

V. Facilități vamale acordate investitorilor

15. Facilitatea de exceptare de la plata taxelor vamale și obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată

În perioada anului 1997, societatea „X” a efectuat un număr de 23 operațiuni de import definitiv, reprezentând bunuri necesare realizării unei investiții, achiziționate din aportul în numerar la capitalul social. În declarațiile vamale de import, la rubrica 36 “*Preferințe*” au fost menționate art. 6 și 7 din Legea nr. 57/1997. Pentru bunurile importate, societatea nu a achitat taxa vamală și taxa pe valoarea adăugată.

În procesul verbal de control încheiat de organele vamale s-a consemnat că importurile au beneficiat de aceste facilități și în conformitate cu prevederile art. 12 din Legea nr. 35/1991, republicată, în baza certificatului de investitor. Așadar, din analiza evidențelor contabile și administrative, organele de control au constatat că bunurile importate au fost achiziționate din aportul în numerar la capitalul social. De asemenea, din verificarea declarațiilor privind aplicarea prevederilor art. 6 și art. 7 din Legea nr. 57/1993 depuse la biroul vamal s-a constatat că societatea a solicitat acordarea de facilități vamale conform pct. 2, alin. 2 din Anexa 1 la Ordinul Ministrului Finanțelor nr.50/10.08.1993, respectiv facilități conform art. 6 din Legea nr. 57/1993, bunuri achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori din majorarea acestuia, astfel că facilitățile privind taxele vamale au fost corect acordate.

Referitor la scutirile de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru cele 23 de operațiuni de import, organele vamale au constatat că acestea nu au fost corect acordate așa cum a rezultat din prevederile art.6B lit. a) alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, modificat de art.1 lit.B alin a) din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997. În consecință, în sarcina contestatoarei a fost stabilită de plată o datorie vamală reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

În susținerea contestației, societatea a arătat că pentru importurile efectuate în perioada 28.08.1997-13.10.1997 a beneficiat de facilitățile fiscale prevăzute de art. 12 și art.13 din Legea nr. 35/1991, republicată, în baza cererilor aprobate de biroul vamal. Societatea contestatoare a precizat că scutirile de taxe vamale și TVA au fost acordate în baza art. 6 lit. A i)10 și art. 6 lit. B a) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată coroborate cu prevederile Legii nr. 35/1991, republicată, iar după abrogarea Legii nr. 35/1991, republicată, a beneficiat de facilități în baza art. 6 alin 1 și art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 31/1997, în vigoare din data de 19.06.1997 coroborate cu prevederile art. 6 lit B a) din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997. De asemenea, contestatoarea a mai susținut că în baza certificatului de investitor și a cererii de înscriere de mențiuni înregistrată la Camera de Comerț și Industrie a beneficiat în mod legal de facilitățile de scutire de la plata taxelor vamale și TVA.

Societatea a mai precizat că în declarațiile vamale de import comisionarii vamali au trecut codul 6/57 sau 7/57 reprezentând articolele din Legea nr. 57/1993 în baza adreselor Direcției Generale a Vămirilor din care ar rezulta că investițiile străine continua să beneficieze de toate facilitățile dobândite, iar certificatele de investitor eliberate de Agenția Româna de Dezvoltare își păstrau valabilitatea, astfel că în perioada controlată putea beneficia de facilități în conformitate cu prevederile Ordonanței de Urgență a

Guvernului nr. 31/1997.

De asemenea, societatea a arătat că perioada aprilie 1997 - decembrie 1997 a fost verificată din punct de vedere fiscal de organe de control din cadrul direcției generale a finanțelor publice și controlului financiar de stat, verificare prin care s-a stabilit TVA de rambursat, fără a se constata vreo neregulă privind scutirile de TVA, așa cum a rezultat din procesul verbal de control anexat la dosarul cauzei. În consecință, societatea a solicitat anularea procesului verbal de control încheiat de reprezentanții serviciului de supraveghere și lupta împotriva fraudelor vamale din cadrul direcției regionale vamale precum și a actelor constatatoare și a formularelor privind calculul majorărilor de întârziere încheiate în baza acestuia.

Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, în decizia privind soluționarea contestației s-au reținut următoarele:

Referitor la excepția ridicată de societatea contestatoare cu privire la faptul că perioada aprilie 1997-decembrie 1997 a fost verificată din punct de vedere fiscal de organe de control din cadrul direcției generale a finanțelor publice și controlului financiar de stat, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât controlul efectuat de organele vamale nu intra sub incidența Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, în speță fiind aplicabile prevederile Legii nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, lege specială în raport cu Ordonanța Guvernului nr.70/1997 și care la art. 61(1) precizează:

“Autoritatea vamală are dreptul ca, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să efectueze controlul vamal ulterior al operațiunilor.”

Având în vedere cele de mai sus, excepția ridicată de societate nu a fost de natură să ducă la nulitatea actului de control, drept pentru care contestația a fost soluționată pe fond, **cauza supusă soluționării fiind dacă bunurile importate de către contestatoare în exceptare de la plata taxelor vamale conform art. 12 din Legea nr. 35/1991, republicată, puteau beneficia și de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată.**

În drept, art. 12 din Legea nr. 35/1991, așa cum a fost modificat de pct. 6 din Legea nr. 57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, prevede:

“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.”

Astfel, s-a reținut că cele 23 de operațiuni de import beneficiază de exceptare de la plata taxelor vamale.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor importate cu declarațiile vamale de import sunt aplicabile prevederile art. 6 pct.B, lit. a alin 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, așa cum a fost modificată de pct.1 din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, publicată în Monitorul Oficial nr.216/28.08.1997, unde se precizează:

“Î...ș Nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată bunurile din import pentru

care în legislație se prevede exceptarea, exonerarea, abolirea sau desființarea taxelor vamale;”

În declarațiile vamale de import societatea a menționat pe propria răspundere în declarația vamală la rubrica 36 “*Preferinte*”, pct. 7 din Legea nr. 57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, care prevede:

“Sunt scutite de plata taxelor vamale materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și componentele importate, necesare și folosite efectiv în producția proprie pe o perioadă de 2 ani, calculată de la data punerii în funcțiune a obiectivului sau, după caz, de la data începerii activității, în raport cu forma juridică a investiției străine.”

S-a reținut că societatea, în mod eronat, a considerat bunurile importate ca reprezentând materii prime, materialele consumabile și piese de schimb folosite efectiv în producția proprie, întrucât bunurile au fost folosite pentru dotarea unei stații de benzină, în conformitate cu obiectul de activitate al societății, respectiv vânzarea cu amănuntul a carburanților de autovehicule și nicidecum pentru a fi folosite în producția proprie (care înseamnă folosirea efectivă a materiilor prime, materialelor, pieselor de schimb și componentelor importate, supuse unor procese de prelucrare, transformare sau asamblare în vederea obținerii unor bunuri cu caracteristici tehnico-funcționale sau de altă natură, distincte față de cele ale bunurilor importate, încorporate fizic sau valoric în produsul nou-rezultat).

Mai mult, din analiza declarațiilor vamale de import a rezultat cu claritate că bunurile importate reprezentând pavele din piatră, mașini și aparate de răcire, ventilatoare, aparate de aer condiționat, mobilier, frigidere, fripteuză, prin natura lor nu puteau fi încadrate la materii prime, materialele consumabile și piese de schimb în înțelesul art.13 din Legea nr.35/1991, republicată, ele încadrându-se în prevederile art.12 din Legea nr. 35/1991, republicată, fiind bunuri achiziționate din aportul în numerar la capitalul social, exceptate de la plata taxelor vamale.

Având în vedere că operațiunile de import efectuate în exceptare de la plata taxelor vamale nu beneficiau și de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată, conform art.6 pct.B lit.a alin 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare, așa cum a fost modificat de pct. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în mod legal organele vamale au stabilit de plata în sarcina contestatoarei o datorie vamală reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația societății contestatoare potrivit căreia scutirile de taxe vamale și TVA au fost acordate în baza art. 6 lit. A i)10 și art. 6 lit. B din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată coroborate cu prevederile Legii nr.35/1991, republicată, aceasta nu a fost reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la data efectuării importurilor Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată a fost modificată de Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, publicată în Monitorul Oficial nr. 216/28.08.1997.

De asemenea, susținerea societății conform căreia după abrogarea Legii nr.35/1991, republicată, în baza certificatului de investitor și a cererii de înscriere de

mențiuni înregistrată la Camera de Comerț și Industrie, putea beneficia de facilități în conformitate cu prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 31/1997, aceasta nu a fost reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art. 31 alin.3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 31/1997 privind regimul investițiilor străine în România prevede:

“De la data acordării, la solicitarea investitorului străin, a facilităților stabilite în prezenta ordonanță de urgență, investițiile străine prevăzute la alin. (1) nu vor mai beneficia de facilitățile acordate în temeiul Legii nr. 35/1991.”

Având în vedere că nu a solicitat în mod expres acordarea facilităților prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 31/1997, societatea a beneficiat și după data de 19.06.1997, data intrării în vigoare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 31/1997 de facilitățile prevăzute la art. 12 din Legea nr. 35/1991, republicată, deoarece investiția efectuată de aceasta era în derulare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

16. Importuri exceptate de la plata taxelor vamale de bunuri aportate la capitalul social; exportul ulterior al bunurilor importate cu facilități

Organele vamale au constatat că societatea „X” a importat în perioada anului 1998 bunuri reprezentând aport în natură la capitalul social al societății. Pentru aceste bunuri, în temeiul Legii nr.35/1991, cu modificările și completările ulterioare, societatea a fost exceptată de la plata taxelor vamale și scutită de TVA.

Deoarece în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.34/1997 coroborate cu prevederile art.1 din Ordonanța Guvernului nr.2/1998, bunurile importate pentru care legislația prevedea exceptarea de la plata taxelor vamale nu erau scutite de la plata TVA, organele de control au stabilit că pentru importurile definitive derulate cu declarațiile vamale de import societatea datora taxa pe valoarea adăugată pentru care, în temeiul art.13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996, cu modificările ulterioare, până la 31.12.2002 și în temeiul art.12 și 13 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002, începând cu 01.01.2003, au fost calculate majorări de întârziere, respectiv dobânzi.

În urma verificării destinației finale a bunurilor ce au constituit aport la capitalul social, organele vamale au constatat că cea mai mare parte a bunurilor importate cu declarațiile vamale nu se mai găseau în patrimoniul societății fiind exportate. Aceste operațiuni au fost realizate fără înștiințarea prealabilă a autorității vamale, așa cum prevede art.71 din Legea nr.141/1997. Urmare acestui fapt, în temeiul art.144 lit. c din același act normativ s-a considerat că a luat naștere

o datorie vamală. Calculul acesteia s-a făcut în baza elementelor de taxare în vigoare în momentul emiterii facturilor.

Prin contestația formulată, societatea a arătat că vina pentru neachitarea datoriilor vamale revenea, în primul rând, celor care au contribuit la derularea operațiunilor de import, respectiv comisionarului vamal, acesta, în temeiul art.95 lit.d din Regulamentul de aplicare a Codului vamal, având obligația – în opinia contestatoarei – de a asigura completarea corectă a declarațiilor vamale și de a calcula cu exactitate sumele datorate bugetului de stat. De asemenea, contestatoarea a arătat că în conformitate cu

art.96 din același act normativ, comisionarul vamal răspunde în solidar cu titularul operațiunii de export.

