

Hotărârea CJUE în cauza Salomie & Oltean

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

9 iulie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168, 179 și 213 – Recalificare de către administrația fiscală națională a unei operațiuni drept activitate economică supusă TVA-ului – Principiul securității juridice – Principiul protecției încrederii legitime – Reglementare națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere de înregistrarea în scopuri de TVA a operatorului vizat și de depunerea unui decont de taxă”

În cauza C-183/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 28 februarie 2014, primită de Curte la 11 aprilie 2014, în procedura

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean,

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 martie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnii Salomie și Oltean, de C. F. Costăș, de L. Dobrinescu și de T.-D. Vidrean Căpușan, avocați;

– pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de D. M. Bulancea și de R. I. Hațieganu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de A. Ștefănuț, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, precum și a articolelor 167, 168, 179 și 213 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnii Salomie și Oltean, pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) unor vânzări de bunuri imobile realizate în cursul anului 2009.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii [...] este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din această directivă:

„Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

[...]”

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

6 Articolul 168 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile,

persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

7 Potrivit articolului 169 din Directiva 2006/112:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

[...]"

8 Articolul 179 din Directiva 2006/112 prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[...]"

9 Articolul 213 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[...]"

10 Articolul 214 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă [...] care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei [...]

[...]”

11 Articolul 273 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul român

12 Articolul 77¹ alineatul (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”*) prevede:

„La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii, asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

[...]"

13 Articolul 127 din Codul fiscal prevede:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

[...]"

14 Prin Ordonanța de urgență nr. 109 din 7 octombrie 2009 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2010, s-a adăugat un alineat (2¹) la articolul 127 din Codul fiscal, cu următorul cuprins:

„Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”

15 Potrivit articolului 141 alineatul (2) din acest cod, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2007:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se

aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. [...]"

16 Articolul 141 alineatul (2) litera (f) din codul menționat, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2008 la 31 decembrie 2009, prevedea că este scutită de TVA:

„livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. [...]"

17 Punctul 3 alineatul (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004) prevede, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2007 la 31 decembrie 2009:

„În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal [...]."

18 Hotărârea Guvernului nr. 1620/2009 din 29 decembrie 2009 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 31 decembrie 2009) a completat și a modificat normele de aplicare a Codului fiscal stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Începând de la 1 ianuarie 2010, punctul 3 din

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede:

„(1) În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică [...].

(2) În aplicarea prevederilor alineatului (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale [...].

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate

dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alineatului (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. [...]

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 În cursul anului 2007, domnii Salomie și Oltean s-au asociat cu alte cinci persoane fizice pentru a realiza un proiect de construcție și de vânzare a patru imobile în România. Această asocieră nu avea personalitate juridică și nu a fost declarată sau înregistrată ca impozabilă în scopuri de TVA.

20 În anii 2008 și 2009, din cele 132 de apartamente, construite pe terenul care aparține patrimoniului privat al uneia dintre aceste persoane, au fost vândute 122, pentru o valoare totală de 10 902 275 lei (RON), precum și 23 de locuri de parcare, fără ca aceste vânzări să fi fost supuse TVA-ului.

21 În cursul anului 2010, în urma unei inspecții efectuate de administrația fiscală, aceasta a considerat că operațiunile menționate constituie o activitate economică cu caracter de continuitate și că, în consecință, ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului de la 1 octombrie 2008 deoarece, începând din luna august 2008, cifra de afaceri rezultată din ele a depășit pragul de 35 000 de euro, sub care activitățile economice sunt scutite de TVA în România.

22 În consecință, administrația fiscală a solicitat plata TVA-ului datorat pentru tranzacțiile realizate în cursul anului 2009, precum și majorări de întârziere și a emis în acest scop mai multe decizii de impunere.

23 Reiese de asemenea din decizia de trimitere că vânzările de bunuri imobile realizate în cursul anilor 2008 și 2009 au făcut obiectul impozitului pe „transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”, prevăzut la articolul 77¹ din Codul fiscal.

24 Domnii Salomie și Oltean au sesizat Tribunalul Cluj cu o cerere de anulare în parte a acestor decizii de impunere, care a respins acțiunile menționate ca nefondate.

25 Sesizată cu recurs, Curtea de Apel Cluj ridică problema conformității cu principiul securității juridice a deciziilor de impunere emise de administrația fiscală, din moment ce, pe de o parte, legislația română nu ar fi stabilit normele de aplicare a dispozițiilor privind aplicarea TVA-ului în cazul tranzacțiilor imobiliare decât începând de la 1 ianuarie 2010 și, pe de altă parte, practica administrației fiscale ar fi constat mai degrabă, până la acea dată, în nesupunerea unor astfel de tranzacții TVA-ului. În plus, această administrație ar fi avut la dispoziție informații suficiente pentru a constata existența calității de persoane impozabile a domnilor Salomie și Oltean încă din anul 2008, întrucât avea cunoștință despre existența vânzărilor pe care aceștia le-au realizat, fie și numai ca urmare a impozitării acestor operațiuni în temeiul articolului 77¹ din Codul fiscal.

26 Instanța de trimitere exprimă de asemenea dubii cu privire la compatibilitatea cu Directiva 2006/112 a dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte prevăzut în dreptul român, în temeiul căruia o persoană înregistrată tardiv drept persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate exercita acest drept de deducere a TVA-ului decât ulterior regularizării situației sale prin înregistrarea sa în scopuri de TVA și prin depunerea unui decont.

27 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele

întrebări preliminare:

„1) O persoană fizică care încheie un contract de asociere cu alte persoane fizice, asociere fără personalitate juridică ce nu a fost declarată și înregistrată din punct de vedere fiscal, în vederea realizării unui bun viitor (construcție), asupra unui teren ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți, poate fi considerată, raportat la circumstanțele din litigiul principal, persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva [2006/112] dacă, inițial, livrările construcțiilor edificate asupra terenului ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți au fost tratate de [administrația fiscală] din punctul de vedere al regimului fiscal ca fiind vânzări care se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestor persoane?

2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, precum și celelalte principii generale aplicabile în materie de TVA, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia [administrația fiscală], după ce inițial a perceput de la persoana fizică impozitul asupra veniturilor din transferul proprietăților aferente patrimoniului personal, fără o modificare legislativă de substanță a dreptului primar, pe baza aceluiași elemente de fapt, după o perioadă de doi ani, își reconsideră poziția și califică aceleași operațiuni ca fiind activități economice supuse TVA, calculând retroactiv accesorii?

