de acordare sunt enumerate limitativ de către aceste prevederi legale, între care nu se regăsește și condiția amortizabilității bunurilor importate. Astfel fiind, concluzia instanței de fond a fost judicioasă, dispozițiile Normelor metodologice adăugând o condiționalitate inexistentă între condițiile enumerate limitativ de art.13 lit.a) din O.U.G. nr.92/1997. Instanta a constatat în elaborarea normelor metodologice o încălcare a principiului potrivit căruia „*Guvernul adoptă hotărâri pentru organizarea executării și executarea în concret a legii, iar nu pentru completarea sau modificarea acesteia*”.

În concluzie, în raport de considerentele de mai sus, instanța de fond a stabilit în mod corect natura actului dedus judecării, a dat o motivare corespunzătoare soluției adoptate și a interpretat și aplicat în mod judicios prevederile legale în materie, astfel că recursurile vor fi respinse.

Pe cale de consecință a fost respins și recursul vizând încheierea de rectificare, obligarea la plata cheltuielilor de judecată în sarcina Ministerului Finanțelor Publice fiind

conformă cu prevederile art.274 Cod procedură civilă.

### *Comentariu*

În calitate de organ al administrației publice Ministerul Finanțelor Publice este obligat să pună în aplicare normele emise prin hotărâri ale Guvernului. Prin urmare, în soluționarea acestei contestații nu se putea reține argumentul adăugării prin norme a unei condiționalități inexistente în textul actului normativ de bază.

### **26. Aport la capitalul social în scutire de taxe fără solicitarea expresă a acordării facilității**

Prin proces verbal de control, reprezentanții direcției de supraveghere vamală și luptă împotriva fraudelor vamale din cadrul direcției generale a vămilor au procedat la verificarea prin sondaj a operațiunilor de import care au beneficiat de facilități în baza art.12 din Legea nr.35/1991, respectiv art.6 din Legea nr.57/1993, derulate de societatea „X” în cursul anului 1998. Organul de control vamal a constatat că societatea ar fi beneficiat în mod eronat de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru mărfurile care au făcut obiectul mai multor declarații vamale de import depuse la un birou vamal. Exceptarea de la plata taxelor vamale a fost acordată în baza art.12 din Legea nr.35/1991, modificat prin art.6 din Legea nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, societatea depunând la fiecare import o declarație pe propria răspundere privind aplicarea art.6 și art.7 din Legea nr.57/1993, conform căreia societatea este o investiție străină în sensul art.1 din Legea nr.35/1991, iar bunurile ce faceau obiectul acestor importuri erau bunuri nominalizate în contractul de societate ca făcând parte din aportul în natură al investitorului străin la capitalul social.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organul de control vamal a constatat că aceasta trebuia plătită, întrucât conform prevederilor privind modificarea art.6 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 pct.B lit. a) alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.34/1997 preciza: *„nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată bunurile din import pentru care în legislație, respectiv art.6 din Legea nr.57/1993 se prevede exceptarea, exonerarea, abolirea sau desființarea taxelor vamale”*

În actul de control contestat s-a consemnat că în conformitate cu prevederile art.1 din Ordonanța Guvernului nr.2/20.01.1998 privind modificarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, intrată în vigoare începând cu data de 01.02.1998, s-a abrogat art.6 lit.A pct. k)7 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu mai era scutit de taxa pe valoarea adăugată aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societății comerciale pentru livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuat în țară și deci implicit nu mai era scutit de taxa pe valoarea adăugată aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale pentru bunurile din import, conform art.6, pct.B lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele menționate, organul de control vamal, în baza art.141 alin. 1 și alin.2 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României a stabilit în sarcina societății o datorie vamală constând în taxa pe valoarea adăugată. Pentru neplata la



termen a drepturilor de import stabilite de organele de control, s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere.

În susținerea contestației, societatea a precizat că pentru cele 29 importuri de bunuri mobile efectuate în anul 1998 care au constituit aport în natură al investitorului străin la capitalul social al societății nu datora taxa pe valoarea adăugată, la care s-au adăugat dobânzi și penalități de întârziere, întrucât organul de control a făcut în mod eronat aplicațiunea dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr.3/1992. Contestatoarea a invocat prevederile art.13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/30.12.1997 privind regimul investițiilor directe, aprobată prin Legea nr. 241/1998 care a confirmat că investitorii beneficiau de facilitatea referitoare la exceptarea de la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, arătând că nici un act normativ din perioada efectuării importurilor nu a abrogat dispozițiile imperative ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 care constituie o lege specială. În acest sens, contestatoarea a arătat că art.16 al Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 prevede că *“facilitățile acordate prin prezenta Ordonanța de Urgență nu vor fi modificate timp de 5 ani”*.

Contestatoarea a mai arătat că la importul bunurilor în cauză, a depus la organele vamale între alte documente și certificatele de înscriere de mențiuni referitoare la modificarea actului adițional al societății prin care se menționa că aportul suplimentar în natură era constituit din bunuri mobile corporale scutite de taxele vamale potrivit prevederilor art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997. Contestatoarea a considerat că la importul bunurilor în cauză, organele vamale au avut în vedere toate aceste documente și au acordat societății scutire la taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor importuri. Societatea a susținut că în mod greșit organul de control a calculat în sarcina să obligația de plata a taxei pe valoarea adăugată deoarece având în vedere specificul activității sale de producție pentru export, eventuala obligație de plată a taxei pe valoarea adăugată s-ar fi recuperat, întrucât societatea a beneficiat lunar de rambursare de taxă pe valoarea adăugată.

În consecință, societatea contestatoare a solicitat anularea în totalitate a procesului verbal de control ulterior și obligațiile de plată stabilite de organul de control.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile importate, declarate ca aport în natură al investitorului străin, societatea putea beneficia de facilitățile instituite prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/30.12.1997 privind stimularea investițiilor directe, respectiv de exceptare de la plata taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care nu a solicitat în mod expres la data efectuării importurilor acordarea acestor facilități.**

S-a reținut că societatea a probat că pentru pentru operațiunile de import aferente celor 29 de declarații vamale de import a depus la biroul vamal la data importurilor în cauza un borderou cu mai multe documente, aparținând societății, printre care: certificatul de investitor străin, act adițional, statut și cerere de înscriere de mențiuni, prin care se dovedea organului vamal că importurile în cauză constituiau aport în natură la capitalul social al societății, iar în actul adițional era făcută mențiunea potrivit căreia importul bunurilor în cauză beneficia de prevederile art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997. De asemenea, s-a reținut că la întocmirea procesului verbal de control ulterior, contestat, s-au avut în vedere numai dispozițiile art.6 și art.7 din Legea nr. 57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991 înscrise pe declarațiile pe propria răspundere a societății contestatoare, importurile nefiind analizate decât prin

prisma acestor reglementări legale.