Față de aceasta, societatea a considerat neconstituțională stabilirea retroactivă a unei presupuse datorii vamale privind obligația de plată a TVA pentru importurile efectuate în perioada anului 1998 în baza unor acte normative ale căror prevederi au fost ulterior abrogate, arătând că oricum la data efectuării operațiunilor de import societatea avea posibilitatea deducerii TVA, fiind înregistrată ca plătitor al acestei taxe. De aceea, contestatoarea a considerat nelegală tragerea sa la răspundere pentru culpa comisionarului în vamă, care, conform legii era obligat să calculeze corect datoria vamală și chiar să și o plătească în situația în care importatorul ar fi omis să o facă.

În ceea ce privește recalcularea drepturilor vamale de import ca urmare a nerespectării prevederilor art.144 lit. C, contestatoarea a arătat că a întreprins toate demersurile pentru respectarea prevederilor art.6 și art.7 din Legea nr.57/1993, prin declarația depusă arătând că bunurile importate aduse ca aport la capitalul social vor fi folosite în procesul de producție, fapt ce s-a întâmplat și în realitate. Urmare unei conjuncturi nefavorabile pe plan internațional, asociatul a fost nevoit să reorganizeze complet producția, drept pentru care a exportat bunurile care au făcut obiectul importurilor consemnate în declarațiile vamale de import cu diminuarea corespunzătoare a capitalului social.

Contestatoarea a menționat, de asemenea, că exportul s-a făcut la valoarea de inventar către asociatul unic, cu excepția bunurilor menționate într-o factură, care au fost reexportate, dar nu către asociatul unic.

Astfel, în opinia contestatoarei nu a avut loc o schimbare a destinației bunurilor, marfa nefiind comercializată pe teritoriul României în scopul realizării de profit. Mai mult, contestatoarea a precizat că pentru operațiunile de export nu se datorau taxe vamale, drept pentru care statului român nu i-a fost creat nici un prejudiciu care putea fi imputat societății. Față de cele de mai sus, societatea a considerat că presupusa datorie vamală a fost stabilită fără temei legal, drept pentru care a solicitat anularea procesului verbal.

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, s-au reținut următoarele:

1 - În ceea ce privește TVA datorată în vamă, cauza supusă soluționării a fost dacă bunurile importate în exceptare de la plata taxelor vamale în conformitate cu prevederile art.12 din Legea nr.35/1991, republicată, cu modificările ulterioare, puteau beneficia de scutire de la plata TVA în condițiile în care începând cu data de 28.08.1997 prin Ordonanța Guvernului nr.34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la TVA, s-a prevăzut în mod expres că nu sunt scutite de TVA bunurile din import pentru care legislația prevede exceptarea taxelor vamale, iar după intrarea în vigoare la 01.02.1998 a Ordonanței Guvernului nr.2/1998 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aportul la capitalul social al societăților comerciale nu mai era scutit de TVA.

În fapt, contestatoarea a importat în anul 1998, o serie de mașini și utilaje, bunuri ce au reprezentat aport în natură la capitalul social al societății. Aceste importuri au fost menționate în declarațiile vamale de import ca fiind exceptate de la plata taxelor vamale în temeiul pct.6 din Legea nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii

nr.35/1991. Totodată, pentru aceste bunuri, contestatoarea nu a achitat TVA în vamă. Societatea a depus declarația pe propria răspundere privind aplicarea prevederilor art. 6 și art. 7 din Legea nr. 57/1993 în sensul că era investiție străină conform art. 1 din Legea nr. 35/1991.

În drept, art.12 din Legea nr. 35/1991, așa cum a fost modificat de pct.6 din Legea nr.57/1993 prevedea:

“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.”

În ceea ce privește TVA datorată în vamă pentru bunurile importate, au fost aplicabile prevederile art.6 pct.B lit.a alin.2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, așa cum a fost modificată de pct. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, publicată în Monitorul Oficial nr. 216/28.08.1997, unde se preciza:

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

De asemenea, art.1 din Ordonanța Guvernului nr. 2/1998 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din 01.02.1998 a abrogat art.6 lit A pct.k 7 din ordonanța care prevedea scutirea la plata TVA a aportului de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale atât pentru livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică efectuate în țară cât și pentru bunurile din import conform art.6 pct B lit. f din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că operațiunile de import derulate de societatea contestatoare prin declarațiile vamale, importuri efectuate în exceptare de la plata taxelor vamale nu beneficiau și de scutire de la plata TVA, conform art.6 pct.B lit.a alin.2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare, așa cum a fost modificat de pct. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în mod legal organele vamale au stabilit de plată o datorie vamală cu acest titlu în sarcina societății.

Nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății conform căruia culpa neachitării datoriei vamale îi revenea comisionarului în vamă, deoarece la art. 40 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.626/1997 se precizează următoarele:

“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.”*

De asemenea, la art. 61 alin.3 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al

României se 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 î...ș.”

Față de actele normative invocate mai sus s-a reținut că declarantul vamal, în calitate sa de reprezentant al titularului operațiunii, a prezentat organelor vamale declarațiile vamale de import. Aceasta prezentare s-a făcut în numele și pe răspunderea titularului operațiunii de import, comisionarul vamal răspunzând față de acesta, în baza contractului încheiat cu titularul importului și nu față de autoritatea vamală.

Mai mult, actele normative invocate se completează și cu prevederile art.1042 din Codul civil în care se stipulează:

“Creditorul unei obligații solidare se poate adresa la acela care va voi dintre debitori, fără ca debitorul să poată opune beneficiul de diviziune.”

Față de aceste aspecte, deoarece între societate, în calitate de titular al operațiunii de import și comisionarul în vamă s-a stabilit un raport contractual, titularul operațiunii avea posibilitatea să promoveze în instanță o acțiune în regres, prin care să își recupereze eventualul prejudiciu creat de comisionar.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația contestatoarei potrivit căreia a fost neconstituțională stabilirea retroactivă a unei datorii vamale pentru importurile efectuate în anul 1998 în baza unor acte normative ale căror prevederi au fost abrogate întrucât așa cum s-a arătat, organele vamale la controlul ulterior pot recalcula taxele vamale dacă constată că au fost încălcate prevederile legale, iar recalcularea se face în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare la data importului.

Având în vedere cele de mai sus, **contestația a fost respinsă** ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2 - În ceea ce privește utilajele aduse ca aport la capitalul social și ulterior exportate, cauza supusă soluționării a fost dacă pentru aceste utilaje importate în regim de exceptare de la plata taxelor vamale, societatea mai putea beneficia de facilitățile acordate în temeiul Legii nr.35/1991, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care, ulterior importului, aceste utilaje au fost exportate.

În fapt, societatea a importat, în exceptare de taxe vamale, o serie de utilaje, care au constituit aport la capitalul social. Ulterior importului aceste bunuri au făcut obiectul unor operațiuni de export așa cum a rezultat din cuprinsul actului de control. Aceasta vânzare a avut ca efect reducerea capitalului social.

Prin actul de control ce a făcut obiectul contestației organele de control au stabilit că societatea nu mai putea beneficia de exceptare de taxe vamale pentru bunurile vândute, motiv pentru care au obligat societatea la plata taxelor vamale, a comisionului vamal și a TVA aferentă. Așa cum a reieșit și din anexa procesului verbal, debitul suplimentar de natura TVA datorată în vamă a rezultat ca urmare a includerii în baza de calcul a diferențelor de taxe vamale și comision vamal. Pentru aceste debite au fost calculate și majorări de întârziere, respectiv dobânzi.

În drept, așa cum s-a precizat la pct.1 din decizie, la art. 12 din Legea nr. 35/1991, așa cum a fost modificat de pct.6 din Legea nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, se prevedea:

“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.”

Referitor la schimbarea destinației bunului, la art.71 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal se precizează ca:

“Importatorii sau beneficiarii importului de mărfuri destinate unei anumite utilizari, în cazul în care, ulterior declarației vamale, schimbă utilizarea mărfii, sunt obligați să înștiințeze înaintea autoritatea vamală, care va aplica regimul tarifar vamal corespunzător noii utilizări.”

În ceea ce privește exportul, art.83 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României prevede:

“La exportul de mărfuri nu se încasează taxe vamale.”

Față de cele de mai sus s-a reținut că utilajele importate nu au mai fost utilizate de importator în procesul de producție ci au fost vândute la extern, atât asociatului unic, cât și altor parteneri. Astfel, prin vânzarea acestor utilaje la export, cu toate că destinația bunurilor importate în regim de exceptare de la plata taxelor vamale a fost schimbată, societății îi erau aplicabile prevederile art.83 din Legea nr.141/1997, care stipulează, în mod expres, scutirea de taxe vamale la exportul de mărfuri, nefăcând nici o distincție referitoare la natura sau proveniența bunurilor care au făcut obiectul exportului.

Având în vedere aceste aspecte, contestația societății pentru acest capăt de cerere a fost admisă.

3 - În ceea ce privește majorările de întârziere, dobânzile, precum și penalitățile s-a reținut că acestea sunt măsuri accesorii în raport cu debitul. Deoarece în sarcina societății nu au fost reținute ca datorate debitele de natura diferențelor de taxe vamale, comision vamal și TVA aferente exportului de utilaje aduse ca aport la capitalul social cu facilitățile, aceasta nu datora nici sumele aferente măsurilor accesorii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, drept pentru care **contestația a fost admisă și pentru acest capăt de cerere.**

17. Facilități în derulare acordate investitorilor străini

Reprezentanții direcției de supraveghere vamală și lupta împotriva fraudelor vamale - Serviciul control ulterior din cadrul Direcției Generale a Vămiilor au constatat că societatea «X» a beneficiat în mod eronat de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile importate în perioada martie noiembrie 1998, în baza a 92 de declarații vamale de import. Temeiul legal invocat de organul de control privind obligația de plata a taxei pe valoarea adăugată a fost art.6 B a) alin2 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, modificat de art.1 B a) din Ordonanța Guvernului nr.34/1997 și art.1 din Ordonanța Guvernului nr.2/20.01.1998 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

În sarcina contestatoarei a fost stabilită obligația de plată a TVA, dobânzi aferente și penalități de întârziere.

Prin contestația formulată, înregistrată la organul al cărui act a fost contestat-direcția Generală a vămiilor- societatea a contestat datoria vamală compusa din TVA, dobânzi aferente și penalități de întârziere. Contestatoarea a susținut că verificarea s-a

efectuat fără a se avea în vedere prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv:

Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine; art.6B lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 3 din 27 iulie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată; art.22, art.6(1), art.7(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România; art.22 din Hotărârea Guvernului nr. 928 din 29 decembrie 1997 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 31/1997 privind regimul investițiilor străine în România și art.15 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92 din 30 decembrie 1997 privind stimularea investițiilor directe.

Societatea a arătat că potrivit acestor prevederi legale, pentru importurile efectuate de aceasta în perioada aprilie- noiembrie 1998 beneficia de scutire la plata taxelor vamale și implicit de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, contestatoarea a arătat că a îndeplinit și condițiile prevăzute la art.7(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România referitor la participarea investitorului străin cu capital efectiv vărsat în numerar reprezentând minimum 20% din capitalul social dar nu mai puțin de 350.000 dolari SUA invocând în susținere cererile de înscriere menționi de la Registrul Comerțului, motiv pentru care a afirmat că potrivit prevederilor art.22 din H.G. nr.928 din 29 decembrie 1997 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 31/1997 privind regimul investițiilor străine în România a fost scutită de taxe vamale pentru bunurile importate constituite ca aport în natura.