3) Dacă prevederile articolelor 167, 168 și 213 din Directiva [2006/112], analizate în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în circumstanțele din litigiul principal, [administrația fiscală] să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce [TVA-ul datorat sau achitat] aferent bunurilor și serviciilor utilizate în scopul operațiunilor

taxabile numai pentru motivul că nu a fost înregistrată fiscal ca plătitor de TVA la momentul la care i-au fost prestate respectivele servicii?

4) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, prevederile articolului 179 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina persoanei impozabile care aplică regimul special de scutire și care a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA obligația de plată a taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze fără a fi îndrituită să scadă valoarea taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală, dreptul de deducere urmând a fi exercitat ulterior prin decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu eventuale consecințe asupra calculului accesoriilor?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

28 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, cu ocazia unui control fiscal, că anumite tranzacții ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului și să impună în plus plata unor majorări.

29 În ceea ce privește, în primul rând, principiul securității juridice, domnii Salomie și Oltean contestă această decizie invocând încălcarea acestui principiu ca urmare a faptului că, atunci când au efectuat operațiunile imobiliare vizate de decizia menționată, nici A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe

valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), care era în vigoare anterior datei de 1 ianuarie 2007, nici jurisprudența Curții relevantă în materie nu făcuseră obiectul unei publicări în limba română. Aceștia arată de asemenea că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu considerau acest tip de tranzacții ca fiind supuse taxei menționate.

30 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii Europene, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 57, Hotărârea „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 32, precum și Hotărârea Elmeka NE, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 31).

31 Astfel cum a statuat Curtea în mai multe rânduri, rezultă de aici în special că legislația Uniunii trebuie să fie certă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabili, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care acestea le-o impune (Hotărârea Irlanda/Comisia, 325/85, EU:C:1987:546, punctul 18).

32 De asemenea, în domeniile care intră sub incidența dreptului Uniunii, normele din dreptul statelor membre trebuie formulate într-un mod neechivoc, care să permită persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile în mod clar și precis, iar instanțelor naționale să asigure respectarea acestora (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, punctul 12).

33 În speță, nu poate fi contestat faptul că dispoziții precum cele prezentate în decizia de trimitere au un astfel de caracter.

34 Astfel, rezultă din decizia de trimitere printre altele că definiția „persoanei impozabile” care figurează la articolul 127 din Codul fiscal, care transpune în dreptul național dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trimite la orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, și că trebuie considerate drept „activități economice” orice activități ale producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, între care în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

35 Pe de altă parte, punctul 3 alineatul (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează că, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice cu ocazia vânzării unor locuințe proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

36 În sfârșit, articolul 141 din Codul fiscal, în versiunea în vigoare în cursul anilor 2008 și 2009, prevede că scutirea de TVA-ul aplicabil în cazul livrării unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, ceea ce de altfel corespunde principiilor care guvernează TVA-ul în dreptul Uniunii.

37 În consecință, nu se poate susține în mod rezonabil că astfel de dispoziții de drept național nu stabilesc în mod suficient de clar și de precis că livrarea unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită poate, în anumite cazuri, să fie supusă TVA-ului.

38 În aceste condiții, domnii Salomie și Oltean nu pot invoca în mod valabil, în susținerea argumentului lor potrivit căruia cadrul juridic național aplicabil nu era suficient de clar la momentul faptelor din cauza principală, nepublicarea în limba română a jurisprudenței relevante a Curții și a celei de A șasea directive 77/388, care, în orice caz, nu mai era în vigoare de la aderarea României la Uniune, la 1 ianuarie 2007.

39 Astfel, împrejurările din cauza principală nu pot fi comparate cu cele din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Skoma-Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), în cadrul căreia Curtea a precizat că un regulament al Uniunii nepublicat în limba unui stat membru nu este opozabil particularilor din acest stat.

40 Desigur, din principiul securității juridice rezultă de asemenea că situația fiscală a persoanei impozabile nu poate fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

41 Curtea a statuat însă deja că principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a autorităților fiscale naționale care constă în revocarea, în termenul de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 51).

42 Simpla împrejurare că administrația fiscală recalifică, în termenul de prescripție, o anumită operațiune drept activitate economică supusă TVA-ului nu poate, prin urmare, să aducă atingere prin ea însăși acestui principiu, în

lipsa altor împrejurări.

43 În consecință, nu se poate susține în mod valabil că principiul securității juridice se opune ca, în împrejurări precum cele privind cauza principală, administrația fiscală să considere, în urma unui control fiscal, că operațiunile imobiliare în discuție în prezenta cauză ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului.

44 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (a se vedea în acest sens Hotărârea Europäisch-Iranische Handelsbank/Consiliul, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punctul 95).

45 În această privință, este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei încrederi rezonabile, iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi (a se vedea în acest sens Hotărârea Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 32 și jurisprudența citată).

46 Astfel cum a fost descrisă în decizia de trimitere, practica administrativă a autorităților fiscale naționale nu pare însă de natură să demonstreze că aceste condiții ar fi îndeplinite în cauza principală.

47 În special, deși contestat în ședință de guvernul român, faptul că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu ar fi supus în mod sistematic TVA-ului operațiunile imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal nu poate fi suficient *a priori*, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de

operațiuni, ținând seama nu numai de claritatea și de previzibilitatea dreptului național aplicabil, ci și de faptul că în speță pare să fie vorba despre profesioniști din domeniul imobiliar.

48 Astfel, o asemenea practică, oricât ar fi de regretabilă, nu poate fi *a priori* de natură să dea contribuabililor vizați asigurări precise cu privire la neaplicarea TVA-ului unor operațiuni imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal.

49 Este necesar să se adauge că, ținând seama de dimensiunea operațiunii imobiliare în discuție în litigiul principal, care constă în construcția și în vânzarea a patru imobile care totalizează peste 130 de apartamente, un operator economic prudent și avizat nu putea să ajungă în mod rezonabil la concluzia că o astfel de operațiune nu este supusă TVA-ului fără să fi primit sau cel puțin să fi încercat să obțină asigurări explicite în acest sens din partea autorităților fiscale naționale competente.

50 În ceea ce privește, în al treilea și ultimul rând, conformitatea cu dreptul Uniunii a majorărilor aplicate în speță de administrația fiscală, trebuie amintit că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50 și jurisprudența citată).

51 Astfel, deși, pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care

să urmărească sancționarea penală a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă quantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 45, 46 și 54).

52 Aceleași principii sunt valabile în cazul majorărilor, care, dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni TVA-ului și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

Cu privire la cea de a treia și la cea de a patra întrebare

54 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a

patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost depus decontul taxei datorate.