În drept, au fost incidente dispozițiile art.13 lit.a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, unde se precizează: *“importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată”*.

Notiunea de *“aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale”* este definită de art.1 lit a) din Hotărârea Guvernului nr.94/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe ca fiind *“bunurile și valorile destinate să deservească activitatea pe o perioadă mai mare de un an și care se consumă treptat, supuse amortizării conform Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare.”*

Potrivit art.2 lit.a) din Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.94/21.02.1998:

*“Sunt exceptate de la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, bunurile mobile care constituie active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, în următoarele condiții care se verifică la birourile vamale, cu ocazia întocmirii declarației vamale de import:*

*a) în cazul bunurilor constituind aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, importatorul trebuie să facă dovada că bunurile respective figurează într-o listă-anexă la actul constitutiv al societății comerciale sau la hotărârea de majorare a capitalului social. După efectuarea operațiunii de import, majorarea sau constituirea capitalului social trebuie înregistrată la oficiul registrului comerțului, potrivit legii”*.

În raport de dispozițiile legale invocate mai sus s-a reținut că facilitățile acordate investitorilor constituie un beneficiu conferit importatorilor în virtutea caracterului imperativ al prevederilor art.13 lit.a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, coroborate cu prevederile art.2 alin.1 și lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.94/1998 și care își păstrează valabilitatea, indiferent de modul de completare de către agentul economic a declarației pe proprie răspundere. În consecință, pentru a putea beneficia de facilitățile instituite prin art.13 lit.a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, contestatoarea trebuia să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- bunurile importate să constituie aport în natură la capitalul social;
- aportul în natură să reprezinte active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr.15/1994;
- majorarea sau constituirea capitalului să fie înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului.

Întrucât din documentele depuse la dosarul cauzei nu a rezultat dacă toate mărfurile importate cu cele 29 de declarații vamale de import care au făcut obiectul proces-verbal contestat reprezintă aport în natură la capitalul social, dacă erau active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr.15/1994 și dacă societatea deținea

certIFICATE emise de Camera de Comerț și Industrie - Oficiul Registrului Comerțului constând în modificări de capital social prin aport în natură cu aceste mărfuri, conform actelor adiționale la statutul societății, s-a solicitat societății să compleze dosarul cu documente care să ateste îndeplinirea acestor condiții.

Astfel, prin adresa înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice, societatea a transmis o listă cu bunurile importate în anul 1998 arătând că acestea “au constituit aport în natură la capitalul social al societății, beneficiind conform O.U.G. nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe de facilitățile art.13 litera a) și că au fost înregistrate în contabilitatea firmei noastre corespunzător, respectiv în contul 456 “*Decontări cu asociații privind capitalul*”. Din lista transmisă nu a rezultat dacă mărfurile importate, care au făcut obiectul contestației, reprezentau aport în natură, dacă erau active amortizabile, dacă erau cuprinse în lista anexă la actul constitutiv sau la hotărârea de majorare a capitalului social și dacă după efectuarea operațiunii de import, majorarea capitalului social a fost înregistrată la registrul comerțului.

În vederea clarificării situației de fapt s-a solicitat Direcției Generale a vămilor să comunice dacă mărfurile cuprinse în lista comunicată de societate reprezintă aport în natură, dacă erau active amortizabile, dacă erau cuprinse în lista anexă la actul constitutiv sau la hotărârea de majorare a capitalului social și dacă după efectuarea operațiunii de import, majorarea capitalului social a fost înregistrată la registrul comerțului.

De asemenea, s-a reținut că organele vamale în adresa înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice au precizat că “*societatea ar fi putut beneficia de prevederile art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, privind stimularea investițiilor directe în cazul în care ar fi solicitat acordarea de facilități în baza acestor reglementări cu condiția respectării prevederilor acestei ordonanțe î...ș în discuție nu este faptul că importurile ce fac obiectul procesului verbal de control nu ar fi constituit aport în natură la capitalul societății î...ș în discuție este faptul că societatea nu a solicitat acordarea de facilități pentru aceste importuri în baza art.13 lit.a din OUG nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe*”.

Faptul că societatea nu a solicitat la momentul importului aplicarea facilităților noii legi, respectiv cele instituite prin art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, neindicând organului vamal actul normativ în materie nu putea avea ca efect neaplicarea facilităților în situația în care erau îndeplinite toate condițiile impuse de legiuitor pentru acordarea acestora. Facilitățile instituite de prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe acționează *ope legis*, acordarea nefiind condiționată de solicitarea agentului economic. Așadar, autoritățile care vin să pună în aplicare prevederile actului normativ mai sus amintit se conformează acestuia, aflându-ne în prezența unor norme de drept public, de strictă interpretare și imediată aplicare. Numai în contextul acesta se poate justifica atitudinea agentului economic de a nu mai solicita la data importului aplicarea facilităților din noul act normativ, înțelegând că voința legiuitorului este supraordonată voinței subiecților cărora li se adresează, așa încât, solicitarea aplicării legii, din punct de vedere al acordării facilităților, ar putea fi privită ca superfluă. Prin urmare, a condiționa acordarea de facilități în raport de declarația pe propria răspundere, ar însemna să se atribuie normei juridice aplicabile în speță un înțeles care nu a fost intenționat de legiuitor, așa încât vocația societății la facilitățile prevăzute de art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 urmează a fi analizată de

organul vamal și în funcție de îndeplinirea condițiilor impuse de lege, respectiv dacă toate mărfurile importate în perioada verificată, reprezintă aport în natură la capitalul social, dacă toate erau active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr.15/1994 și dacă societatea deținea certificate emise de Oficiul Registrului Comerțului constând în modificări de capital social prin aport în natură la capitalul social al societății cu aceste mărfuri.