Societatea contestatoare a mai precizat că înscrierea pe declarațiile vamale ca temei legal pentru neplata taxelor vamale a art.6 din Legea nr.57/1993 a demonstrat că scutirea de la plata taxelor vamale era o facilitate în derulare reglementată de art.6 din O.U.G. nr.31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România de care beneficiau și investițiile demarate de societate, aflate în derulare în anul 1998. De asemenea, în sprijinul susținerilor sale, societatea a invocat o decizie a Curții Supreme de Justiție - Secția de contencios administrativ care s-a pronunțat într-o speță similară, precizând că instanța *“a admis că speței în cauza îi sunt aplicabile facilitățile prevăzute de art.6 din OUG nr.31/1997.”*

Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru bunurile importate, achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori din majorarea acestuia, în perioada martie-noiembrie 1998, contestatoarea putea beneficia de facilitățile instituite prin O.U. G. nr.31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România, în condițiile în care a depus declarație pe proprie răspundere privind acordarea facilităților prevăzute la pct.6 și 7 din Legea nr.57 din 10 iulie 1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine și nu a solicitat în mod expres acordarea de facilități în baza art.6 din O.U.G. nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România dar intrunea condițiile prevăzute de acest ultim act normativ în vederea acordării facilităților.

În fapt, în perioada aprilie-noiembrie 1998, contestatoarea a importat în baza a 92 de declarații vamale de import, o serie de bunuri achiziționate din aportul în numerar la capitalul social al investitorului străin. Pentru bunurile importate, societatea nu a

achitat taxe vamale și taxa pe valoarea adăugată.

În drept, la data derularii importurilor erau în vigoare prevederile O.U.G. nr. 92 din 30 decembrie 1997 privind stimularea investițiilor directe care la art.15 definește facilitățile în derulare ca fiind cele *“stabilite conform Legii nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, cu modificările și completările ulterioare, conform Legii nr. 71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr. 35/1991, republicată, pentru atragerea de investitori străini în industrie, și conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 31/1997 privind regimul investițiilor străine în România”*.

O.U.G. nr.31 din 19 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România, prevede la art.22, alin.1 următoarele:

“De facilitățile fiscale prevăzute la art. 6, la art. 7 alin. (2), la art. 8 alin. (1) și la art. 10, după caz, poate beneficia orice societate comercială, persoană juridică română, de la data majorării capitalului social, dar numai până la epuizarea perioadei pentru care s-au acordat facilitățile inițiale prin Legea nr. 35/1991, cu modificările ulterioare, și numai în măsura în care, în acest fel, participatia de capital străin, în condițiile art.1 alin.(1), se constituie sau se completează până la atingerea baremurilor stabilite pentru acordarea facilităților respective.”

Din economia acestor texte a rezultat că legiuitorul, prin O. U. G. nr.31 din 19 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România, care a abrogat prevederile Legii nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată a înțeles să modifice facilitatea în derulare obținută de investitorii străini în baza art.12 din legea abrogată, cu condiția *“de a nu fi epuizat perioada pentru care s-au acordat facilitățile inițiale”*.

În același sens a fost și punctul de vedere al direcției generale juridice din minister, comunicat prin adresa, care a precizat că față de condiția impusă de lege, bunurile care faceau obiectul importurilor supuse prezentei analize puteau fi considerate scutite de taxe vamale conform art.6 coroborat cu 22 din O.U.G. nr.31 din 19 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România, cu toate consecințele care deriva de aici în sfera taxei pe valoarea adăugată. Totodată, textul art.6 din O.U.G. nr.31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România are aproape același conținut cu textul art.12 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, în noua formulare noțiunea de exceptare de la plata taxelor vamale fiind înlocuită cu cea de scutire.

În raport de prevederile art.6 din O.U.G. nr.31 din 19 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România a rezultat că acordarea regimului vamal de import nu puteau fi condiționată de solicitarea expresă a investitorilor de a beneficia de noile facilități, opțiune care în contextul pct.32 din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.928 din 29 decembrie 1997 presupune renunțarea la facilitățile obținute în baza Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată.

Mai mult, în anul 1998, când art.1-10 și art.16-33 din O. U. G. nr.31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România erau abrogate, obligativitatea solicitării de către investitorii străini a facilității prevăzută la art.6 conducea la o situație imposibilă, nefiind nici în spiritul legislației privind regimul investițiilor străine ca o societate care îndeplinea condițiile impuse de lege privind cuantumul capitalului efectiv vărsat de investitorul străin care reprezenta minimum 20% din capitalul social și depășea valoarea de 350.000 dolari SUA să nu beneficieze de facilitățile conferite de actul normativ menționat pentru simplul motiv că nu a indicat autorității vamale articolul din

ordonanța care prevedea respectiva facilitate. În consecință, la data importului, solicitarea societății de acordare a facilității în temeiul Legii nr.57/1993 a fost corectă întrucât privea o facilitate aflată, la data importului, în derulare.

În vederea menținerii consecvenței în materia asigurării facilităților acordate investitorilor străini, O.G.nr.34/1997 care a modificat, la data de 28 august 1997, O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare, a avut în vedere faptul că prin O.U.G. nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, intrată în vigoare la data de 19 iunie 1997, s-a menținut scutirea de taxe vamale. Deci și după data de 28 august 1997, investitorii au putut beneficia de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată întrucât facilitatea a fost transformată din exceptare în scutire. Astfel, legiuitorul a urmarit egalitatea de tratament fiscal a investitorilor, dând posibilitatea celor care au obținut facilități în derulare în baza Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată sa-si majoreze capitalul social la *“350.000 dolari S.U.A. sau echivalentul acestei sume, exprimat în orice altă valută liberconvertibilă și/sau în lei.”*

Conform actelor depuse la dosarul cauzei, înaintat de organul vamal, societatea îndeplinea, la data importurilor, condițiile impuse de art.7 din O.U.G.nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, respectiv: participarea investitorului străin cu capital efectiv vărsat în numerar care reprezenta minimum 20% din capitalul social și depășea valoarea de 350.000 dolari S.U.A. În aceste condiții, opinia direcției generale a vămilor din adresa anexată la dosarul cauzei potrivit căreia *“societatea ar fi putut beneficia de prevederile OUG nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, precum și ale OUG nr.92/1997 privind regimul investițiilor directe”* a reprezentat

o recunoaștere faptului că societatea se încadra în condițiile impuse de legiuitor prin O.U.G.nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România în vederea acordării facilităților însă i s-a refuzat societății dreptul de a beneficia de aceste facilități numai pentru motivul că la data importului, *“importatorul nu a indicat temeiul legal în baza căruia beneficiază de scutire.”*

Totodată, direcția generală juridică, în punctul sau de vedere a precizat că *“Indicarea eronată a actului normativ nu a împiedicat organele vamale să acorde scutire de la plata taxelor vamale, intelegând să aplice în mod corect legea în vigoare, și pe cale de consecință să extindă în mod intemeiat (art.22) beneficiul legii noi, norma de imediata aplicare, asupra societății comerciale în discuție”.*

În aceasta ordine de idei, trebuie invocate și prevederile art.10 din Legea nr.35/1991 astfel cum a fost modificat de Legea nr.57/1997, potrivit căreia *“investițiile străine efectuate potrivit prevederilor prezentei legi beneficiază de regimul juridic stabilit prin aceasta pe întreaga durată de existență, în măsura în care o lege ulterioară nu conține prevederi mai favorabile.”* De asemenea, societatea contestatoare a fost îndreptățită să beneficieze de scutirea de TVA pentru importurile efectuate în perioada martie-noiembrie 1998 deoarece programul ASYCUDA de determinare a datoriei vamale, a permis realizarea acestor importuri în regim de scutire de taxe vamale și taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care prin declarațiile vamale de import, societatea a solicitat și a obținut scutire de la plata taxelor vamale, beneficiind de o facilitate în derulare.

În raport de aceste prevederi legale și de situația de fapt potrivit celor menționate

mai sus, **contestația formulată a fost admisă** atât pentru datoria vamală cu titlu de taxa pe valoarea adăugată cât și pentru accesoriile acesteia, respectiv dobânzi și penalități de întârziere aferente, cu consecința anularii procesului verbal de control încheiat de organul de control vamal, conform art.9(2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001, aprobată și modificată prin Legea nr. 506/2001 și a exonerării societății de la plata datoriei vamale puse în sarcina sa.

18. Facilități pentru activități de producție proprie desfășurată în spații și cu utilaje închiriate

Organe de control din cadrul unei brigazi de supraveghere vamală au constatat că societatea „X” a efectuat în perioada 03.11.1999 - 01.02.2000 un număr de 115 operațiuni de import de zahar brut. Pentru aceste importuri, societatea a beneficiat de facilitățile vamale prevăzute de art.13 din Legea nr.35/1991. Astfel, pentru prelucrarea și procesarea zaharului brut importat, societatea a încheiat cu o societate terță un contract de închiriere cu act adițional și un contract de prestări servicii cu act adițional. Din aceste documente a rezultat că societatea „X” a închiriat de la o societate terță spații și utilaje, în opinia organului nerespunzând condiția ca obiectivul de producție să aparțină agentului economic care a beneficiat de facilități vamale.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au reținut în sarcina contestatoarei ca fiind datorate diferențe de drepturi vamale și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea a apreciat că măsurile dispuse prin procesul verbal de control au fost nelegale și netemeinice, deoarece organele de control ar fi interpretat în mod eronat prevederile Legii nr.35/1991 și Ordonanței Guvernului nr.3/1996, întrucât singura condiție pentru a beneficia de facilitățile vamale prevăzute de aceste acte normative era cea stabilită de art.13 din Legea nr.35/1991 care prevede ca materiile prime importate să fie folosite efectiv în producția proprie pe o perioadă de doi ani. Pe de alta parte, contestatoarea a arătat că actul normativ invocat nu prevede ca unitățile să aiba în proprietate utilaje și spații de producție, ci numai să utilizeze materiile prime pentru producția proprie. Societatea a susținut că nu puteau fi invocate de către organele de control precizările înscrise într-o circulară a direcției Generale a vămilor, deoarece aceasta este o normă internă, nu a fost publicată în Monitorul Oficial, nefiindu-i opozabila. De asemenea, contestatoarea a susținut că a importat materia prima, respectiv zaharul brut, transformând-o în produs finit, respectând astfel prevederile Ordonanței Guvernului nr.3/1996.

Pe de alta parte, contestatoarea a susținut că nu îi pot fi retrase de organe cu atribuții de control, drepturi acordate de organe administrative.

Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea în condițiile în care a desfășurat activitate în spații și cu utilaje de producție închiriate, putea beneficia de facilitățile vamale prevăzute de art.13 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine sau pentru a beneficia de aceste facilități trebuia să dețină spațiile și utilajele în proprietate.

În fapt, în perioada 1999 - 2000, contestatoarea a realizat un număr de 115 importuri de zahar brut, materie prima pentru care a beneficiat de facilități vamale, în

baza art.13 din Legea nr.35/1991. Societatea nu a dispus de utilaje adecvate procesului de rafinare și suprafețe de producție proprii, astfel încât a încheiat cu o altă societate un contract de închiriere și un contract de prestări servicii.