55 Articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 aduc precizări privind nașterea și întinderea dreptului de deducere. Trebuie amintit în special că, în temeiul articolului 167 din această directivă, dreptul menționat ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

56 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 30 și 31).

57 Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția să fie ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și

Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 32).

58 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267 punctul 63, Hotărârea Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 38).

59 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 40).

60 Înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 50, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 32, și Hotărârea Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32).

61 De aici rezultă în special că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri

de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).

62 În plus, măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, Hotărârea Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, punctele 36 și 37).

63 Astfel, faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării. O asemenea practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale, în sensul articolului 273 din Directiva 2006/112, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de deducere dacă rectificarea declarației de către administrația fiscală nu se produce decât după expirarea termenului de decădere de care dispune persoana impozabilă pentru a proceda la deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 67 și 68).

64 În speță, reiese din dosarul prezentat Curții că

cerințele de fond privind dreptul de deducere în amonte ar fi îndeplinite, iar reclamanții din litigiul principal ar fi fost considerați persoane impozabile în scopuri de TVA cu ocazia unui control fiscal. În astfel de condiții, amânarea aplicării dreptului de deducere a TVA-ului până la depunerea unui prim decont de taxă de către aceste persoane impozabile pentru simplul motiv că nu erau înregistrate în scopuri de TVA atunci când au efectuat operațiunile care fac obiectul TVA-ului, acestea din urmă trebuind în plus să achite taxa aferentă acestora, depășește ceea ce este necesar pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii.

65 Rezultă de aici că trebuie să se răspundă la cea de a treia și la cea de a patra întrebare că Directiva 2006/112 se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost depus decontul taxei datorate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) Principiile securității juridice și protecției

încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.

Profesiile liberele și

contractele de muncă...



Luisiana Dobrinescu,

avocat, managing partner al Dobrinescu Dobrev SCA

1. Legea nr. 187/2015 de modificare a Codului fiscal, recent publicată în Monitorul Oficial (nr. 499/07.07.2015) reformulează criteriile în funcție de care o activitate poate fi considerată independentă, respectiv dependentă. Pentru evitarea oricărui dubiu, menționăm că redactorul textului nu a fost Parlamentul prin comisiile sale, ci Ministerul Finanțelor Publice.

2. Legiuitorul fiscal a instituit șapte criterii suficiente de neclare, încât să nu dea confort prea multora dintre contribuabili. Citam din textul de lege care va intra în vigoare pe 10 iulie 2015:

*Se consideră că este activitate independentă – orice activitate desfășurată de către o **persoană fizică** în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește **cel puțin 4** dintre următoarele criterii:*

*3.1. persoana fizică dispune de **libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare** a activității precum și a programului de lucru;*

*3.2 persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru **mai mulți clienți**;*

*3.3. **riscurile inerente** activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;*

3.4. *activitatea se realizează prin **utilizarea patrimoniului** persoanei fizice care o desfășoară;*

3.5. *activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea **capacității intelectuale** și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;*

3.6. *persoana fizică **face parte dintr-un corp/ordin profesional** cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;*

3.7. *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea **direct, cu personal angajat sau prin colaborare** cu terțe persoane în condițiile legii.*

Vom analiza pe rând fiecare dintre cele șapte criterii.

3. **Primul criteriu** se referă la faptul că *persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru*. Contractual, părțile își pot regla aceste drepturi și obligații, precum și întinderea acestora. Este evident că un farmacist nu își poate derula activitatea în alt loc decât în farmacie sau în cadrul unui alt program decât orarul afișat de aceasta. Un consultant fiscal însă poate lucra la sediul clientului, al terților sau la sediul său. Dacă firma de consultanță îi pune la dispoziție un birou pentru a-l folosi atunci când este necesară deplasarea la sediul său, se consideră îndeplinit acest prim criteriu de independență? Cum poate fi constatată faptic îndeplinirea acestui criteriu?

4. **Al doilea criteriu** menționează că *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți*. Ne întrebăm dacă îndeplinim sau nu acest criteriu în cazul în care, potrivit contractului,

persoana fizică dispune de libertatea de a lucra pentru mai mulți clienți, însă lucrează cu preponderență pentru un singur client. Pe partea de consultanță, această situație este foarte des întâlnită; consultantul/avocatul are un client stabil care îi dă suficient confort financiar, astfel încât contractarea altor clienți este pur incidentală.

5. **Criteriul al treilea** este pentru mine chiar de neînțeles: *riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea?* Care sunt riscurile inerente? Nu mă pot gândi decât la riscul ca, în lipsa prestării serviciilor la timp sau în mod satisfăcător din punct de vedere calitativ, contractul poate înceta. Să mai fie și alte riscuri? Cum dovedim că persoana își asumă acest risc, altfel decât prin înscrierea în contract a acestei clauze (care, din punct de vedere juridic, este oarecum superfluă)?
6. **Al patrulea criteriu** se referă la utilizarea în cadrul desfășurării activității a patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară. La prima vedere, acest text pare incorect sau cel puțin illogic. Evident că fiecare persoană își utilizează patrimoniul, chiar și dacă acesta constă într-o singură foaie de hârtie și un pix. Textul nu mai vorbește despre prevalența utilizării propriului patrimoniu. Spre exemplu, în condițiile în care un expert contabil își utilizează propriul calculator și cărțile de specialitate, însă se recomandă prin prezentarea unei cărți de vizită cu logo-ul societății pentru care lucrează și utilizează o adresă de e-mail cu extensia societății, se consideră că acest criteriu de independență este respectat?
7. **Criteriul numărul cinci** este – consider – îndeplinit de toată lumea: activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul

activității. Nici nu văd cum ar fi posibil altfel... să fie oare altceva la care s-a gândit doar legiuitorul și care ne scapă în interpretare?

8. Al **șaselea criteriu** conferă clar un avantaj profesiilor liberale, față de persoanele fizice autorizate la Registrul Comerțului: *persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate.*

Doctorii, avocații, arhitecții fac parte din astfel de corpuri profesionale, care sunt de esența organizării profesiilor liberale.

9. Al **șaptelea** criteriu se referă la faptul că *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii.* Libertatea de a desfășura astfel activitatea reiese din contract; cum în materie fiscală discutăm însă de principiul prevalenței substanței economice asupra formei juridice, mă întreb dacă, în situația în care o persoană fizică (e.g. un consultant fiscal) nu are personal subcontractat, deși are această libertate, se consideră îndeplinit acest criteriu... De asemenea, este interesantă preponderența contractării unui astfel de personal.