În raport de dispozițiile legale mai sus enunțate și de situația de fapt invederată, s-a făcut aplicațiunea art.9 alin.3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, cu modificările și completările ulterioare care prevedea că: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă”* și potrivit art.9 alin.4 din același act normativ, **s-a desființat procesul verbal de control**, urmând ca organele de control vamal, prin alte persoane decât cele care au întocmit procesul verbal de control contestat să procedeze la reanalizarea situației de fapt conform celor menționate mai sus și în raport de îndeplinirea condițiilor prevăzute de dispozițiile actelor normative incidente în materie în perioada verificată.

## **27. Aport în natură la capitalul social achitat din fondurile proprii ale societății**

În baza unui proces verbal de control, organele vamale din cadrul unui birou vamal de interior au întocmit un act constatator prin care au stabilit în sarcina societății „X” obligații de natura drepturilor vamale la import pentru care au fost calculate majorări de întârziere. Recalcularea obligațiilor vamale s-a efectuat în baza art.77 alin.1 și 2 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României.

În fapt, societatea, în baza hotărârii adunării generale a acționarilor de majorare a capitalului social s-a adresat organelor vamale pentru definitivarea unui import de utilaje, fapt consemnat, așa cum s-a menționat atât organele vamale, cât și de contestatoare, în declarația vamală de import. Pentru aceste bunuri, evidențiate ca aport în natură la majorarea capitalului social, societatea a beneficiat de facilitățile prevăzute de actele normative în vigoare, fiind scutită de plata suprataxei vamale, precum și de plata taxelor vamale și a T.V.A. aferentă. După încheierea operațiunii de import societatea a solicitat Oficiului Registrului Comerțului înregistrarea majorării de capital social, însă prin încheierea nr... judecătorul delegat a respins cererea de modificare a actului constitutiv reținând că, în fapt, s-a solicitat introducerea unui bun din patrimoniu în capitalul societății contestatoare. Prin decizie irevocabilă, pronunțată în ședința publică Tribunalul a casat încheierea judecătorului delegat și a dispus înscrierea actului adițional la Registrul Comerțului și publicarea în Monitorul Oficial.

În susținerea contestației, societatea a prezentat certificatul constatator prin care Camera de Comerț și Industrie a atestat că la data respectiva societate avea majorarea de capital social subscrisă. În baza actului adițional și a facturii de vânzare cumparare, societatea s-a adresat biroului vamal pentru îndeplinirea formalităților privind importul definitiv, import ce a fost consemnat într-o declarație vamală și pentru care au fost

acordate facilitățile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.22/1998. După încheierea formalităților de vămuire societatea a solicitat Oficiului Registrului Comerțului autorizarea modificării actului constitutiv. Deoarece judecătorul delegat a respins cererea de înscriere a actului adițional, formulată de contestatoare, aceasta s-a adresat Tribunalului, instanța care prin decizie irevocabilă a admis recursul formulat, dispunând casarea încheierii judecătorului delegat și înscrierea actului adițional.

Societatea a arătat că a modificat actul constitutiv prin majorarea capitalului social cu contravaloarea aportului în natură. Concluzia organelor vamale de a nu acorda facilitățile prevăzute de Legea nr.241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 ca urmare a faptului că în declarația vamală de import nu a fost indicat art.13 litera a sau b, nu ar fi relevantă deoarece la art.12 se prevede că facilitățile se acordă pentru orice investiție realizată în condițiile acestei ordonanțe. De asemenea, societatea a precizat că organele vamale nu au luat în considerare certificatul constatator emis de Camera de Comerț și Industrie prin care s-a atestat modificarea actului constitutiv prin majorarea capitalului social.

În consecință, societatea a solicitat anularea actului constatator și exonerarea de plata sumelor stabilite ca datorate prin acest document, precum și a majorărilor de întârziere aferente.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile introduse în țară în baza declarației vamale de import definitiv constituite ca aport în natură la capitalul social, contestatoarea putea beneficia de facilitățile prevăzute de art.3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.22/1998, precum și de cele prevăzute de pct.5 din Legea nr.241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997, având în vedere faptul că bunurile în cauză au fost achitate din fondurile societății și nu din dividendele convenite acționarilor ori din altă sursă lăsată de aceștia la dispoziția societății.**

În drept, Legea nr.241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe precizează la art.1 pct.15 următoarele:

*«La articolul 13, literele a), b) și c) vor avea următorul cuprins:*

*“a) scutirea de la plata taxelor vamale și de la plata T.V.A. a importului de bunuri care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau care reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate;”»*

De asemenea, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.22/1998 privind instituirea, cu caracter temporar a unei suprataxe vamale la importul de bunuri precizează la art.3 următoarele:

*“Sunt exceptate de la aplicarea suprataxei vamale prevăzute la art. 1 următoarele categorii de bunuri:*

*î...ș c) bunurile scutite de taxe vamale potrivit reglementărilor legale în vigoare, precum și bunurile importate de instituțiile publice finanțate din credite externe.”*

În ceea ce privește aportul în natură, art.15 alin.2 din Legea nr.31/1990 republicată privind societățile comerciale prevede:

*“Aporturile în natură sunt admise la toate formele de societate. Aceste aporturi se realizează prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare.”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că importul consemnat în declarația vamală în cauza avea ca titular de operațiune pe însăși societatea „X”, aceasta fiind atât agentul economic destinatar al bunurilor importate, cât și cel care a plătit contravaloarea acestora. Faptul a fost menționat și de societate care, prin contestația depusă, a arătat că bunurile care au făcut obiectul importului înscris în declarația vamală au fost *“achiziționate din import”*, precizând la pct.3 dintr-o adresă depusă în completare la dosarul contestației, că *“s-au scos bani din contul 118”*. Or, în conformitate cu prevederile Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr.82/199, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, contul 118 *“Alte fonduri”* reflecta fondurile constituite de agenții economici, făcându-se precizarea că în creditul contului se înregistrează *“profitul net realizat în exercițiul curent, repartizat pentru constituirea fondului pentru creșterea surselor proprii de finanțare”*, prin debitul contului 129 *“Repartizarea profitului”*.

În concluzie, importul consemnat în declarația vamală a fost realizat de societatea contestatoare și achitat de către aceasta din fonduri proprii, neputând astfel să reprezinte aport în natură la capitalul social adus de firma furnizoare. Pentru ca bunurile importate să reprezinte aport în natură căruia să îi fi fost aplicabile prevederile art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, modificată și aprobată prin Legea nr.241/1998, acestea trebuiau să fie în proprietatea firmei străine furnizoare, care le putea aduce ca aport în natură la capitalul social al contestatoarei, fără să primească însă contravaloarea acestuia în bani.