În drept, Legea nr.35/1991, republicată, privind regimul investițiilor străine prevede la art.13 următoarele:

“Sunt scutite de plata taxelor vamale materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și componentele importate, necesare și folosite efectiv în producția proprie pe o perioadă de 2 ani, calculată de la data punerii în funcțiune a obiectivului sau, după caz, de la data începerii activității, în raport cu forma juridică a investiției străine.”

Față de cele de mai sus s-a reținut că societatea contestatoare a importat materia prima, respectiv zaharul brut, a organizat un flux tehnologic de rafinare prin care aceasta a fost transformată în produsul finit “zahăr rafinat”, produs cu caracteristici diferite față de cele ale materiei prime care a făcut obiectul importului și care a fost incorporată în produsul finit.

Noțiunea de producție proprie presupune organizarea unui astfel de proces de transformare a unor materii prime în produse finite, nefiind condiționată de titlul cu care întreprinzătorul deține spațiile și capacitățile de producție. De altfel, nici în actul normativ precizat mai înainte, respectiv Legea nr.35/1991, legiuitorul nu a instituit obligativitatea proprietății asupra mijloacelor de producție și a utilajelor ci a prevăzut numai obligativitatea ca materiile prime importate să fie necesare și să fie utilizate efectiv în producția proprie. Or, după cum s-a arătat, materia prima importată, respectiv zaharul brut a fost necesară și a fost utilizată efectiv de către contestatoare în producția proprie.

Prin urmare, organul de control, deși a constatat în procesul verbal de control că societatea a desfășurat o activitate de procesare și rafinare a zaharului brut importat, nu a acordat facilitățile prevăzute de Legea nr.35/1991 pentru că obiectivul de producție, respectiv spațiul și utilajele nu se aflau în proprietatea acesteia, în condițiile în care actul normativ mai sus menționat nu prevede o astfel de condiție.

În același sens este și practica constantă a instanțelor de judecată care nu condiționează noțiunea de *producție proprie* de existența proprietății asupra mijloacelor de producție folosite în procesul tehnologic.

Având în vedere cele menționate mai sus, **contestația a fost admisă.**

19. Facilități vamale acordate pe baza declarației pe proprie răspundere a titularului operațiunii de import

Organele de control din cadrul direcției generale de administrare a marilor contribuabili au verificat importurile efectuate de societatea «X» care au beneficiat de suspendarea la plată în vamă a taxei pe valoarea adăugată pe termen de 120 de zile constatând următoarele:

Potrivit art. 13 lit b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 coroborat cu art. 2 și art. 3 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998, pentru a beneficia de facilitățile vamale și fiscale, societatea avea obligația să prezinte la organele vamale declarația pe propria răspundere privind corecta declarare a scopului

pentru care se realiza importul. De asemenea, organul de control a consemnat în procesul-verbal de control că potrivit facturilor emise de firma străină exportatoare, încadrării vamale utilizate în respectiv 847810.000 utilaje și aparate pentru industria tutunului, precum și modului de înregistrare în contabilitate a bunurilor importate, respectiv bunuri amortizabile conform Legii nr. 15/1994, cu modificările ulterioare, a rezultat că importul s-a încadrat în prevederile art.2 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997. Organul de control a mai arătat că deși importurile s-au efectuat în perioada de valabilitate a Legii nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, întrucât nu a prezentat declarația pe propria răspundere conform art.2 și art.3 din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998, societatea nu ar fi putut beneficia de facilitățile prevăzute la pct. 15 din Legea nr. 241/1998, respectiv scutire de la plata taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât la organul vamal a prezentat certificatele de amanare a platii TVA în vamă pe o perioadă de 120 de zile. Astfel, organele de control au stabilit că taxa pe valoarea adăugată suspendată în vamă în baza certificatelor era datorată calculind și majorări de întârziere.

În motivarea contestației, societatea a solicitat anularea procesului verbal prin care organul de control a stabilit că nu putea beneficia de facilitățile prevăzute la art. 13 lit b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 întrucât nu a depus în vamă declarație pe propria răspundere așa cum prevăd art 2 și art. 3 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998.

Societatea a mai susținut că organele de control nu au ținut seamă de prevederile art.25 lit.D.b și art.6 lit B.a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 care coroborate cu prevederile art.13 lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 duc la concluzia că importul efectuat de societate era exceptat și de la plata TVA. De asemenea, societatea a arătat în cuprinsul contestației depuse că prin Legea nr. 241/1998 ce a modificat art.13, lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 s-a prevăzut scutirea de la plata taxelor vamale și TVA a mașinilor, utilajelor și echipamentelor tehnologice, linia tehnologică importată de societate regasindu-se în Hotărârea Guvernului nr. 100/1998 privind aprobarea Listei cu denumirea comercială și codurile din Tarifal 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.

Referitor la punctul de vedere al organului de control, respectiv că nu a depus în vamă declarație pe propria răspundere așa cum prevăd art 2 și art. 3 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998, societatea a arătat că acesta nu a ținut cont de faptul că importul efectuat nu se încadra în noțiunea de investiție directă în sensul art. 2 din Normele metodologice, astfel că beneficia de scutire de la plata TVA și a taxelor vamale prin efectul legii fără obligativitatea depunerii declarației pe propria răspundere.

Societatea a susținut că organele de control nu au verificat dacă majorările de întârziere aferente TVA au făcut obiectul înlesnirilor la plata acordate prin Hotărârea Guvernului nr. 242/2001 în baza căreia a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 40/2001 și Ordinul ministrului alimentației și padurilor nr. 50/2001. De

asemenea, societatea a solicitat anularea sumei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată datorate.

Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control **cauza supusă soluționării a fost dacă Ministerul Finanțelor Publice se putea pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată datorată pentru importurile unor componente ale liniei tehnologice, efectuate în perioada 16.12.1998-29.11.1999, în condițiile în care nu s-a putut stabili cu claritate baza impozabilă prin aplicarea prevederilor pct. 15 din Legea nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997.**

În fapt, societatea „X” a importat în perioada 30.10.1998-29.11.1999 o linie tehnologică pentru prelucrarea tutunului pentru care a beneficiat de suspendarea la plată în vamă a TVA pe termen de 120 de zile, conform certificatelor de suspendare a plății TVA în vamă prezentate la vămuire. Printr-o decizie anterioară a Ministerului Finanțelor Publice s-a dispus desființarea constatării referitoare la importul liniei tehnologice pentru prelucrarea tutunului, urmând ca organele de control să verifice încadrarea în facilitățile prevăzute de art.13 lit b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe. S-a reținut că organele de control care au efectuat reverificarea au stabilit că potrivit *“facturilor emise de furnizorul extern, încadrării vamale utilizate (cod tarifar 847810.000-utilaje și aparate pentru industria tutunului), precum și modului de înregistrare în evidența contabilă a societății, active amortizabile conform Legii nr.15/1994, cu modificările și completările ulterioare, rezulta că importul se încadrează în prevederile art. 2 lit a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997”*, respectiv ale Legii nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997. Nu s-a acordat facilitatea de scutire de la plată a TVA întrucât *“societatea avea obligația să prezinte spre verificare la birourile vamale” declarația pe propria răspundere “prin care aceasta își asuma întreaga răspundere privind corecta declarare a scopului pentru care se realizează importul”*, așa cum prevede art. 2 și art. 3 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 94/1998.

Referitor la susținerea societății că importul efectuat nu se încadra în noțiunea de investiție directă aceasta nu a putut fi reținută întrucât în explicitarea art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, prin investiție directă, la art. 1 lit. b din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 s-a prevăzut că *“participarea la creșterea activelor unei întreprinderi, prin orice mod legal, se referă inclusiv la posibilitatea participării la creșterea activelor proprii”* și mai mult de atât chiar prin contestația formulată societatea a arătat că se încadra în prevederile art.13 lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997.

În drept, referitor la importurile efectuate în perioada 30.10.1998-16.12.1998, erau aplicabile prevederile art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, care stipulau:

“Investitorii beneficiază de următoarele facilități:

b) importul de echipamente tehnologice – mașini și utilaje - constituind active amortizabile, conform Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în

active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, realizat de către investitorii care efectuează investiții directe, este exceptat de la plata taxelor vamale;”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor efectuate în perioada 30.10.1998-16.12.1998 erau aplicabile prevederile art. 6 pct. B lit. a alin 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, așa cum a fost modificată de pct. 1 din Ordonanța Guvernului nr.34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, publicată în Monitorul Oficial nr. 216/28.08.1997, unde se preciza:

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

Din coroborarea celor doua texte de lege s-a reținut că pentru operațiunile de import derulate în perioada 30.10.1998-16.12.1998, societatea contestatoare nu beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată, conform art. 6 pct. B lit. a alin 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare, așa cum a fost modificat de pct. 1 din Ordonanța Guvernului nr.34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

Începând cu 16.12.1998 au fost incidente prevederile Legii nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, publicată în Monitorul Oficial nr. 483/16.12.1998 care la pct 15 precizează:

“La articolul 13, literele a), b) și c) vor avea următorul cuprins:Î...ș

b) scutirea de la plata taxelor vamale și a T.V.A. a importului și scutirea de la plata T.V.A. a achizițiilor de pe piața internă de echipamente tehnologice, mașini și utilaje, constituind active amortizabile conform Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare; lista cuprinzând denumirea comercială și codurile din Tariful vamal de import al României, corespunzătoare bunurilor ce se încadrează în prevederile sus-mentionate, se adoptă prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Industriei și Comerțului și a Ministerului Finanțelor”;

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.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, așa cum a fost modificat prin pct. 15 din Legea nr. 241/1998. În consecință, pentru a putea beneficia de facilitățile instituite prin pct. 15 din Legea nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, bunurile importate trebuiau să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: să se încadreze în categoria echipamentelor tehnologice, mașini și utilaje, să reprezinte active amortizabile, așa cum sunt definite în Legea nr.15/1994, să figureze în lista cuprinzând denumirea comercială și codurile din Tariful vamal de import al României, corespunzătoare bunurilor ce se încadrează în prevederile sus-mentionate, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 100/1998 și să faca obiectul unei investiții directe, așa cum este aceasta definită la art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe coroborat cu art.1 lit.b din Hotărârea Guvernului nr.94/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de

Urgență a Guvernului nr. 92/1997.

Astfel, așa cum s-a arătat mai sus, din cuprinsul procesului verbal contestat a rezultat că aceste condiții erau îndeplinite, însă organul de control a constatat că societatea nu a putut beneficia de acordarea facilităților vamale și fiscale prevăzute de pct 15 din Legea nr. 241/1998 prin neprezentarea la organele vamale a declarației pe propria răspundere prevăzută în anexa A la Hotărârea Guvernului nr. 94/1998. Referitor la invocarea de către organul de control a prevederilor art. 2 și art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 94/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, s-a reținut că nedepunerea declarației pe propria răspundere la organul vamal cu indicarea actului normativ în materie nu putea avea ca efect neaplicarea facilităților în situația în care erau îndeplinite toate condițiile impuse de legiuitor pentru acordarea acestora.

În același sens a fost și punctul de vedere al direcției Generale Juridice precizat într-o speță asemănătoare: *“Facilitățile instituite de prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe actionează 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”.