10. Rezultă din cele de mai sus că, în lipsa unor norme metodologice care să ofere îndrumare în interpretarea textului de Cod fiscal (care la prima vedere pare destul de relaxat), este foarte dificil să eliminăm riscurile unei retratări fiscale.

11. Dacă aceste criterii sunt privite strict juridic, am putea concluziona că foarte multe persoane fizice autorizate (cu preponderență profesiile liberale) ar putea îndeplini ușor aceste criterii, în condițiile în care ele se referă la libertatea de a desfășura activitatea într-un anumit fel, nu și la desfășurarea ei efectivă. Conform principiului de

interpretare a normelor juridice, unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem, motiv pentru care, atât timp cât textul de lege nu impune o prevalență sau preponderență a anumitor elemente, nu o putem impune noi, pe cale interpretativă.

12. Considerând însă că o persoană fizică (de exemplu, un expert contabil) nu îndeplinește patru din cele șapte criterii de independență sau nu își asumă riscul unei interpretări adverse, cum ar putea beneficiarul serviciilor sale (de exemplu, o societate de contabilitate) să achite taxele și impozitele corespunzătoare (pentru venituri asimilate salariilor)?

13. Conform legislației în vigoare:

(i) o persoană fizică autorizată trebuie să se înregistreze fiscal și să depună declarații fiscale pentru plata anticipată a impozitului pe venit și a contribuției de sănătate. De asemenea, depune declarații și pentru plata contribuției de asigurări sociale. Administrația fiscală competentă emite Decizii de impunere în baza cărora se fac aceste plăți;

(ii) o persoană asimilată unui angajator (în exemplul nostru, societatea de contabilitate) este obligată să plătească impozitele și contribuțiile salariale prin declararea acestora în declarația 100 și 112.

Cele două sisteme declarative prevăzute mai sus nu sunt opționale: dacă beneficiarul serviciilor reține la sursă și achită contribuții salariale, persoana fizică nu este absolvită de plata impozitelor și contribuțiilor aferente veniturilor din desfășurarea profesiei sale.

Mai există și situația în care anumite profesii au un sistem propriu de asigurări sociale (de exemplu, avocații). La ce sistem se va face placă contribuției de asigurări sociale reținute la sursă de beneficiarul serviciilor, asimilat începând cu 1 ianuarie 2016 unui angajator? În ce cote și

conform căror formulare?

Dacă persoana fizică este și plătitoare de TVA, situația devine cu adevărat gravă, pentru că nu există o procedură prin care o persoană înregistrată în scopuri de TVA să se deregistreze ca urmare a faptului că este depedentă fiscal! Cu toate că, potrivit art. 127 alin. (3) C.fisc., nu acționează de o manieră independentă (și deci nu sunt persoane impozabile obligate la plata TVA), în privința angajaților sau persoanelor care au un raport juridic de tipul angajat/angajator, în lipsa unei proceduri de deregistrare pe aceste motive, persoana impozabilă va avea în continuare obligația emiterii de facturi fiscale și a colectării de TVA.

14. Concluzia absolut nefericită este că, la acest moment, nici persoanele fizice prestatoare și nici persoanele juridice beneficiare ale serviciilor lor nu își pot face singure retratarea fiscală, menținând statutul juridic de persoană fizică autorizată. Această concluzie impune ca toate persoanele fizice cu risc de retratare fiscală să încheie contract individuale de muncă – o concluzie foarte periculoasă, pentru că un contract de muncă prespune și alte drepturi și obligații decât cele fiscale.

Prin inspecțiile fiscale derulate, ANAF a susținut întotdeauna (în mod corect de altfel) că nu face reîncadrarea juridică a contractelor (din contracte de prestări servicii în contracte de muncă), ci doar reîncadrarea fiscală. Acest lucru ar trebui să se mențină în continuare.

Nu trebuie să uităm că pentru avocați, spre exemplu, existența unui contract individual de muncă determină suspendarea din profesie.

Cu alte cuvinte, pentru a face posibilă aplicarea noului nivel de impozitare și a nu îngreui exercitarea liberă (nesubordonată juridic) a profesioniștilor, odată cu modificarea Codului fiscal este necesară modificarea

legislației secundare (e.g. la nivelul ordinelor ANAF). Persoanelor fizice înregistrate fiscal ca întreprinzători individuali trebuie să li se dea posibilitatea reținerii la sursă și achitării de către beneficiarii de venituri a impozitelor și contribuțiilor salariale, fără a fi obligate să adopte instrumentul juridic al contractului individual de muncă.

În fond, modificarea politicii fiscale nu trebuie să echivaleze cu exterminarea juridică a persoanelor fizice autorizate și nici a contractelor de servicii!

Tax Magazine nr. 7 iulie 2015

- **Editorial**

Cosmin Flavius Costaș

Untold. Despre datele personale de natură fiscală

Call for papers: Provocările Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală 2016

- **Actualitate**

Horațiu Sasu

Noi criterii privind activitățile independente

- **Impozite directe**

Cosmin Flavius Costaș

False prejudicii fiscale în dosarele penale. Cazul dividendelor nedistribuite și neplătite

Andrada Pleș, Luisiana Dobrinescu

Impozitarea organizațiilor nonprofit – aspecte din practica inspecțiilor fiscale

- **Impozite indirecte**

Cosmin Flavius Costaș

TVA imobiliar reinterpretat. Dezlegarea litigiilor naționale în lumina hotărârii CJUE în afacerea *Salomie și Oltean*

- **Procedură fiscală**

Tudor Vidrean-Căpușan

Dreptul la apărare în materie fiscală. Evoluții recente

- **Contribuții sociale**

Dan-Sebastian Chertes

Abonament pentru servicii medicale: contribuții voluntare de sănătate deductibile limitat sau cheltuieli nedeductibile? (I)raționalitatea unei opțiuni fiscale restrictive a legiuitorului

- **Jurisprudență fiscală națională**

Lia Sabou

Fonduri europene. Acuzații referitoare la crearea de „condiții artificiale” în vederea obținerii finanțării pentru proiectele de investiții. Jurisprudență esențialmente divergentă

Tudor Vidrean-Căpușan

Taxă de poluare suportată în cadrul unui contract de leasing. Inexistența obligației de plată a TVA

- **Jurisprudență fiscală a instanțelor europene**

Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene și Curtea Europeană a Drepturilor Omului în luna iulie 2015

Dreptul angajatorului de a suspenda contractul de muncă, ca urmare a formulării unei plângeri penale împotriva salariatului, declarat NECONSTITUȚIONAL

La data de 17 iunie 2015 a fost publicată în *Monitorul Oficial al României* nr. 431 Decizia nr. 279 pronunțată de Curtea Constituțională la 23 aprilie 2015 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 52, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 53 / 2003 – Codul Muncii:

„(1) Contractul individual de muncă poate fi suspendat din inițiativa angajatorului în următoarele situații: [...]

b) în cazul în care angajatorul a formulat plângere penală împotriva salariatului sau acesta a fost trimis în judecată pentru fapte penale incompatibile cu funcția deținută, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești; [...]”