Cu adresa scrisă s-a solicitat contestatoarei să facă dovada că bunurile pentru care a solicitat facilități vamale au fost achitate din dividendele convenite asociaților sau din alte sume lăsate de aceștia la dispoziția societății. Până la pronunțarea deciziei de soluționare aceasta solicitare a rămas fără răspuns.

În baza considerentelor menționate mai sus **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și neargumentată.**

## **28. Bunuri aduse ca aport la capitalul social în exceptare de la plata taxelor vamale achitate din aportul în numerar vărsat de investitorul străin**

Organele de control vamal ulterior au constatat că bunurile importate de societatea „X” au fost achiziționate din aportul în numerar vărsat de investitorul străin. La data realizării importurilor, societatea a beneficiat de scutire la plata taxelor vamale și a TVA în vamă. În fapt societatea era îndreptățită să fie exceptată la plata taxelor vamale, în conformitate cu art.12 din Legea nr.35/1991, republicată, dar datora TVA, în baza prevederilor art.6 pct.B lit.a din Ordonanța Guvernului nr.34/1997. În baza constatărilor de mai sus, biroul vamal a întocmit acte constatatoare prin care s-a stabilit ca societatea datora o suma cu titlu de TVA și majorări de întârziere.

Prin contestația depusă, societatea a arătat ca organele vamale au încheiat procesul verbal de control prin care s-a stabilit că o serie de importuri efectuate de societate deși au beneficiat de exceptare de la plata taxelor vamale nu trebuiau să beneficieze și de scutire de la plata TVA. Contestatoarea a solicitat anularea actelor constatatoare întocmite în baza procesului verbal de control prin care s-a stabilit ca fiind datorată diferența de TVA precum și adresele de calcul al majorărilor de întârziere aferente. Societatea a susținut că importurile efectuate beneficiau și de scutire la plata

TVA în baza prevederilor art.6 lit.A pct.K7, coroborat cu cele ale art. 6 lit B pct.f din Ordonanța Guvernului nr.34/1997 care, în esență, ar prevedea că era scutit de plata TVA aportul de bunuri și servicii la capitalul social. Deoarece formularea normelor invocate este generică, societatea a apreciat că intenția legiuitorului a fost de a acorda scutire atât bunurilor aduse ca aport în natură, cât și pentru achizițiile efectuate din aportul în numerar.

În ceea ce privește majorările de întârziere, societatea contestatoare a arătat că potrivit art.6 din Legea nr.141/1997, în cazul în care se constata diferențe de taxe vamale, autoritatea vamală ia măsuri de încasare sau restituire a acestora. Diferențele în minus se comunică titularului operațiunii, acesta având posibilitatea de a achita diferența în termen de șapte zile fără a plăti majorări de întârziere. Contestatoarea a apreciat că această prevedere îi era aplicabilă și la diferențele de TVA, acestea făcând parte din datoria vamală, ceea ce determină tot aplicarea legislației vamale. De asemenea, calculul majorărilor de întârziere a fost eronat și datorită faptului că diferențele de TVA. ar fi fost deductibile în data de 25 a lunii următoare depunerii declarațiilor vamale.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile importate care reprezentau aport la capitalul social, societatea putea beneficia de scutire la plata TVA datorată în vamă, în condițiile în care la data efectuării importurilor erau în vigoare prevederile Ordonanței Guvernului nr.34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la TVA, act normativ prin care s-a prevăzut în mod expres că nu erau scutite de TVA bunurile din import pentru care legislația vamală prevede exceptarea, abolirea sau desființarea taxelor vamale.**

În drept, Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, în vigoare la data hotărârii de majorare a capitalului social prevede la art.12 următoarele:

*“Mașinile, utilajele, instalațiile, echipamentele, mijloacele de transport și orice alte bunuri din import necesare investiției, constituite ca aport în natură sau achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori la majorarea acestuia, sunt exceptate de la plata taxelor vamale.”*

Începând cu 19.07.1997 a intrat în vigoare Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, pentru aplicarea căreia au fost adoptate Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.928/29.12.1997, act normativ care precizează la pct.24 următoarele:

*“Regimul juridic al aportului de capital străin, în numerar, instituit de art. 12 din Legea nr. 35/1991, pentru care s-a eliberat certificatul de investitor, se aplică numai pentru capitalul subscris până la data intrării în vigoare a ordonanței, majorările ulterioare intrând sub incidența prevederilor acestei ordonanțe.”*

În ceea ce privește T.V.A., actul normativ în vigoare la data realizării operațiunilor menționate, respectiv Ordonanța Guvernului nr.34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată precizează la articolul unic pct.1 următoarele:

«Articolul 6 (din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată) va avea următorul cuprins:

*“ART. 6: Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:*

*Î...ș B. Operațiuni de import:*

*a) bunurile din import care, potrivit Tarifului vamal de import al României, prin*

*legi sau prin hotărâri ale Guvernului, sunt scutite de taxe vamale.*

*Nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată bunurile din import pentru care în legislație se prevede exceptarea, exonerarea, abolirea sau desființarea taxelor vamale.*

*Î...ș f) bunurile și serviciile din import similare bunurilor și serviciilor din țară scutite de taxa pe valoarea adăugată potrivit legii;”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că subscrierea majorării capitalului social s-a hotărât în ședința adunării generale a acționarilor din data de 09.05.1997, dată la care era în vigoare Legea nr.35/1991, ce prevedea exceptarea de la plata taxelor vamale aferente importurilor ce se constituiau ca aport în natură la majorarea capitalului social. La data realizării importurilor intrase în vigoare Ordonanța Guvernului nr.34/1997 care prevedea că bunurile importate care erau exceptate de la plata taxelor vamale nu erau scutite de plata TVA.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pretenția contestatoarei de a-i fi aplicate prevederile art.6 lit.B f) din O.G. nr.34/1997

deoarece trebuie făcută distincție între operațiunea de achiziție a unui bun și operațiunea de aport la capitalul unei societăți, care reprezintă în fapt două raporturi juridice distincte. Astfel, în cazul achiziției avem de-a face cu un raport între vânzător și cumpărător, iar în cazul aportului în natură raportul juridic se naște între titularul aportului și societatea la care aceasta urmează să aduca bunul ce se va constitui ca aport.