A condiționa acordarea facilităților numai 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. Mai mult, însuși organul de control a stabilit prin procesul verbal contestat că operațiunile de import ale societății contestatoare erau investiții directe așa cum sunt acestea definite la art. 2 lit a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997.

La stabilirea sumei datorate reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată așa cum a rezultat din anexa la procesul verbal s-au avut în vedere viramentele efectuate de societate în perioada 22.09.1999-01.02.2000 care au stins TVA de plată din declarațiile vamale depuse în perioada 30.10.1998-15.03.1999, în conformitate cu prevederile Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 620/1997.

Având în vedere că pentru importurile efectuate în baza declarațiilor vamale din perioada 16.12.1998-29.11.1999, societatea beneficia de facilitățile prevăzute la pct.15, lit. b din Legea nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, precum și faptul că organele de control au compensat o parte din taxa pe valoarea adăugată în vamă cu viramente efectuate de societate, Ministerul Finanțelor Publice nu s-a putut pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată aferentă celor doua perioade. Aceasta deoarece pentru operațiunile de import din perioada 30.10.1998-16.12.1998 regimul fiscal aplicabil era cel prevăzut de art. 13.lit.b Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 și anume exceptare de la plata taxelor vamale dar nu și scutire de la plata TVA, în timp ce în perioada 16.12.1998-29.11.1999 erau aplicabile prevederile pct.15 din Legea nr. 241/1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 potrivit cărora importul echipamentelor

tehnologice, mașinilor și utilajelor era scutit de la plata taxelor vamale și a T.V.A.

În consecință, **s-a desființat procesul verbal**, urmând ca organele de control să recalculeze taxa pe valoarea adăugată de plată în funcție de cele reținute mai sus.

20. Menținerea facilităților vamale acordate în situația divizării societății și înființării unei societăți noi

Organe de control din cadrul serviciului de supraveghere vamală și luptă împotriva fraudelor vamale au întocmit un act de control în baza căruia biroul vamal a încheiat acte constatatoare, prin care a calculat în sarcina unei societăți comerciale ca fiind datorate diferențe de taxe vamale ca urmare a faptului că prin divizarea sa și constituirea altor societăți comerciale aceasta a înstrăinat bunurile constituite ca aport în natură la majorarea capitalului social și, de asemenea, nu a inclus în valoarea declarată în vamă contravaloarea unor facturi de import. Pentru aceste diferențe au fost calculate și majorări de întârziere.

Prin contestația depusă, societatea a arătat că Legea nr.31/1990, republicată reprezintă dreptul comun ce reglementează înființarea și modificarea societăților comerciale. În temeiul acestui act normativ, contestatoarea a hotărât divizarea parțială, ținând cont de situația existentă la 31.12.1999, așa cum era aceasta reflectată în bilanțul contabil, și înființarea a încă cinci societăți comerciale cu răspundere limitată.

Prin procesul verbal de control organele vamale au constatat că această divizare reprezenta în fapt o înstrăinare de bunuri importate cu acordarea de facilități. Societatea a arătat că prin proiectul de divizare *“nu s-a înstrăinat nimic din patrimoniul sau capitalul social, ci numai s-a transmis/predat cu titlu universal de drepturi și obligații, cote părți din patrimoniu și capitalul său social”*, astfel încât încadrarea juridică făcută de organele vamale ar fi fost total nefondată. Mai mult, contestatoarea a arătat că interpretarea dată de organele vamale a fost eronată atât din punct de vedere juridic, deoarece nu a existat contract de vânzare

-cumparare, cât și din punct de vedere contabil deoarece nu a fost întocmită factură, documente care ar fi atestat înstrăinarea unei cote părți din patrimoniu sau din capitalul social. Divizarea parțială are ca efect transmiterea cu titlu universal și gratuit a unei părți a patrimoniului și a capitalului social al societății altor cinci societăți comerciale.

În concluzie, societatea a susținut că ceea ce nu există nu poate fi invocat, drept pentru care a contestat în totalitate diferența de drepturi vamale stabilite prin actele constatatoare precum și majorările de întârziere aferente.

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 transmise către societățile înființate în urma divizării parțiale a societății «X» aceasta mai putea beneficia de facilitățile instituite prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, cu modificările ulterioare.**

În fapt, asociații au decis restructurarea societății «X» prin divizarea parțială a patrimoniului, inclusiv a capitalului social. Transferul către societățile nou înființate a fost realizat cu titlu gratuit. Printr-o încheiere, judecătorul delegat de pe lângă Oficiul Registrului Comerțului a admis cererea formulată și a dispus înscrierea în registru și publicarea în Monitorul Oficial, printre altele, a mențiunii referitoare la modificarea

capitalului social în urma divizării parțiale.

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

Pentru aplicarea acestui act normativ au fost adoptate Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.94/1998, care la pct.4 precizează:

“Înstrăinarea bunului individual, constituind activ amortizabil, importat în regimul stabilit prin art.13, lit. a) și b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/1997, constituie schimbare de regim vamal potrivit reglementărilor vamale și se efectuează cu îndeplinirea tuturor obligațiilor prevăzute de lege, determinate în conformitate cu noua încadrare ca regim vamal î...ș».

Față de cele de mai sus s-a reținut că, într-adevăr, divizarea societății contestatoare nu a avut ca efect încetarea existenței acesteia, ci numai diminuarea patrimoniului. Divizarea a condus, însă, la apariția unor noi entități, persoane juridice cu patrimoniu propriu, patrimoniul acestora constând în drepturi și obligații distincte de cele ale societății din care a avut loc desprinderea.

În ceea ce privește bunurile importate de asociații societății „X” acestea au beneficiat la data importului de facilitățile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, fiind considerate aport în natură. Prin divizarea capitalului social și trecerea acestuia, cu titlu gratuit, în patrimoniul altor societăți, bunurile în cauză au fost înstrăinate, deoarece au trecut din patrimoniul unei persoane juridice în patrimoniul altor persoane juridice. În același sens s-a pronunțat și direcția generală juridică, în adresa aflată la dosar, care a precizat că *“numai investitorul care a beneficiat inițial de prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 coninua să beneficieze de aceste facilități și după divizare, pentru bunurile rămase în proprietatea sa.”*

Având în vedere cele menționate, organele vamale au calculat în mod legal în sarcina societății diferențe de drepturi vamale motiv pentru care **contestația a fost respinsă** ca neîntemeiată. În ceea ce privește majorările de întârziere, acestea sunt o măsură accesorie în raport cu debitul, prin contestație societatea neobiectând asupra modului de calcul a acestora în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere, cota de majorări aplicată, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul zilelor de întârziere și cota majorărilor de întârziere aplicată motiv pentru care **contestația a fost respinsă** ca nemotivată și pentru acest capăt de cerere.

21. Facilități suplimentare acordate investitorilor străini în baza Legii nr.71/1994

Conform prevederilor art.61 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal organele de control vamal au procedat la verificarea unui număr de 2624 declarații vamale de import privind operațiunile vamale derulate de societatea „X” în perioada 01.01.1998 - 31.12.2001. Organul de control vamal a constatat că, în baza obiectului principal de activitate, societatea „X” a construit pentru export corpuri de nave și a efectuat reparații la nave maritime și fluviale.

Structura mărfurilor importate a fost următoarea:

-tablă, țevi, corniere, electrozi și sârmă pentru sudură, rulmenți, discuriabrazive de tăiat și polizat, vopsea, grunt, oxigen lichid, șuruburi, carbid, placaj, precum și alte materiale ce au fost folosite în procesul de producție, regăsindu-se în produsul finit;

-piese de schimb și părți pentru instalații de sablare, spălare, mașini detăiat, așchiat, polizat, rectificat, de ridicat, transportat, iluminat și alte piese și materiale necesare utilajelor și aparatelor din dotare, ce nu se regăseau în produsul finit;

-mașini de tăiat textolit, mașini de găurit electronice, aparate de emisie-recepție, mașini de sortat și cernut gritul, electroventilatoare, pistoale pneumatice pentru nituit, aparate de sudură și de tăiat electrice și cu flacără oxiacetilenică, instalații de spălat cu jet de apă, instalații pentru sablare, instrumente și aparate de măsură și control, autoturisme, precum și alte instalații, echipamente și utilaje necesare investiției, achitate din surse proprii.

Pentru mărfurile importate, societatea a solicitat și beneficiat de facilitățile prevăzute de art.6 și art.7 din Legea nr.57/1993, care a modificat art.12 și art.13 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, precum și de art.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991 și art.6(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România.

1) Din verificarea operațiunilor de import privind piesele de schimb care au beneficiat de facilitățile prevăzute la art.6 din Legea nr.57/1993, conform solicitării agentului economic, prin declarația pe propria răspundere, organele de control vamal au constatat că unele mărfuri au beneficiat în mod eronat de exceptare de la plata taxelor vamale, deoarece *“deși erau achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin, nu reprezentau aport în natura la capitalul social”*. În acest sens, organele de control vamal au constatat că materialele consumabile, piesele de schimb și componentele pentru instalațiile din dotare, importate pentru repararea sau înlocuirea celor defecte nu reprezentau bunuri din import, aflate în stare de utilizare individuală, ci au fost importate pentru repararea sau înlocuirea celor defecte, deci nu beneficiau de facilitățile prevăzute de art.6 din Legea nr.57/1993. Organele de control vamal au stabilit totodată că aceste bunuri nu puteau beneficia nici de facilitățile prevăzute la art.7 din același act normativ, deoarece la data importului, termenul de 2 ani, prevăzut în lege, expirase la data de 22.01.1999. De asemenea, organele de control vamal au stabilit faptul că piesele de schimb importate pentru autoturisme și mijloacele de transport auto, pentru care s-au solicitat facilități vamale nu beneficiau de facilitățile conferite de Legea nr.57/1993 și nici nu făceau parte din capitalul social.

Organele de control vamal au mai constatat din verificarea notelor de recepție și a notelor contabile privind înregistrarea mărfurilor importate faptul că materialele și piesele de schimb achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin erau înregistrate în conturi de stocuri de materii și materiale, respectiv conturile 3011 și 3014,

în corespondența cu conturile de cheltuieli cu materii prime și materiale, deci nu au reprezentat bunuri necesare investiției. Întrucât piesele nu au fost utilizate pentru destinația declarată la data importurilor, în conformitate cu prevederile art.71 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, societatea „X” avea obligația de înștiințeze biroul vamal asupra schimbării utilizării mărfii, urmând să primească un regim vamal corespunzător noii utilizări, cu consecința achitării de drepturi vamale de import de la data înregistrării declarațiilor vamale respective.

2) Referitor la piesele de schimb importate în regimul Legii nr.71/1994, din declarațiile de import definitiv verificate s-a constatat că societatea a solicitat și beneficiat de facilitățile vamale acordate de art.1 lit.b) din Legea nr.71/1994. Organele de control vamal au constatat acordarea de scutiri de la plata taxelor vamale prevăzute de art.1 lit.b) din Legea nr.71/1994 pentru unele importuri de piese de schimb și părți pentru mașini de taiat, de sablare, instalații de spălat, mașini de sortat și cernut gril, lentile pentru ochelari de protecție, becuri cu incandescență, cabluri pentru macarale portuare, piese de schimb pentru autoturisme, echipament de protecție, halate, pantofi, salopete, bunuri care nu au fost încorporate în produsul finit.