Ca urmare a analizării excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 52, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 53 / 2003 – Codul Muncii, judecătorii Curții Constituționale au constatat neconstituționalitatea tezei întâi a dispozițiilor acestui articol (*i.e. suspendarea contractului individual de muncă în cazul în care angajatorul a formulat o plângere penală împotriva salariatului*).

Pentru a ajunge la această concluzie, judecătorii Curții Constituționale au constatat că măsura suspendării contractului individual de muncă, ca efect al formulării unei plângeri penale de către angajator împotriva salariatului, nu

înrunește condiția caracterului proporțional, măsura fiind excesivă în raport cu obiectul ce trebuie atins (*i.e. realizarea unui echilibru just între dreptul la muncă și dreptul angajatorului de a lua măsurile necesare bunei desfășurări a activității economice*).

Curtea Constituțională argumentează că suspendarea contractului individual de muncă din inițiativa angajatorului, atunci când există temeiuri pentru a aprecia că activitatea ilicită

a salariatului ar periclita interesele angajatorului, trebuie să se supună unor condiții care să asigure că această măsură nu are un caracter arbitrar.

În acest sens, judecătorii Curții Constituționale apreciază că respectarea garanțiilor de obiectivitate și de temeinicie ale deciziei de suspendare dispuse de angajator poate fi în mod facil pusă sub semnul îndoielii, de vreme ce textul în cauză [*i.e. art. 52 alin (1) lit. b) teza întâi*] lasă aprecierea temeiului de suspendare, în întregime, la dispoziția angajatorului ale cărui decizii sunt susceptibile a fi calificate drept subiective și, uneori, chiar abuzive, mai ales în contextul raporturilor contractuale de muncă care presupun o subordonare a salariatului față de angajator.

Decizia Curții Constituționale este definitivă și general obligatorie.

Vezi întregul Legal Alert [aici](#)

Măsuri asigurătorii antifraudă. Prescripție. Nemotivare. Inexistența probelor

Măsuri asigurătorii antifraudă, dispuse de către Direcțiile Regionale Antifraudă Fiscală, sunt tot mai frecvente. În cele mai multe cazuri, ele sunt măsuri asigurătorii nelegale, motiv pentru care sunt anulate de instanță. Un exemplu în acest sens este reprezentat de sentința civilă nr. 4418 din 5 mai 2015 a Judecătoriei Oradea.

În fapt, la data de 2.02.2015, inspectorii antifraudă fiscală din cadrul D.R.A.F. 6 Oradea au solicitat societății L.T. SRL furnizarea unor documente referitoare la relațiile comerciale, din anul 2009, cu societatea A. SRL. Deși solicitarea inspectorilor privea o perioadă pentru care nu se mai puteau stabili obligații fiscale suplimentare – operând prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, prin raportare la dispozițiile art. 135 Cod procedură fiscală, în perioada 1.01.2010 – 31.12.2014 – cu bună-credință și cu maximă celeritate, administratorul societății L.T. SRL a furnizat aceste documente, așa cum rezultă din procesul-verbal nr. 350/2.02.2015. După momentul predării documentelor, deși societatea L.T. SRL era reprezentată de avocat și a manifestat disponibilitatea pentru furnizarea oricăror informații suplimentare, nu a mai avut loc nicio acțiune de control și cu atât mai puțin vreo inspecție fiscală.

La data de 13.02.2015, societății L.T. SRL a primit decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. AFBH/1165/13.02.2015. În cuprinsul acesteia se menționează că prin procesul-verbal nr. 350 din 2.02.2015 s-ar fi estimat în sarcina societății obligații fiscale în cuantum total de 166.117 RON, din care

37.131 RON impozit pe profit, 44.093 RON TVA și respectiv 84.893 RON accize. Singura motivare o reprezintă cea potrivit căreia „L. T. SRL a înregistrat în contabilitate operațiuni economice care nu au avut loc constând în achiziții fictive de motorină de la o societate comercială”.

Prin sentința civilă nr. 4418 din 5 mai 2015, Judecătoria Oradea a admis contestația împotriva măsurilor asigurătorii și a decis anularea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii. Principalele argumente care au condus la această soluție au fost următoarele:

1. Organul antifraudă fiscală a estimat obligații fiscale suplimentare pentru o perioadă prescrisă. Astfel, pentru operațiuni din anul fiscal 2009, prin raportare la dispozițiile art. 131 Cod procedură fiscală, termenul de prescripție s-a împlinit la 31 decembrie 2014. Rezultă deci faptul că orice control din anul 2015, indiferent de natura lui, nu mai era apt să determine obligații fiscale suplimentare pentru anul 2009, în afara termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. Prin urmare, din această primă perspectivă, suntem în prezența unei decizii de instituire a măsurilor asigurătorii nelegale.

2. Nemotivarea deciziei de instituire a unor măsuri asigurătorii. În al doilea rând, Judecătoria Oradea a reținut faptul că DRAF 6 Oradea nu a făcut dovada existenței unor indicii concrete privind reaua-credință a societății prezumat debitoare la momentul înregistrării în contabilitate a facturilor fiscale din litigiu și nici a unor indicii de sustragere de la plata sumelor constatate ca fiind neachitate. Instanța reține expres faptul că DRAF 6 Oradea nu a menționat niciun episod din care să rezulte că societatea ar prezenta măcar antecedente de rău platnic al datoriilor către bugetul de stat. Cum intimata nu a prezentat nici în fața instanței asemenea indicii, s-a conchis în sensul că măsura dispusă este nelegală și s-a procedat la admiterea contestației la executare. S-a spus, cu subiect și predicat, că simpla

indicare a textului legal în decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nu exonerează organul emitent de obligația de a menționa datele concrete care probează că la data instituirii exista vreuna dintre ipotezele avute în vedere de legiuitor prin art. 129 alin. (2) Cod procedură fiscală.