Având în vedere cele precizate mai sus, **contestația a fost respinsă** ca neîntemeiată.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente diferenței de TVA, cauza supusă soluționării a fost dacă societatea contestatoare datorează această sumă în condițiile în care în sarcina sa a fost reținut un debit de natură TVA. În fapt, așa cum s-a reținut din considerentele expuse anterior societatea datora TVA în vamă, debit neachitat la data înregistrării declarațiilor vamale.

În drept, referitor la majorările de întârziere aferente diferenței de T.V.A., Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare la data realizării importurilor, preciza la art. 11 următoarele:

*“Pentru operațiunile prevăzute mai jos, obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:*

*a) data înregistrării declarației vamale, în cazul importurilor de bunuri, sau la data recepției de către beneficiari, pentru serviciile din import;î...ș”.*

De asemenea, art.34 din același act normativ preciza că: *“Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, cota majorării de întârziere aplicată este cea prevăzută în legislația referitoare la calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.*

*Calculul majorărilor de întârziere se face din ziua lucrătoare imediat următoare expirării termenului legal de plată și până în ziua plății inclusiv.”*

Față de cele de mai sus, având în vedere atât actele normative invocate, cât și faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată** conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația contestatoarei potrivit căreia nu mai trebuiau calculate majorări de întârziere aferente TVA deoarece a achitat debitul în termenul de 7 zile prevăzut de art.61 alin.3 din Legea nr.141/1997



privind Codul vamal al României întrucât actul normativ invocat precizează următoarele:

*“Când controlul vamal ulterior constată că s-au încălcat reglementările vamale aplicate, datorită unor date cuprinse în declarația vamală, autoritatea vamală, după determinarea taxelor vamale cuvenite, ia măsuri de încasare, respectiv de restituire a acestora. Diferențele în minus se comunică titularului operațiunii comerciale și urmează a fi achitate în termen de 7 zile de la data comunicării. Neplata diferenței datorate de titularul operațiunii comerciale în acest termen atrage suportarea de majorări de întârziere aferente acestei diferențe, în cuantumul stabilit prin lege, precum și interzicerea efectuării altor operațiuni de vămuire, până la achitarea datoriei vamale.”*

Din analiza textului de lege citat a rezultat că acesta se aplică la diferențe de taxe vamale și nu la diferențe de drepturi vamale așa cum în mod eronat a solicitat contestatoarea. Noțiunea de drept vamal la import este definită la art.3 lit.i din Legea nr.141/1997, care prevede: *“drepturi de import - taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri;”*

Majorările de întârziere au fost calculate în mod legal de organele vamale pentru diferența de T.V.A., drept pentru care pretenția societății de a i se aplica prevederile Legii nr.141/1997 privind Codul vamal al României nu a fost întemeiată, deoarece calculul majorărilor de întârziere aferente TVA este reglementat de legea specială în materie, respectiv Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată privind taxa pe valoarea adăugată, act normativ în vigoare la data efectuării importurilor.

De asemenea, nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația contestatoarei potrivit căreia sumele cu titlu de T.V.A. reținute ca datorate ar fi fost deductibile la 25 a lunii următoare, astfel încât perioada pentru care trebuiau calculate majorări de întârziere ar fi mai mică, pentru următoarele considerente.

În ceea ce privește deductibilitatea T.V.A. aceasta a fost reglementată la art.19 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, care prevedea:

*“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați:*

*a) să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei;*

*b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.*

*Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță.”*

Referitor la exercitarea dreptului de deducere, acesta a fost reglementat de art.21 din același act normativ care precizează:

*“Dreptul de deducere se exercită pe două căi:*

*a) prin reținerea din suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru livrările de bunuri sau serviciile prestate, a taxei aferente intrărilor;*

*b) prin rambursarea de către organul fiscal a sumei reprezentând diferența dintre taxa aferentă intrărilor și taxa facturată de agentul economic pentru livrările de bunuri sau serviciile prestate.”*

Din economia textelor de lege citate mai sus a rezultat că societatea contestatoare nu avea posibilitatea să deducă în mod legal TVA la data de 25 a lunii următoare realizării importului în condițiile în care nu achitase această taxa la data înregistrării declarației vamale, în acest caz documentul legal care dădea dreptul societății

să deducă T.V.A. fiind actul constatator întocmit de organele vamale, conform pct.10.8 lit.b din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1992. În consecință **contestația a fost respinsă** și pentru acest capăt de cerere.

## **29. Aport la capitalul social al unei societăți terțe**

Prin procesul verbal de control întocmit de reprezentanții unei direcții regionale vamale, s-au constatat următoarele:

Societatea „X” a importat elemente prefabricate din oțel constituind o hală de producție și un sistem complet de debitare a cherestelei în scutire de la plata drepturilor vamale în conformitate cu prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997. De asemenea, organele de control au constatat că societatea nu avea întocmit act adițional de majorare de capital pentru bunurile importate, nu exista cerere de înscriere de mențiuni în ceea ce privește aportul în natură la Camera de Comerț și Industrie și nu s-a regăsit înregistrat aportul de capital în contabilitatea societății, respectiv în contul 101 “*Capital social*”, valoarea bunurilor importate fiind înregistrată în contul 212- “*Mijloace fixe*”.

De asemenea, organele de control au consemnat că bunurile importate sunt înregistrate ca aport în natură al societății „X” pentru majorarea capitalului social al unei terțe societăți, fapt dovedit prin actul adițional la statutul acesteia și cererea de înscriere de mențiuni la Camera de comerț și industrie, astfel că societatea „X” ar fi beneficiat în mod eronat de facilitățile vamale prevăzute în Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, respectiv Hotărârea Guvernului nr.94/1998, destinația bunurilor fiind schimbată prin aportarea la capitalul social al altei societăți comerciale.

În consecință, în sarcina contestatoarei a fost stabilită, în conformitate cu prevederile art. 144 lit c din Legea nr. 141/1997 o datorie vamală calculându-se majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În motivarea contestației, societatea a arătat că prin Hotărârea nr. 1/ 22.01.1998, adunarea generală a acționarilor a aprobat participarea la majorarea capitalului societății terțe, urmând ca această majorare să se facă printr-un aport în natură. Conform contractului de societate, respectiv, actului adițional la statutul societății terțe, societatea „X” a dobândit calitatea de asociat prin aducerea unui aport în natură cu ocazia majorării capitalului social al societății terțe, actul adițional fiind înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Camera de Comerț și Industrie.