3) Referitor la operațiunile de import care au beneficiat de facilitățile prevăzute de art.6 (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, organele de control vamal au constatat că unele mărfuri au beneficiat în mod eronat de scutire de la plata taxelor vamale, întrucât mărfurile importate au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în conturile 3011 și 3014, care reprezintă conturi de stocuri de materii prime și materiale.

Sintetizate pe ani, constatările organului de control vamal au fost următoarele:

A. Din verificarea unui număr de 492 operațiuni vamale de import definitiv din anul 1998 a rezultat că societatea contestatoare a solicitat prin declarațiile pe propria răspundere acordarea facilităților prevăzute de art.6 din Legea nr.57/1993 și de art.1 alin.a) și b) din Legea nr.71/1994. Deoarece mărfurile importate, înregistrate în conturile 3011 “*Materiale auxiliare*” și 3014 “*Piese de schimb*” nu îndeplineau condițiile regimului vamal solicitat, de exceptare de la plata taxelor vamale, prevăzut la art.6 din Legea nr.57/1993, organul de control vamal a procedat la calculul drepturilor vamale prevăzute de tariful vamal de import al României pe anul 1998 și a suprataxei vamale de 6% prevăzută de Hotărârea Guvernului nr.984/1998.

B. În anul 1999, societatea a efectuat 609 operațiuni vamale de import definitiv. Dintre aceste operațiuni s-a constatat că pentru un număr de 54 operațiuni vamale, societatea contestatoare prin declarațiile pe propria răspundere a solicitat acordarea facilităților prevăzute de art.6 din Legea nr.57/1993. Deoarece societatea a beneficiat în mod eronat de facilitățile prevăzute de art.6 din Legea nr.57/1993 pentru importul pieselor de schimb necesare reparării și întreținerii mijloacelor de transport auto din dotare, în aceste cazuri organul de control vamal a calculat diferențe de drepturi vamale.

De asemenea, materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și componentele importate, necesare realizării producției proprii, care au beneficiat eronat de facilitățile art.6(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 la data importului nu beneficiau nici de facilitățile prevăzute la art.6(3) din același act normativ, motiv pentru care organul de control vamal a procedat la calculul diferențelor de drepturi vamale. Pentru restul operațiunilor efectuate de societate în anul 1999 s-au acordat facilitățile prevăzute de art.1 lit.a) și b) din Legea nr.71/1994.

C. În anul 2000, societatea a efectuat 716 operațiuni vamale de import definitiv pentru care a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.6 din Legea nr.57/1993 și de art.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991. Din cele 84 de operațiuni de import, pentru care s-a solicitat aplicarea prevederilor art.6 din Legea nr.57/1993, un număr de 64 de operațiuni au beneficiat în mod eronat de aceste facilități, deoarece piesele de schimb necesare reparării mijloacelor de transport, piese de schimb pentru utilaje, materii prime, materiale consumabile și componente, înregistrate în conturile 3011 și 3014 nu reprezentau aport în natură la capitalul social al societății. Organul de control vamal a procedat la calculul diferențelor de drepturi vamale.

D. În anul 2001, societatea a efectuat 807 operațiuni vamale de import definitiv pentru care a solicitat prin declarația pe propria răspundere și a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.6 din Legea nr.57/1993.

Din verificarea evidențelor contabile s-a constatat că bunurile importate au fost utilizate ca materiale consumabile, auxiliare sau piese de schimb, neputând fi regăsite scriptic în conturi de capital social sau contribuind la investiție ca mijloace fixe sau obiecte de inventar. De asemenea, s-a importat o cantitate nejustificat de mare de piese de schimb pentru autoturisme, în condițiile în care numărul autoturismelor din import era mic, ele erau relativ noi și nu necesitau reparații capitale. Piesele de schimb nu au fost evidențiate în contabilitate ca fiind piese de schimb pentru mijloace fixe, nefiind cuprinse în fișa mijlocului fix. Întrucât societatea nu a respectat utilizarea bunurilor importate pentru scopul declarat la acordarea liberului de vamă, organul de control vamal a procedat la calculul diferențelor de drepturi vamale.

În contestația depusă societatea a invocat că a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.71/1994, precum și de exceptare de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile exceptate de la plata taxelor vamale, până la data intrării în vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv 01.06.2002.

Pentru a obține liberul de vamă la importul pieselor de schimb, contestatoarea a cerut și a aplicat regimul vamal prevăzut prin art.12 și art.13 din Legea nr.35/1991, modificată prin Legea nr.57/1993, motivat de faptul că producția societății era pentru export și urma să beneficieze de rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

1) Referitor la piesele de schimb importate în regimul Legii nr.35/1991, modificată prin Legea nr.57/1993, societatea a arătat că organele de control au interpretat în sens restrictiv prevederile art.12 din Legea nr.35/1991, modificat prin Legea nr.57/1993 și că beneficiau de facilități atât bunurile constituite ca aport în natură cât și cele achiziționate din aportul în numerar, legea nespecificând în nici un fel că piesele de schimb și componentele instalațiilor din dotare cumpărate din aportul în numerar la capitalul social nu ar beneficia de prevederile art.12 din Legea nr.35/1991, modificată prin Legea nr.57/1993.

Societatea nu a fost de acord cu susținerea organelor de control potrivit căreia piesele de schimb necesare producției ar fi trebuit înregistrate în conturile de imobilizări pentru a putea beneficia de scutirea de taxe vamale prevăzută prin Legea nr.35/1991, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.57/1993.

Societatea a mai arătat că Legea nr.35/1991, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.57/1993 nu condiționează în nici un fel acordarea facilităților prevăzute la art.12

și art.13 de modul de înregistrare în contabilitate a bunurilor ce beneficiază de respectivele facilități, invocând în susținere prevederile pct.61 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993.

Contestatoarea a solicitat recalcularea obligației de plată reprezentând taxe vamale, comision vamal, diferențe de taxă pe valoarea adăugată, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente pieselor de schimb destinate producției și care au fost importate în regimul Legii nr.35/1991, modificată prin Legea nr.57/1993.

2) Referitor la piesele de schimb pentru care s-a admis importul în regimul Legii nr.71/1994, contestatoarea a susținut că nu este de acord cu motivația organului de control, potrivit căreia piesele de schimb importate nu se regăseau încorporate în produsul finit.

Societatea contestatoare a mai menționat că piesele de schimb importate au fost folosite în procesul de producție, chiar dacă unele nu se regăseau fizic, ci doar valoric în produsul finit și a invocat în susținere faptul că textul art.1 din Legea nr.71/1994 nu face nici o distincție între piesele de schimb încorporate în produsul finit și piesele de schimb neîncorporate în produsul finit, ci stipulează doar că piesele de schimb utilizate în procesul de producție beneficiază de exceptarea datoriei vamale. De asemenea, societatea a mai susținut faptul că reprezentanții sai au solicitat inițial regimul Legii nr.71/1994, dar la sugestia organelor vamale au solicitat ca piesele de schimb să fie introduse în România sub regimul prevăzut de Legea nr.35/1991 și, mai mult, au acceptat acest regim având în vedere că producția societății era pentru export și urma să beneficieze de rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea a mai solicitat și suspendarea obligației de plată a creanțelor bugetare stabilite prin procesul verbal de control contestat până la soluționarea contestației.

Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, s-a reținut că:

1) Referitor la piesele de schimb importate în perioada 01.01.1998 -31.12.2001, în regimul Legii nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, **cauza supusă soluționării a fost dacă acestea puteau beneficia de facilitățile instituite prin art.1 Legea nr.71/16.07.1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr. 35/1991, în condițiile în care la data importurilor societatea contestatoare nu a solicitat în mod expres acordarea facilităților suplimentare prevăzute de acest act normativ.**

În drept, art.12 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată prevede:

“Mașinile, 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.”

Totodată la art.13 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată se prevede:

“Sunt scutite de plata taxelor vamale materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și componentele importate, necesare și folosite efectiv în producția proprie pe o perioadă de 2 ani, calculată de la data punerii în funcțiune a obiectivului

sau, după caz, de la data începerii activității, în raport cu forma juridică a investiției străine”.

La art.1 din Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991, în prevederile căreia contestatoarea a solicitat să fie încadrată, se precizează:

”Societățile comerciale care se înființează, potrivit legii, în domeniul industriei, cu participare de capital străin, la care aportul subscris de investitorul străin este vărsat în sumă de minimum 50 milioane dolari S.U.A. în contul societății comerciale deschis la o bancă, persoană juridică română, și care realizează, în termenul și potrivit prevederilor din contractul de societate, producție cu un grad valoric de integrare în România de minimum 60% și un export de minimum 50% din valoarea producției anuale, beneficiază de următoarele facilități:

a) scutirea de la plata taxelor vamale, pe o perioadă de 7 ani începând să curgă de la data înmatriculării societății comerciale, a mașinilor, utilajelor, instalațiilor, echipamentelor din import necesare investiției, subscrise ca aport în natură sau plătite din surse proprii, atrase sau împrumutate;

b) scutirea de la plata taxelor vamale, pe o perioadă de 7 ani calculată de la data înmatriculării societății comerciale, a materiilor prime, materialelor consumabile, pieselor de schimb și componentelor importate pentru producția proprie a societății, plătite din surse proprii, atrase sau împrumutate”.

Prin actul de control contestat organele de control vamal au constatat că unele operațiuni de import de piese de schimb derulate de contestatoare în perioada 01.01.1998 - 31.12.2001 au beneficiat în mod eronat de regimul Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, pentru următoarele considerente:

- o serie de piese de schimb au fost utilizate și consumate în procesul de producție, deci nu reprezintă bunuri necesare investiției și nu pot fi încadrate în prevederile art.6 din Legea nr.57/1993, care modifica art.12 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine;

- la data derulării importurilor, termenul de 2 ani prevăzut de art.7 din Legea nr.57/1993, care modifica art.12 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine expirase.

Față de aceste constatări, s-a reținut că prin actul de control nu s-a analizat dacă aceleași operațiuni de import pentru care nu s-a acordat societății beneficiul Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată se încadrau în prevederile Legii nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991. Totuși, în cuprinsul actului de control s-a stabilit de către organul de control vamal vocația societății de a beneficia de prevederile Legii nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991 pentru unele bunuri, altele decât cele care au făcut obiectul analizei de la acest capitol. Din analiza actului de control contestat nu a rezultat modul de utilizare, destinația pieselor de schimb, ci doar constatarea înregistrării în contabilitatea proprie a societății a mărfurilor importate în conturile de stocuri.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a solicitat clarificări pe acest aspect iar direcția regională vamală a comunicat faptul că piesele de schimb importate au fost înregistrate în contul 301, cont de stocuri în corespondență cu contul 601, cont de cheltuieli, nefiind înregistrate în conturi de capital, de imobilizări sau obiecte de inventar, reiterând astfel constatările cuprinse în

procesul verbal de control contestat. Astfel, organul de control vamal și-a întemeiat constatările numai pe urmărirea înregistrării contabile a importurilor de piese de schimb, respectiv a constatat că mărfurile importate au fost înregistrate cu note contabile în conturile 3011 “*Materiale auxiliare*” și 3014 “*Piese de schimb*”, concluzionând că, “*deoarece acestea nu au fost utilizate în scopul declarat, respectiv ca aport la capitalul social, ci au fost utilizate ca materiale consumabile, auxiliare sau piese de schimb, neputând fi regăsite scriptic în conturi aparținând capitalului social sau contribuind la investiție ca mijloace fixe sau obiecte de inventar nu a fost respectat regimul vamal solicitat și societatea a beneficiat eronat de prevederile art. 12 din Legea nr.35/1991, așa cum a fost modificat prin Legea nr.57/1993*”.