3. Inexistența probelor în susținerea argumentelor inspectorilor antifraudă. Instanța a reținut faptul că în speță este incidență jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerile *Axel Kittel* (C-439/04) și *Ecotrade SpA* (C-95/07). Prin urmare, era în sarcina DRAF 6 Oradea să probeze că societatea L.T. a cunoscut sau ar fi putut să cunoască faptul că vânzătorul său ar fi unul cu un comportament fiscal neadecvat, probă care nu a fost administrată. Mai mult, nu se poate reține nici susținerea intimitei privind lipsa documentelor de proveniență a mărfii, atâta timp cât chiar DRAF 6 Oradea a indicat facturile fiscale de achiziționare a mărfii. Cu alte cuvinte, instanța a considerat faptul că existența unei facturi este o dovadă suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, în condițiile art. 145 alin. (2) și art. 155 alin. (5) lit. a) Cod fiscal.

Afacerile de acest tip ridică în continuare problema utilității Direcțiilor Antifraudă Fiscală și mai ales necesitatea dreptului lor de a dispune măsuri asigurătorii, pe baza unor obligații fiscale estimate.

Acest material a fost preluat de pe site-ul [Costaş, Negru & Asociații](#)

Articolul 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Neconstituționalitate. Efecte

Daniel Nițu,

lector universitar doctor la Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Facultatea de Drept și avocat, membru al Baroului Cluj

Rezumat: Pe data de 7 mai 2015, Curtea Constituțională a României a declarat neconstituțional articolul 6 din Legea nr. 241 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Articolul 6 incrimina reținerea și nevărsarea cu intenție a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă.

În prezentul studiu, autorul, unul dintre avocații care a ridicat cu succes excepția neconstituționalității articolului 6 din Legea evaziunii nr. 245, prezintă pe scurt argumentele din spatele excepției și consecințele ce derivă din Decizia Curții Constituționale.

Excepția s-a bazat practic pe lipsa de predictibilitate și claritate a noțiunii de „impozite și contribuții cu reținere la sursă” folosită în articolul 6, care a fost interpretată ca incluzând, de asemenea, și taxele speciale pe transferul drepturilor reale de proprietate. Partea finală a studiului se axează pe consecințele Deciziei emise de Curtea Constituțională, care, după publicarea sa în Monitorul Oficial, va fi echivalentă cu o lege de dezincriminare.

1. Cuvânt-înainte

Prezentul studiu nu se dorește a fi o analiză exhaustivă a problematicii expuse, analiză ce de altfel nici nu ar fi posibilă la acest moment, în condițiile în care nu este disponibilă motivarea Deciziei Curții Constituționale, fără doar și poate „nucleul” dur al obiectului analizei.

Pentru a nu fi acuzați de subiectivism, precizăm dintr-un bun început că am făcut parte din echipa de avocați care a invocat excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 6 în fața instanței de fond, iar apoi a susținut-o în fața Curții Constituționale. Totuși, ulterior prezentării „istoricului” excepției, vom încerca să analizăm – dintr-o perspectivă (sperăm noi) obiectivă – modul în care norma de incriminare răspundea exigențelor teoretice ale utilizării așa-numitelor «norme cadru sau în alb».

Prin urmare, în rândurile care urmează, vom încerca doar să prezentăm elementele caracteristice ale normei de incriminare din articolul 6 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, problemele pe care norma le-a generat și care au fost avute în vedere, credem noi, în pronunțarea deciziei de către Curtea Constituțională, respectiv, în final, efectele pronunțării deciziei.

2. Preliminarii. Art. 6 din Legea nr. 241/2005

Conform art. 6 din Legea nr. 241/2005, în forma ultimă în vigoare anterior Deciziei Curții Constituționale, *constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani reținerea și nevărsarea, cu intenție, în cel mult 30 de zile de la scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă.*

Anterior, conform Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, „nereținerea sau nevărsarea, potrivit legii, la termenele legale, de către contribuabilii cărora le revin asemenea obligații a impozitelor, taxelor și a contribuțiilor care se realizează prin stopaj la sursă”

constituia contravenția prevăzută de art. 13 alin. (1) lit. e), respectiv art. 17 alin. (1) lit. f) în forma inițială.

Intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005 a evidențiat dorința legiuitorului de a trece în sfera dreptului penal o astfel de conduită ilicită, în considerarea unei mai bune protecții a relațiilor sociale privitoare la asigurarea încasării la timp, potrivit dispozițiilor legale, a obligațiilor bugetare datorate de contribuabili.

Norma de incriminare din cadrul art. 6, trimitând, în mod generic, la sintagma „impozite sau contribuții cu reținere la sursă”, trebuia să reprezinte principalul mijloc de protecție a relațiilor sociale în domeniu. În realitate, s-a ajuns însă la o suprapunere cu alte norme de incriminare din diverse acte normative speciale, ce reglementau diverse categorii de contribuții sociale – pensii și asigurări sociale, asigurări pentru șomaj, asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate etc. Supralegiferarea a determinat ca reprezentanții Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție să emită o Notă privind încadrarea juridică a faptei de nevire a contribuțiilor cu reținere la sursă în dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 sau conform altor dispoziții penale, venind astfel în sprijinul organelor de urmărire penală[1]. Precizăm că documentul a fost trimis în sistem unităților de parchet din teritoriu, nefiind un document care a beneficiat de o publicitate reală, spre exemplu, neajungând la potențialul destinat al normei, contribuabilul.

Oricum, în timp, suprapunerile nepermise au fost parțial soluționate – fie prin interpretarea conferită de *Nota* amintită, fie mai ales prin intervenția legiuitorului care, raportându-se la norma generală nou-introdusă din Legea evaziunii fiscale, a ales să elimine textele din actele normative speciale (astfel de intervenții au fost făcute succesiv prin Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, respectiv mai ales prin Legea nr. 187/2012

privind punerea în aplicare a Codului penal, unde s-a avut în vedere tocmai corelarea legislației speciale cu norma generală din cuprinsul art. 6).

Prin urmare, *grosso modo*[2], putem afirma că, la momentul intrării în vigoare a noului Cod penal, domeniul generic numit „stopajului la sursă” era protejat cu mijloace de natură penală prin intermediul art. 6 din Legea nr. 241/2005.

3. Minuta Deciziei Curții Constituționale. Neconstituționalitatea art. 6 din Legea nr. 241/2005

În data de 7 mai 2015, cu majoritate de voturi, Curtea Constituțională a admis o excepție de neconstituționalitate invocată în raport de prevederile art. 6 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, constatând că dispozițiile analizate sunt neconstituționale.

Pentru a decide astfel, „Curtea a constatat că legea nu definește noțiunea de „impozite sau contribuții cu reținere la sursă”, astfel că norma care incriminează infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005 nu întrunește condițiile de *claritate, previzibilitate și accesibilitate* (s.n., D.N.), încălcând prevederile constituționale (...)”.