Contestatoarea a arătat că în conformitate cu prevederile art.13, lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, a realizat operațiunea de import a bunurilor care se constituiau în aport la majorarea capitalului social, aceste bunuri intrând mai întâi în patrimoniul său iar apoi au fost aportate la capitalul social al celeilalte societăți. Astfel, au fost respectate prevederile art.13 lit.a care prevede că bunurile corporale și/sau necorporale aduse din import să reprezinte aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale terțe și să nu constituie aport în natură la capitalul social al titularului regimului de import. De asemenea, societatea a arătat că în conformitate cu prevederile art.2 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 operațiunea de majorare a capitalului social al societății terțe este o investiție directă, constând în dobândirea de părți sociale, ca urmare a unui aport în natură de bunuri mobile corporale la capitalul social al unei alte societăți comerciale, iar societatea „X”, în conformitate cu prevederile art. 2 lit. c din Ordonanța

de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, avea calitatea de investitor. Contestatoarea a mai precizat că susținerea organelor vamale potrivit căreia importurile efectuate nu s-ar plasa sub incidența art.13 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 întrucât bunurile au fost aduse ca aport la capitalul social al unei alte societăți a fost eronată, deoarece majorarea de capital s-a făcut cu respectarea legii, actul juridic care consacră majorarea fiind autorizat prin încheierea judecătorului delegat de la Oficiul Registrului Comerțului și numai desființarea acestui act juridic pe cale judecătorească ar infirma legalitatea acestuia. Prin urmare, societatea „X” a solicitat anularea procesului verbal, a actelor constatatoare și a actelor de calcul a majorărilor de întârziere precum și exonerarea de la plata sumei reprezentând datorie vamală și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile importate în vederea aducerii ca aport la o altă societate comercială, titularul operațiunii putea beneficia de facilitățile prevăzute de art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, respectiv de exceptare de la plata taxelor vamale.**

În drept, art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe prevede:

*“Investitorii beneficiază de următoarele facilități:*

*a) importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată;”*

De asemenea, art. 2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 precizează:

*“Sunt exceptate de la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, bunurile mobile care constituie active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, în următoarele condiții care se verifică la birourile vamale, cu ocazia întocmirii declarației vamale de import:*

*a) în cazul bunurilor constituind aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, importatorul trebuie să facă dovada că bunurile respective figurează într-o listă-anexă la actul constitutiv al societății comerciale sau la hotărârea de majorare a capitalului social. După efectuarea operațiunii de import, majorarea sau constituirea capitalului social trebuie înregistrată la oficiul registrului comerțului, potrivit legii;”*

Condițiile prevăzute de art. 2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998, respectiv că bunurile importate să figureze într-o listă-anexă la actul constitutiv al societății comerciale sau la hotărârea de majorare a capitalului social, iar majorarea capitalului social să fie înregistrată la oficiul registrului comerțului au fost întrunite în speță, legiuitorul neimpunând alte condiții referitoare la aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, cum ar fi aceea ca importatorul să fie beneficiarul aportului.

Referitor la stabilirea de către organele vamale a drepturilor vamale datorate de

societatea contestatoare în baza prevederilor art. 144 pct.1 lit. c din Legea nr.141/1997 privind Codul Vamal al României, pentru *“utilizarea mărfurilor în alte scopuri decât cele stabilite pentru a beneficia de scutiri, exceptări sau reduceri de taxe vamale”*, această măsură a fost eronat aplicată, întrucât societatea care a importat bunurile a fost titulară de aport, iar bunurile importate au fost predate efectiv societății terțe, fiind evidențiate la aceasta în contul 101 *“capital social”* conform constatărilor organelor de control, deci destinația înscrisă în declarațiile vamale a fost respectată, astfel că societatea „X” beneficia de facilitățile prevăzute de art.13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997.

În considerarea motivelor prezentate mai sus **contestația a fost admisă** atât pentru drepturile vamale cât și pentru majorările de întârziere, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

### **30. Aport la capital achitat dintr-un credit contractat de societate**

Prin act adițional autentificat, asociatul unic al societății «X» a hotărât majorarea capitalului social prin constituirea ca aport în natură a unui minibuz. Importul microbuzului a fost consemnat în declarația vamală iar mențiunea privind modificarea actului constitutiv al societății a fost înscrisă la Registrul Comerțului. Pentru a achita contravaloarea bunului importat înscrisă în factura externă, societatea contestatoare a încheiat cu o bancă un contract de împrumut garantat cu bunuri din patrimoniul asociatului unic. O diferență de 4.798 USD a fost achitată de societate din fondurile puse la dispoziția acesteia, de asemenea, de asociatul unic, fapt reținut de organele de control și confirmat de societate prin contestația depusă.

La intrarea bunului în patrimoniu, societatea a efectuat înregistrarea contabilă:

2125 *“Mijloace de transport”* = 404 *“Furnizori de imobilizări”*

Importul consemnat în declarația vamală, a fost achitat prin dispoziția de plată valutară externă iar la rubrica *„Mențiuni suplimentare pentru bancă”* a fost specificat: *“plată din credit acordat. Prezenta plată respecta destinația creditului.”*

Organele de control din cadrul unei direcții regionale vamale au constatat situația prezentată mai sus și anume că bunul importat a fost achitat, în fapt, în proporție de 88% dintr-un credit bancar contractat de societate, restul de 12% fiind achitat din fonduri proprii. De asemenea, s-a făcut mențiunea că microbuzul importat nu a fost înregistrat în contul de capital social, fiind înregistrat în contabilitate la mijloace fixe, iar obligația în contul 404 *“Furnizori de imobilizări”*

Având în vedere faptul că societatea a achitat la extern microbuzul importat din sume de bani provenite dintr-un împrumut bancar și din capitalul societății și nu a înregistrat bunul ca aport în natură la capitalul social, organele vamale au stabilit că operațiunea de import nu putea beneficia de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, drept pentru care au calculat în sarcina contestatoarei ca fiind datorate diferențe de drepturi vamale și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația depusă, societatea a arătat că pentru importul microbuzului consemnat în declarația vamală a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.13 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997.