S-a reținut că în situația în care piesele de schimb importate de contestatoare în regimul Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată întruneau condițiile cerute de Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991, societatea putea beneficia de facilitățile instituite prin art.1 al acestui act normativ, chiar dacă la momentul importului, importatorul nu a solicitat organului vamal aplicarea respectivelor facilități. Faptul că societatea contestatoare nu a solicitat la momentul importului aplicarea facilităților prevăzute la art.1 din Legea nr.71/1994 pentru toate mărfurile importate în scopul utilizării în producția proprie, neindicând organului de control vamal actul normativ în materie, nu putea avea ca efect neaplicarea facilităților, care nu este condiționată de solicitarea expresă a agentului economic, în condițiile în care aceste facilități acționează prin efectul legii.

Din analiza declarațiilor vamale de import care au făcut obiectul procesul verbal de control contestat s-a reținut că acestea priveau piese de schimb pentru mașina de debitat, duze pentru aparat de vopsit, dispozitiv sablare, părți macara, piese schimb telelift, arzător, lampa cu halogen, aparat de sudură, converizor sudură, piatră polizor, deci mărfuri care puteau fi utilizate pentru desfășurarea procesului de producție.

Din actul de control lipsea constatarea organelor de control vamal privind modul în care au fost utilizate mărfurile importate, respectiv nu a reieșit dacă mărfurile în cauză au fost folosite în totalitate pentru nevoile de producție ale societății.

Având în vedere cele mai sus reținute și în raport de actele aflate la dosar, direcția generală de soluționare a contestațiilor nu s-a putut pronunța punctual, pe fiecare declarație vamală de import consemnată în procesul verbal de control contestat, care erau mărfurile importate în scopul utilizării în producție proprie și care puteau beneficia de facilitățile vamale de la art.1 din Legea nr. 71/1994.

2) Referitor la piesele de schimb importate de contestatoare în perioada 01.01.1998 - 31.12.2001 în regimul Legii nr. 71/16.07.1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr. 35/1991, **cauza supusă soluționării a fost dacă piesele de schimb care au făcut obiectul acestor importuri puteau beneficia de facilitățile instituite prin art.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.71/16.07.1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991, în condițiile în care nu au fost în totalitate încorporate fizic în produsele fabricate, ci au fost folosite și pentru repararea mijloacelor de transport și a utilajelor din dotare.**

În drept, articolul 1 lit.b) din Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991 stipulează că piesele de schimb importate pentru producția proprie a societății, plătite din surse proprii, atrase sau împrumutate, beneficiază de scutirea de la plata taxelor vamale pe o perioadă de 7 ani calculată de la

data înmatriculării societății comerciale. Față de susținerea organului de control vamal potrivit căreia piesele de schimb importate nu se regăseau încorporate în produsul finit, s-a reținut că la art.1 din Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991 nu se face nici o distincție între piesele de schimb folosite în producție care sunt încorporate efectiv în produsul finit și cele neîncorporate fizic, dar care se regăsesc valoric în produsul finit.

Din analiza actului de control contestat, s-a reținut că organul de control vamal a stabilit pentru unele poziții din declarațiile vamale de import din anul 1998 vocația societății de a beneficia de prevederile Legii nr.71/1994, iar referitor la operațiunile derulate în anul 1999, organul de control vamal a consemnat în procesul verbal, faptul că *”pentru restul operațiunilor efectuate de agentul economic în anul 1999 s-au acordat facilitățile prevăzute la art.1 lit.a) și b) din Legea nr.71/1994”*.

Totodată s-a reținut existența unei contradicții, care a necesitat a fi clarificată, între susținerile contestatoarei referitoare la stabilirea unor diferențe de plată reprezentând drepturi vamale aferente pieselor de schimb importate în regimul Legii nr.71/1994 și adresa direcției regionale vamale, unde s-a precizat *”Debitele constatate și calculate în procesul verbal de control, fac referire la importurile care au beneficiat de facilitățile Legii nr.35 art.12, modificat prin art.6 din Legea nr.57/1993, deci nu s-au stabilit debite la operațiunile de import care au beneficiat de facilitățile acordate de Legea nr.71/1994”*. De asemenea, constatarea organului de control vamal potrivit căreia cantitatea importată de piese de schimb pentru autoturisme ar fi nejustificat de mare, în raport de numărul de autoturisme importate, a fost neargumentată și neexplicitată în raport de situația de fapt.

Din cuprinsul actului de control nu a rezultat cu claritate care erau acele importuri care nu beneficiau de facilitățile prevăzute la art.1 din Legea nr.71/1994 pentru motivul că mărfurile rezultate nu au fost în încorporate fizic în produsele finite (navele) construite sau reparate de contestatoare. Având în vedere concluziile desprinse la pct.1 și 2 din considerentele de mai sus și anume că dacă societatea îndeplinea condițiile prevăzute de Legea nr.71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr.35/1991, facilitățile instituite prin acest act normativ îi erau aplicabile societății, chiar dacă nu le-a solicitat la momentul importurilor, precum și faptul că pentru a beneficia de prevederile art.1 din Legea nr.71/1994, piesele de schimb importate în regimul acestui act normativ nu trebuiau să se regăsească distinct în produsele fabricate sau reparate de contestatoare, fiind suficient să concure la realizarea *”producției proprii”* și ținând seama că din instrumentarea speței de către organele de control vamal nu s-a putut stabili pentru fiecare operațiune de import în parte, destinația mărfurilor importate, s-a făcut aplicațiunea pct. 9 (3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001, cu modificările ulterioare, care prevăd:

”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.

În situația prevăzută la alin.(3) urmează să se încheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației, act împotriva căruia se poate exercita calea administrativă de atac prevăzută de prezenta Ordonanță de Urgență”.

În consecință, **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 desființat, să procedeze la reverificarea operațiunilor de import care au făcut obiectul procesului verbal de control desființat, în sensul celor reținute mai sus, conform dispozițiilor legale incidente în materie în perioada supusă controlului.

Referitor la solicitarea societății contestatoare privind suspendarea obligației de plată a creanțelor bugetare menționate până la soluționarea contestației, cu constituirea unei garanții prin scrisoare bancară la nivelul sumei contestate, s-a reținut că Ministerul Finanțelor Publice putea dispune suspendarea obligației de plată, în temeiul art.10 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, care preciză:

“Exercitarea de către plătitori a căilor de atac la organele competente, cu privire la stabilirea obligațiilor bugetare, nu suspendă obligația acestora de plată. La cererea debitorului și ținând seama de motivele invocate de acesta, autoritățile administrației publice, prin organul lor competent în soluționarea contestațiilor, vor dispune suspendarea obligației de plată a creanțelor bugetare, până la soluționarea contestației, cu constituirea unei garanții la nivelul sumei contestate”.

Aceasta prevedere legală a instituit posibilitatea organelor de soluționare de a dispune, la cererea debitorului și ținând seama de motivele invocate de acesta, suspendarea obligației de plată până la soluționarea pe cale administrativă a contestației cu condiția depunerii unei garanții la nivelul sumei contestate. Până la data emiterii deciziei de soluționare, societatea contestatoare nu a prezentat documentele de constituire a garanției prevăzute de lege iar procedura de executare silită împotriva contestatoarei nu a fost declanșată până la data deciziei de soluționare a contestației.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și față de împrejurarea că Ministerul Finanțelor Publice a soluționat contestația prin desființarea actului de control, iar în speță nu a fost întocmit nici un act în vederea executării procesului verbal de control contestat, s-a reținut că solicitarea societății de suspendare a obligației de plată a fost lipsită de obiect.

22. Cesiunea de părți sociale și schimbarea formei juridice a unei investiții străine

Societatea «X» a importat din Germania, Belgia și Italia în perioada 17.04.1999 - 10.08.1999 materii prime și materiale (tablă cutată, lână minerală bazalt, folie izolatoare, folie epoxilidică anticondens, membrană hidroizolatoare, panouri termiozolante, luminatoare plastic, sticlă securit, etc) necesare în realizarea producției proprii. Pentru fiecare operațiune de vâmuire, importatorul a depus declarația vamală însoțită de declarația pe propria răspundere privind aplicarea art. 6 și art. 7 din Legea nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991 pentru materiile prime pentru producție, beneficiind de scutire de la plata drepturilor de import.

Din punct de vedere al formei de constituire a societății au fost de reținut următoarele:

Inițial, societatea «Y» a fost autorizată să funcționeze prin sentința civilă a unei judecătoriai în temeiul Legii nr.35/1991 privind investițiile străine, publicată în Monitorul Oficial din 08.1993. Printr-o sentința civilă din 06.1997 instanța de judecată a autorizat modificarea actelor constitutive ale societății «Y» și modificarea denumirii acesteia în

societatea «X» conform actului adițional autentificat. Judecătoria a considerat îndeplinite cerințele art.153 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale și a dispus înscrierea modificărilor la Oficiul Registrului Comerțului și publicarea acestora în Monitorul Oficial al României. A fost de reținut de asemenea că societatea «X» a ființat ca societate comercială cu capital parțial străin, de la data înmatricularii societății, respectiv 13.01.1993. Prin adresa scrisă, Agenția Româna de Dezvoltare a comunicat biroului vamal următoarele:

“ Societatea «X» î...ș este luată în evidența A.R.D. și înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului în 1993. Eliberăm prezenta pentru a servi societății la biroul vamal, menționând că societatea sus numită beneficiază de facilitățile prevăzute de Legea nr.35/1991, republicată, activitatea societății începând din luna august 1997”.

Prin actele constatatoare privind taxele vamale și alte drepturi cuvenite bugetului s-a constatat că societatea a fost înființată în anul 1993 și a început activitatea după abrogarea Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, dată la care nu existau facilități în derulare potrivit respectivei legi și deci societatea nu putea beneficia de facilități conform Legii nr.35/1991. În consecință, biroul vamal a recalculat drepturile vamale aferente importurilor în baza prevederilor art.61 din Legea nr.141/1997 și a procesului verbal de control întocmit de biroul inspecție vamală din cadrul direcției regionale vamale.

În procesul verbal de control, s-a consemnat faptul că societatea a fost înființată prin cesionarea părților sociale ale asociațiilor societății «Y» către noii asociați, conform sentinței civile emisă de judecătoria, odată cu schimbarea denumirii societății. Organul de control vamal a constatat că întrucât societatea contestatoare nu avea la data efectuării operațiunilor de import facilități vamale în derulare acordate în baza Legii nr.35/1991 nu mai putea beneficia de astfel de facilități începând cu anul 1999, motiv pentru care a calculat în sarcina societății drepturi de import de natura taxelor vamale, comision vamal și TVA precum și majorări de întârziere.