Pe marginea acestei soluții s-au ridicat deja semne de întrebare legate de motivul și, mai ales, de momentul pentru care Curtea Constituțională, la aproape 10 ani de la intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005, a ajuns să considere dispozițiile art. 6 ca fiind contrare legii fundamentale.

3.1. Impozitul datorat ca urmare a venitului din transferul proprietăților imobiliare

Așa cum am arătat și în debutul studiului nostru, deși deocamdată ne putem raporta doar la minuta Deciziei, credem că prezentarea „istoricului” excepției invocate în fața Curții de Apel Cluj poate aduce unele clarificări în raport și de

întrebările mai sus expuse. Astfel, așa cum vom vedea, elementele-premisă au constat într-un cumul de factori: existența unor reglementări normative în sine defectuoase, apariția unor interpretări mai mult decât discutabile ale organelor din domeniul fiscal, respectiv relativ recent dublate de interpretări criticabile, din partea unor reprezentanți ai Ministerului Public. Evident, toate acestea în defavoarea contribuabilului, respectiv inculpatului, după caz.

Astfel, puțin cunoscut opiniei generale, neconstituționalitatea art. 6 din Legea nr. 241/2005 a plecat de la un impozit mai puțin întâlnit, și anume impozitul corespondent venitului obținut ca urmare a transferului dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia asupra construcțiilor și terenurilor de orice fel, precum și asupra terenurilor de orice fel, fără construcții.

Precizăm, în acest context, că art. 77¹ alin. (1) C.fisc. prevede că „la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii (...), contribuabilii datorează un impozit (...)”. Alin. (6) din același articol stipulează că impozitul de la alin. (1) „se va calcula și se va încasa de notarul public, înainte de autentificarea actului (...). Impozitul calculat și încasat se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”.

[1] A se vedea Ministerul Public. Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție. Cabinet Adjunct Procuror General, *Notă privind încadrarea faptei de nevirare a contribuțiilor cu reținere la sursă în dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 sau conform altor dispoziții penale, în raport de caracterul general/special și de succesiunea cronologică a actelor normative* (nr. 3848/2012).

[2] Ne permitem să avem rezerve, deoarece, așa cum vom arăta

În secțiunea finală a studiului, dedicat efectelor deciziei Curții Constituționale, vom vedea că au rămas unele norme de incriminare în legislația specială care ar putea fi incidente în cazul unor impozite sau contribuții din seria celor cu reținere la sursă.

Citiți articolul integral în revista [Tax Magazine nr. 5/mai 2015](#). Detalii despre abonare [aici](#). În plus, la abonamentele realizate în luna iunie 2015 primiți **cadou** cartea [Codul fiscal și Codul de procedură fiscală](#).

Obligativitatea raportării nefinanciare de către companiile din statele membre ale Uniunii Europene



**Autor: Matei DIMOFTACHE – Managing Associate,
Head of Banking & Finance**

În 29 septembrie 2014 **Consiliul European** a adoptat Directiva [2014/95/EU](#), prima Directivă privind raportarea nefinanciara de către entitățile de interes public din UE, care a intrat în vigoare în noiembrie 2014.

Directiva 2014/95/UE modifică Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale companiilor de interes

public, având termen limită de transpunere în legislațiile statelor membre data de **20 iulie 2015**. Modificările aduse prin Directiva 2014/95/UE urmează a fi transpuse în legislațiile statelor membre până cel târziu la data de **6 decembrie 2016**.

Directiva 2014/95/UE amendează Directiva 2013/34/UE, în sensul în care introduce obligativitatea raportării performanței non-financiare în cazul anumitor tipuri de organizații și a modului prin care implementează o politică proprie privind asigurarea diversității la nivelurile cele mai înalte de conducere.

Directiva 2014/95/UE ia naștere în contextul în care Parlamentul European a invitat Comisia să prezinte o propunere legislativă privind prezentarea de informații nefinanciare de către întreprinderi, permițând un nivel ridicat de flexibilitate în acțiune, pentru a se ține seama de natura multidimensională a responsabilității sociale a întreprinderilor și de diversitatea politicilor în materie de responsabilitate socială a întreprinderilor.

În considerarea sensului și obiectivelor stabilite prin Comunicarea intitulată „Actul privind piața unică – Douăsprezece pârgii pentru stimularea creșterii și întărirea încrederii – «Împreună pentru o nouă creștere»”, adoptată la 13 aprilie 2011, Comisia a identificat la rândul său necesitatea de a crește la un nivel înalt și comparabil în toate statele membre transparența informațiilor sociale și de mediu furnizate de întreprinderile din toate sectoarele. **Astfel, este necesar ca întreprinderile mari și grupurile de întreprinderi, de interes public, conform definițiilor din Directivă, să întocmească o declarație nefinanciară care să conțină informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită.**

Entitățile de interes public care sunt întreprinderi-mamă ale unui grup mare care, la data bilanțului pe o bază consolidată,

depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 angajați în cursul exercițiului financiar, includ în raportul de gestiune consolidat o declarație nefinanciară consolidată care conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției grupului și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită, inclusiv:

- descriere succintă a modelului de afaceri al grupului;
- descriere a politicilor adoptate de grup în legătură cu aceste aspecte, inclusiv a procedurilor de diligență necesară aplicate;
- rezultatele politicilor respective;
- principalele riscuri legate de aceste aspecte care decurg din operațiunile grupului, inclusiv, atunci când este relevant și proporțional, relațiile de afaceri, produsele sau serviciile sale care ar putea avea un impact negativ asupra domeniilor respective și modul în care grupul gestionează riscurile respective;
- indicatori-cheie de performanță nefinanciară relevanți pentru activitatea specifică a întreprinderii.

La solicitarea prezentării informațiilor, statele membre prevăd că întreprinderea-mamă se poate baza pe cadrele naționale (deocamdată inexistente în România), ale Uniunii (e.g. Eco-Management and Audit Scheme (EMAS)), sau internaționale (e.g. United Nations Global Compact (UNGC) etc., în acest caz întreprinderea-mamă precizând cadrele pe care s-a bazat.

O întreprindere-mamă care este de asemenea filială este scutită de obligația de transmitere a declarației nefinanciare dacă întreprinderea-mamă scutită și filialele sale sunt incluse în raportul de gestiune consolidat sau în raportul separat al unei alte întreprinderi.