Contestatoarea a considerat că a respectat prevederile actului normativ invocat în sensul că microbuzul importat era necesar activității societății și este amortizabil conform Legii nr.15/1994. De asemenea, a prezentat la vamă actul adițional prin care s-a hotărât majorarea capitalului social, ulterior aceasta mențiune fiind înscrisă și la Oficiul Registrului Comerțului. Mai mult, microbuzul nu a fost înstrăinat, lucru dovedit și de faptul că la data controlului acesta se afla în inventarul societății. Referitor la modalitatea de achitare a microbuzului adus ca aport în natură la capitalul social, contestatoarea a arătat că împrumutul contractat de societate, destinat să acopere în proporție de 88% valoarea importului a fost garantat cu bunurile proprii ale asociatului, riscul executării silite fiind al acestuia și nu al societății. Mai mult, societatea nu a putut achita din fonduri proprii diferența de 12%, suma fiind avansată tot de asociatul unic. Din acestea rezultă că asociatul unic a finanțat ca persoană fizică aportul în natură.

În ceea ce privește modalitatea de înregistrare în contabilitate, contestatoarea a precizat că simpla înregistrare eronată nu putea conduce la concluzia că finanțarea a fost făcută de societate, deoarece aceasta nu avea capacitatea de a rambursa creditul.

În concluzie, societatea a considerat că se încadra în prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997, putând beneficia de facilitățile menționate la art.13 lit.a din acest act normativ, solicitând admiterea contestației și, pe cale de consecință, anularea obligației de plată stabilită în sarcina sa de organele de control vamal.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunul importat, în vederea constituirii ca aport în natură la capitalul social, achitat dintr-un credit bancar contractat de societate, aceasta putea beneficia de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997.**

În drept, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe prevede la art. 13 următoarele:

*“Investitorii beneficiază de următoarele facilități:*

*a) importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată;”*

Legea nr.31/1990 republicată, privind societățile comerciale prevede la art.15 alin.2:

*“Aporturile în natură sunt admise la toate formele de societate. Aceste aporturi se realizează prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare.”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că importul microbuzului a fost achitat de societate pe baza împrumutului contractat cu banca și din fondurile puse la dispoziție de către asociatul unic. În aceasta situație nu acționarul unic a fost cel care a avut în proprietate un bun pe care l-a adus ca aport în natură la capitalul social, ci societatea însăși a achiziționat un bun din import, pe care l-a achitat din surse atrase, respectiv un credit bancar și fonduri împrumutate de la asociat.

Având în vedere cele precizate, bunul importat nu putea constitui aport în natură la majorarea capitalului social astfel încât nu se încadrează în prevederile art.13 lit.a din O.U.G. nr. 92/97 pentru a beneficia de scutire la plata taxelor vamale și a TVA. A rezultat că organele vamale au calculat în mod legal diferențe de drepturi vamale

neputând fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația contestatoarei conform căreia prin garantarea creditului cu bunuri din patrimoniul propriu al asociatului unic și achitarea diferenței până la valoarea înscrisă în factură din fonduri aduse ca aport personal al asociatului, ca urmare a faptului că societatea a înregistrat pierderi și nu dispunea de fonduri, ar însemna că bunul importat a fost achiziționat de către asociatul unic drept pentru care ar fi fost aport în natură. Aceste susțineri au ignorat natura raporturilor juridice generate de procesele economice invocate. Contestatoarea în susținerile sale nu a făcut diferențiere între persoana fizică, cu patrimoniu propriu, care avea calitatea de asociat unic și societatea comercială, ca persoană juridică. Aceasta din urmă avea patrimoniu distinct, constând din drepturi și obligații, evidențiate în elementele de activ și pasiv înscrise în bilanț. Deoarece societatea comercială era cea care a achitat firmei străine contravaloarea utilajului, a rezultat că aceasta a realizat, în fond, o operațiune de vânzare - cumparare, operațiune evidențiată, în acest sens și în documentele contabile. Pe de altă parte, asociatul unic, persoană fizică a garantat împrumutul și a avansat fonduri pentru achiziționarea din import a bunului, având în acest fel drept de creanță asupra societății comerciale.

Nu s-a reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația societății conform căreia înregistrarea eronată în contabilitate putea fi corectată, înregistrându-se valoarea soldului 455 "*Asociații - conturi curente*" la contul 1012 "*Capital subscris vărsat*", deoarece prin aceasta corecție sumele lăsate temporar de către asociat, persoană fizică, la dispoziția societății comerciale, persoană juridică nu vor constitui aport în natură, ci reglementarea unui drept de creanță ceea ce va genera, eventual, un aport în numerar.

În concluzie, **contestația a fost respinsă** atât în ceea ce privește drepturile vamale cât și majorările de întârziere aferente, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

### **31. Aport la capital neînregistrat la Oficiul Registrului Comerțului**

Societatea «X» a efectuat o serie de importuri de utilaje de prelucrare a lemnului, necesare obiectului său de activitate, pe care le-a introdus în țară ca aport în natură la capitalul social, ca urmare a legalizării la notariat a actului adițional la statutul și contractul societății, prin care asociații au hotărât majorarea capitalului social. Majorarea capitalului social al contestatoarei nu a fost înregistrată la Oficiul registrului comerțului nici până la data depunerii contestației.

Utilajele importate ca aport în natură la capitalul social au beneficiat la data importului de exceptare la plata taxelor vamale și TVA în baza prevederilor art.13, lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, întrucât acestea se regăseau într-o listă anexă la actul adițional la statutul și contractul societății.

Prin proces verbal de control, reprezentanții serviciului de supraveghere vamală și luptă împotriva fraudelor vamale din cadrul unei direcții regionale vamale au constatat că în vederea realizării obiectului de activitate, societatea contestatoare a efectuat mai multe importuri de utilaje necesare realizării activităților prevăzute în actul constitutiv, acestea fiind aduse ca urmare a hotărârii asociaților de a majora capitalul social prin aportul în natură exclusiv al asociatului străin. Organele de control au consemnat și faptul că pentru bunurile importate societatea a beneficiat de exceptare de la plata taxelor

vamale în baza art.13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, acestea fiind introduse în țară până la suspendarea aplicării prevederilor acestui act normativ prin Legea bugetului pe anul 1999. După suspendarea acestor facilități, pentru o parte din aceste bunuri, societatea a achitat drepturile de import, însă o parte din utilajele prevăzute în actul adițional de majorare a capitalului nu au mai fost introduse în țară. Organele de control au mai constatat că societatea și-a încetat activitatea iar utilajele aduse ca aport la capitalul social au fost închiriate unei societăți terțe și că, deși utilajele care au beneficiat de scutire la plata taxelor vamale au fost cuprinse în actul adițional de majorare a capitalului social, înscrierea mențiunii privind majorarea capitalului social nu a mai fost solicitată la Oficiul registrului comerțului.