Prin contestația formulată s-a solicitat anularea în totalitate a actelor constatatoare ca netemeinice și nelegale și pe cale de consecință exonerarea de plata sumelor imputate. Societatea «X» a susținut că a luat ființă în anul 1993 sub denumirea de «societatea Y», în baza Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine având ca obiect principal de activitate fabricarea de produse pentru construcții și lucrări de construcții și că a obținut calitatea de investiție străină de la Agenția Româna de Dezvoltare la data de 13.06.1997. În cursul anului 1997, asociații fondatori ai societății «Y» s-au retras din societate, au cesionat în întregime părțile lor sociale către trei asociați persoane fizice și s-a schimbat denumirea societății. De asemenea, societatea a mai susținut că a început efectiv activitatea în data de 18.08.1997, astfel că s-a încadrat în dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.40/1998 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care prevedea că pentru a beneficia de facilitățile vamale prevăzute de Legea nr.35/1991 era necesar ca societatea să înceapă activitatea până la data de 30.01.1998.

Societatea contestatoare a mai invocat în susținere și faptul că Legea nr.35/1991 a fost abrogată abia în 1997 prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, în consecință motivarea actelor constatatoare era nelegală cu atât mai mult cu cât printr-un alt proces-verbal de control al administrației s-a precizat că pe perioada anului 1999 societatea a beneficiat de scutire la plata impozitului pe profit în conformitate cu

prevederile Legii nr.35/1991, republicată.

Având în vedere actele și documentele dosarului, motivele invocate de societatea contestatoare și prevederile actelor normative în vigoare, **Ministerul Finanțelor Publice a fost investit să se pronunțe dacă cesionarea părților sociale schimbă forma juridică a societății într-una nouă, în condițiile în care printr-o sentință civilă, instanța judecătorească a hotărât modificarea actelor constitutive ale societății «X».**

Societatea a fost înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului în anul 1993 și avea ca obiect principal de activitate fabricarea produselor pentru construcții și lucrări de construcții, structura capitalului social fiind compusă din aportul a doi cetățeni români și unul străin.

În drept, art.13 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, prevede că:

“Sunt scutite de plata taxelor vamale materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și componentele importate, necesare și folosite efectiv în producția proprie pe o perioadă de 2 ani, calculată de la data punerii în funcțiune a obiectivului sau, după caz, de la data începerii activității, în raport cu forma juridică a investiției străine”.

Legea nr.35/1991 privind investițiile străine, astfel cum a fost modificată și completată prin Legea nr.57/1993 și-a încetat valabilitatea prin intrarea în vigoare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.31/16.06.1997, publicată în Monitorul Oficial nr.125/19.06.1995. Prin art.15 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/30.12.1997 privind stimularea investițiilor directe se stipulează:

“Facilitățile în derulare, stabilite conform Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată î...ș sunt menținute până la expirarea termenelor pentru care au fost acordate”.

Legiutorul a explicat termenul de facilități în derulare prin art.9 lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.94/21.02.1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe care prevede ca fiind *“î...ș cele prevăzute la art.13 din Legea nr.35/1991, republicată până la expirarea termenului de 2 ani”.*

Prin Hotărârea Guvernului nr. 323 din 22 iunie 1998 pentru completarea articolului 9 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 s-a prevăzut că *“Investitorii care au început procesul de investiții în România prin una dintre modalitățile prevăzute de Legea nr. 35/1991, republicată, de Legea nr. 71/1994 sau de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 31/1997 și care sunt deținători ai certificatului de investitor străin, eliberat în conformitate cu art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 31/1997, act opozabil autorităților române în domeniul fiscal și vamal, beneficiază în continuare de facilitățile acordate la data înregistrării ca investitori străini.”*

Prin pct.19 din Legea nr.241/14.12.1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, în vigoare în perioada derulării importurilor s-au menținut și completat prevederile de la art.15 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 după cum urmează:

“Investițiile străine, efectuate conform prevederilor Legii nr.35/1991, cu

modificările și completările ulterioare și ale Legii nr.71/1994, beneficiază de facilitățile stabilite de aceste legi până la expirarea termenelor pentru care au fost acordate, în baza documentelor de constituire înregistrate, potrivit legii, la oficiul registrului comerțului fără a fi necesară atestarea cu certificat de investitor.î...ș”.

Față de aceste prevederi legale a rezultat că societatea «X» a fost înființată în temeiul Legii nr.35/1991 privind investițiile străine de la data înregistrării la registrul comerțului, fiindu-i incidente dispozițiile acestei legi, inclusiv în ceea ce privește facilitățile în derulare astfel cum au fost menținute prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, Hotărârea Guvernului nr.94/1998 și Hotărârea Guvernului nr.323/1998.

În același sens s-a pronunțat și direcția generală juridică din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa comunicată direcției generale a vămilor:

“În conformitate cu art.13 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, sunt scutite de la plata taxelor vamale materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și componentele importate, necesare și folosite efectiv în producția proprie pe o perioadă de 2 ani, calculată de la data punerii în funcțiune a obiectivului de investiții, după caz, de la data începerii activității, în raport cu forma juridică a investiției străine.î...ș

În situația în care nu se poate determina data punerii în funcțiune a obiectivului, perioada de 2 ani curge de la data începerii activității, indiferent de forma juridică în care se realizează investiția străină în conformitate cu prevederile art.1 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine”.

Societatea «X» și-a început activitatea cu luna august 1997 așa cum a rezultat din adresele întocmite de direcția impozite și taxe din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene.

Față de prevederile legale enunțate, s-a reținut că majorarea de capital social a societății, retragerea de asociați și cooptarea de asociați prin cesionare de părți sociale, efectuate în temeiul art.150 și art.153 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, au constituit o procedură de modificare a actelor constitutive ale societății, fără a schimba forma juridică a acesteia, de societate înființată sub imperiul Legii nr.35/1991, aspecte ce au condus la autorizarea de către instanța judecătorească a modificării actelor constitutive ale societății prin sentință civilă. Pe cale de consecință au fost nejustificate constatările organului de control vamal potrivit cărora societatea a fost înființată după abrogarea Legii nr.35/1991, cum s-a reținut în procesul verbal cu atât mai mult cu cât în certificatul de înscriere de mențiuni eliberat de Oficiul Registrului Comerțului s-a precizat că societatea a fost înmatriculată în anul 1993.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.13 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, art.15 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/30.12.1997 privind stimularea investițiilor directe, art.9 lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.94/21.02.1998, pct.19 din Legea nr.241/14.12.1998 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, coroborate cu art.7 și art.9 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, s-a decis **admiterea contestației.**

23. Facilități acordate investitorilor străini pentru activitate de producție proprie

Societatea „X” a importat în perioada 05.11.1998 - 03.02.2000 doze de aluminiu necesare la îmbutelierea berii pe care o producea. Nedispunând de spații și utilaje în care să se desfășoare activitatea de îmbuteliere a berii în doze de aluminiu și de forța de muncă calificată pentru această activitate, societatea «X» a încheiat cu societatea «Y» contracte de prestări servicii prin care prima societate se angaja să pună la dispoziția celei de-a doua bere vrac, doze de aluminiu și capace necesare îmbutelierii iar cea de-a doua societate având obligația să îmbutelieze berea. Societatea posedă certificatul de investitor Seria D nr.005, eliberat de Ministerul Privatizării în data de 23.02.1998.

Prin actele constatatoare încheiate în data de 01.09.2000, în baza procesului verbal întocmit de organele de specialitate din cadrul biroului vamal s-a reținut în sarcina contestatoarei ca fiind datorate diferențe de drepturi vamale. În ceea ce privește recalcularea drepturilor vamale aferente importului de doze și capace de aluminiu, prin procesul verbal, organele de specialitate au constatat că în perioada 05.11.1998 - 03.02.2000, societatea „X” a beneficiat de reducerea cu 50% a taxelor vamale cu condiția utilizării produselor importate efectiv în producția proprie. Organele de control vamal au constatat că îmbutelierea berii a fost efectuată de societatea „Y”, fapt care le-a determinat să considere că această activitate nu reprezintă producție proprie în sensul precizat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, procedând, totodată, la recalcularea drepturilor vamale.

În susținerea contestației societatea a arătat că organele vamale au interpretat în mod restrictiv prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.31/1997, act normativ care a încorporat definiția termenului de *“producție proprie”* în Normele metodologice nr.928/1997 referitoare la aplicarea respectivei ordonanțe de urgență contestatoarea a considerat că, în urma unei interpretări *“sistematice și teleologice”*, avându-se în vedere și prevederile Ordonanței Guvernului nr.3/1996 s-a ajuns la concluzia că *“producția proprie nu are ca element esențial locul desfășurării ei, ci desfășurarea unei activități creatoare, iar nu de pur negoț.”* Contestatoarea a mai susținut că era necesară aplicarea principiului interpretării extensive, deoarece nu există concordanță între textul de interpretat și cazurile din practică, iar formularea textului a fost mai restrânsă decât intenția legiuitorului. În ceea ce privește importul dozelor de către societate, contestatoarea a arătat că acestea au fost folosite efectiv în producția proprie, chiar dacă îmbutelierea a fost executată de către o altă societate comercială. Pe toată durata procesului de producție atât berea, cât și dozele s-au aflat în proprietatea societății „X”, iar procesul de îmbuteliere s-a desfășurat la parametri tehnici stabiliți de aceasta, produsul îmbuteliat fiind livrat de la depozitele societății contestatoare.

Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea contestatoare a putut beneficia de facilitățile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, în condițiile în care produsele importate, respectiv dozele de aluminiu, au fost utilizate la îmbutelierea berii de către o altă societate, în baza unor contracte de prestări servicii.

În drept, art.6 alin. (3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România precizează:

“Pentru materiile prime, materialele consumabile, piesele de schimb și/sau componentele importate, necesare realizării producției proprii, a căror contravaloare

este achitată din surse proprii, atrase sau împrumutate din străinătate, societatea comercială, persoană juridică română cu capital parțial sau integral străin, beneficiază de reducerea cu 50% a taxelor vamale pe o perioadă de 2 ani de la data punerii în funcțiune a investiției străine, dar nu mai mult de 4 ani de la data înregistrării acesteia în Registrul comerțului.”

La pct.3 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.928/29.12.1997 se precizează:

“În sensul ordonanței, prin producție proprie se înțelege procesul de prelucrare sau transformare a unor bunuri în cadrul unității de producție a societății comerciale cu capital străin, persoană juridică română, în vederea obținerii unor semifabricate, componente sau produse finite cu caracteristici fizice, chimice sau tehnico-funcționale distincte față de bunurile prelucrate sau transformate”, dispozițiile invocate fiind de strictă aplicare și de strictă interpretare, conform principiului *“exceptio est strictissimae interpretationis”*, nefiind vorba, prin urmare de o interpretare restrictivă a textului legii.

Față de cele de mai sus s-a reținut că îmbutelierea berii nu a fost realizată în cadrul unităților de producție, aceasta nedispunând de spații adecvate și de personal calificat, drept pentru care procesul de îmbuteliere nu reprezenta producție proprie a acestei unități. Acesta concluzie a reieșit tocmai din interpretarea sistematică a textului de lege, interpretare la care s-a referit contestatoarea și care a constat în lămurirea înțelesului unei dispoziții legale ținându-se seama de legăturile sale cu alte dispoziții din același act normativ sau din alt act normativ. În speță de față, noțiunea de producție proprie cuprinsă în art.6

(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 este definită la pct.3 din Normele metodologice pentru aplicarea acesteia, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.928/29.12.1997. având în vedere că dozele de aluminiu importate nu au fost utilizate în producția proprie, contestatoarea nu putea beneficia de facilitățile prevăzute de art.6 alin.3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine, drept pentru care **contestația a fost respinsă** ca neîntemeiată pentru suma reprezentând diferența de drepturi vamale.