Deși în timpul controlului reprezentantul societății a solicitat înscrierea mențiunii privind majorarea capitalului social la Oficiul Registrului Comerțului, organele de control au constatat că a fost încălcată una din condițiile în baza cărora societatea a beneficiat de scutire la plata taxelor vamale și TVA pentru o parte din bunurile importate și au calculat în sarcina contestatoarei datoria vamală cuvenită.

În motivarea contestației, societatea a susținut că deși reprezentantul său a solicitat înscrierea mențiunii la Oficiul Registrului Comerțului privind majorarea capitalului social prin aport exclusiv în natură, organele de control au considerat în mod greșit că a fost încălcată una din condițiile în baza cărora societatea a beneficiat de exceptare de la plata taxelor vamale și TVA pentru o parte din bunurile introduse în țară, condiție prevăzută în art. 2 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997. Societatea a arătat că în realitate a îndeplinit condițiile prevăzute de acest act normativ, iar bunurile importate figurau atât în hotărârea adunării generale cât și în actul adițional de modificare a actelor constitutive ale acesteia.

Contestatoarea a considerat că verificarea respectării înscrierii mențiunii de majorare a capitalului social aparține judecătorului delegat la Oficiul Registrului Comerțului și că organele vamale și-au depășit atribuțiile funcționale prevăzute de Decizia nr. 633/2001 a directorului Direcției Generale a vămilor. În opinia contestatoarei nimeni nu poate adăuga la lege, iar prin art.13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 nu sunt adăugate condiții suplimentare pentru importul de bunuri ca aport în natură la capitalul social.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă bunurile introduse în țară cu destinația aport la capitalul social al contestatoarei puteau beneficia de facilitățile vamale în condițiile în care societatea nu a înregistrat mențiunea privind majorarea capitalului social la Oficiul Registrului Comerțului.**

În drept, prin art.2 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 se precizează:

*“Sunt exceptate de la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, bunurile mobile care constituie active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, în următoarele condiții care se verifică la birourile vamale, cu ocazia întocmirii declarației vamale de import:*

*a) în cazul bunurilor constituind aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, importatorul trebuie să facă dovada că bunurile respective figurează într-o listă-anexă la actul constitutiv al societății comerciale sau la hotărârea*

*de majorare a capitalului social. După efectuarea operațiunii de import, majorarea sau constituirea capitalului social trebuie înregistrată la oficiul registrului comerțului, potrivit legii;*” iar conform art. 22 alin. 1) din Legea nr. 26/1990, republicată, privind registrul comerțului *“comerciantul are obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor prevăzute la art. 21, în cel mult 15 zile de la data actelor și faptelor supuse obligației de înregistrare.”*

Din actele depuse la dosarul cauzei s-a reținut că societatea nu a înregistrat actul adițional la statutul și contractul societății la Oficiul Registrului Comerțului, așa cum este prevăzut în actele normative invocate anterior.

Având în vedere prevederile art. 5 (1) din Legea nr. 26/1990 republicată, privind registrul comerțului, potrivit căroră „Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel”, societatea contestatoare nu a putut justifica facilitățile care i-au fost acordate deoarece nu a putut opune terților efectuarea unei operațiuni a carei înscriere nu a solicitat-o în termen legal, potrivit legii. Deși contestatoarea a solicitat în timpul controlului înscrierea mențiunii privind majorarea capitalului social la Oficiul Registrului Comerțului, termenul prevăzut în art.22 alin. 1) din Legea nr. 26/1990 republicată privind registrul comerțului a fost depășit, condiția de valabilitate fiind prevăzută la art.2, lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe. Întrucât societatea nu a respectat această condiție prevăzută în mod clar și fără echivoc în actele normative precizate anterior s-a reținut că nu putea beneficia de exceptarea de la plata taxelor vamale și a TVA pentru importul de bunuri aferent aportului în natură la capitalul social al contestatoarei prevăzută la art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe.

Deoarece nu a obținut înregistrarea acestei operațiuni la Oficiul Registrului Comerțului, majorarea capitalului social prin aport în natură nu a fost valabilă, în consecință, în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății o datorie vamală.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia nimeni nu poate adauga la lege, iar prin art. 13 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 nu sunt adăugate condiții suplimentare pentru importul de bunuri ca aport în natură la capitalul social, s-a reținut faptul că prin art.2 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, se explicitează condițiile în care importatorii de bunuri aduse ca aport în natură la capitalul social trebuie să acționeze în vederea beneficierei de exceptare la plata taxelor vamale aferente acestor bunuri. Obligația de a înregistra la Oficiul Registrului Comerțului revine în mod indubitabil agentului economic, care trebuie să cunoască această condiție încă de la înființarea societății, întrucât potrivit art. 35 din Legea nr. 31/1990, republicată, privind societățile comerciale: *“În termen de 15 zile de la data autentificării actului constitutiv, fondatorii sau administratorii societății, ori un împuternicit al acestora, vor cere înmatricularea societății în registrul comerțului în a cărui rază teritorială își va avea sediul societatea”* iar prin art. 216 din același act normativ se precizează că *“societatea cu răspundere limitată își va majora capitalul social, cu respectarea dispozițiilor privitoare la*



*constituirea acestei societăți.”*

Nu s-a putut reține în soluționarea favorabilă a contestației afirmația societății conform căreia organele vamale și-au depășit atribuțiile, întrucât organul administrativ abilitat prin lege să constate dacă o societate îndeplinește sau nu condițiile pentru a beneficia de exceptare de la plata taxelor vamale este organul vamal, ca autoritate administrativă cu atribuții în domeniul vamal, potrivit dispozițiilor art.61 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României care precizează la alin.1) că *“autoritatea vamală are dreptul ca, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să efectueze controlul vamal ulterior al operațiunilor”*, diferențele de drepturi vamale fiind stabilite datorită unor date cuprinse în declarația vamală, dată pe propria răspundere de către importator, iar la alin.2) din același articol se precizează că *“în cadrul controlului vamal ulterior, autoritatea vamală verifică orice documente, registre și evidențe referitoare la mărfurile vămuite. Controlul se poate face la oricare persoană care se află în posesia acestor acte sau deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi făcut și controlul fizic al mărfurilor, dacă acestea mai există.”*

Având în vedere cele precizate anterior s-a reținut că în mod temeinic și legal agenții constatatori au stabilit în sarcina contestatoarei datoria vamală **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**