Dacă o întreprindere-mamă întocmește un raport separat,

corespunzător aceluiași exercițiu financiar, care se referă la întregul grup, indiferent dacă acest raport se bazează sau nu pe cadrele naționale, ale Uniunii sau internaționale, care cuprinde informațiile cerute pentru declarația nefinanciară consolidată, statele membre pot scuti întreprinderea-mamă respectivă de obligația de a întocmi declarația nefinanciară consolidată, cu condiția ca acest raport separat:

- să fie publicat împreună cu raportul consolidat de gestiune, în conformitate cu articolul 30; sau
- să fie pus la dispoziția publicului într-un termen rezonabil care nu depășește șase luni de la data bilanțului, pe site-ul întreprinderii-mamă, și să fie menționat în raportul consolidat de gestiune.

Statele membre pot impune ca informațiile din declarația nefinanciară consolidată sau din raportul separat să fie verificate de un prestator independent de servicii de asigurare.

Raportat la transpunerea în legislația românească a Directivei 34, respectiv a Directivei 95, apreciem că prevederile actelor normative de transpunere vor avea incidență directă asupra prevederilor Codului Fiscal, Legii nr. 31/1990 *privind societățile comerciale*, Ordonanței de Urgență nr. 99/2006 *privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului*, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 109/2011 *privind guvernarea corporativă a întreprinderilor publice* etc.

* * *

Despre autor

Matei DIMOFTACHE (39) – Managing Associate, Head of Banking & Finance

Matei deține o experiență de peste 15 ani în sistemul bancar și de asigurări.

Oferă asistență în crearea produselor și a procedurilor de creditare retail sau corporate, conceperea și implementarea procedurilor de achiziții, negociere și contracte, proceduri de mediere, proceduri anti-fraudă bancare sau specifice sistemului de asigurări, proceduri și sisteme de asistare a clienților customer care / complaints, precum și aspecte de reglementare.

*Înainte de a se alătura echipei **Duncea, Ștefănescu** în 2010, Matei a fost implicat cu precădere în crearea de produse de creditare retail sau corporate, crearea produselor de asigurare în cadrul unor operațiuni de start-up în sistemul bancar, de asigurări sau bancassurance în grupuri bancare internaționale de renume.*

Parlamentul European votează noi reguli împotriva spălării banilor



Autor: Cătălin SĂPAȘU – Senior Lawyer

În 20 mai 2015 Parlamentul European a aprobat, cu amendamente, propunerea de Regulament privind informațiile care însoțesc transferurile de fonduri.

Textul aprobat pune accentul, încă din primul articol, pe „rolul esențial în facilitarea fluxurilor ilegale de bani pe

care îl au structurile corporative secrete care își desfășoară activitatea în și prin jurisdicție secretă, denumite în mod frecvent și paradisuri fiscale". Propunerea de Regulament reiterează, totodată, necesitatea unui sistem care să impună prestatorilor de servicii de plată obligația de a se asigura că transferurile de fonduri sunt însoțite de informații cu privire la plătitor și la beneficiarul plății, **informații care ar trebui să fie corecte și actualizate.**

Amendamentul 7 la propunerea de Regulament aduce o noutate absolută în ceea ce privește datele cu caracter personal. Textul amendamentului prevede că ar trebui strict interzisă prelucrarea suplimentară a datelor cu caracter personal în scopuri comerciale.

Amendamentul 9 la propunerea de regulament prevede obligații pentru prestatorii de servicii financiare și anume obligația de a se asigura că „*informațiile cu privire la plătitor și la beneficiarul plății nu lipsesc și nu sunt incomplete*”. Totodată, Amendamentul 11 prevede că „*prestatorii de servicii de plată ai plătitorului, beneficiarul plății și prestatorii intermediari de servicii ar trebui să aplice măsuri tehnice și organizatorice adecvate pentru a proteja datele cu caracter personal împotriva pierderii accidentale, a modificării, a dezvăluirii neautorizate sau a accesului neautorizat*”. Toate aceste obligații contracarează riscul potențial ca transferurile anonime de fonduri să finanțeze operațiuni teroriste.

Amendamentul 38 la propunerea de Regulament oferă dreptul prestatorilor de servicii financiare să respingă transferul sau să îl suspende, în cazul în care constată că informațiile care însoțesc acest transfer sunt insuficiente.

Prestatorul de servicii de plăți al **plătitorului** și prestatorul de servicii de plăți al **beneficiarului** trebuie să țină evidențe cu privire la informațiile care însoțesc transferul de fonduri timp de cinci ani. La expirarea acestei

perioade, datele cu caracter personal vor fi șterse, dacă legislația națională nu prevede altfel.

Sancțiunile pentru nerespectarea prevederilor Regulamentului ajung până la 10% din cifra anuală de afaceri (pentru persoanele juridice) sau până la 5.000.000 EUR sau echivalent (în cazul persoanelor fizice). În cazul în care profitul realizat sau pierderea evitată ca urmare a încălcării Regulamentului pot fi cuantificate, sancțiunea poate ajunge până la de două ori valoarea profitului astfel realizat sau a pierderii evitate.

Propunerea de Regulament va fi transmisă Comisiei Europene în scopul formulării de amendamente, urmând ca apoi să fie publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*, urmând a intra în vigoare în a douăzecea zi de la publicare.

* * *

Despre autor

Cătălin SĂPAȘU – Senior Lawyer

Cătălin Săpașu este licențiat în drept și membru al Baroului București.

Deține o experiență de peste 9 ani în avocatură. A participat la numeroase proiecte în domeniul juridic, axate atât pe probleme de reglementare și de guvernanță corporativă, cât și pe aspecte privind înregistrarea mărcilor comerciale și litigiile aferente, redactarea și modificarea contractelor, piața energiei electrice și misiuni de Due Diligence.

Domeniul său de competențe include următoarele specializări: aspecte corporative și comerciale, aspecte legate de reglementare, fuziuni și achiziții (inclusiv Due Diligence) și mărci comerciale.

Portofoliul său de clienți acoperă o gamă vastă de activități

și sectoare, de la industria manufacturieră și firmele de retail, până la instituțiile financiare.

Tax Magazine nr. 6 iunie 2015

▪ Editorial

Cosmin Flavius Costăș

Lunga vară fierbinte a dreptului fiscal

Call for Papers: Provocările Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală 2016

▪ Actualitate

Sorin Roman

Regimul fiscal al diurnei în cazul companiilor de transport internațional. Detașarea și delegarea salariaților pentru prestarea de servicii transnaționale pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene

▪ Impozite directe

Luisiana Dobrinescu

Profesiile liberale și contractele de muncă ...

Dan Chertes

Problema deductibilității cheltuielilor efectuate cu recuperarea capacității de muncă a avocatului. Lipsa unei prevederi în Codul fiscal care să permită o astfel de deductibilitate. Eventual remediu legislativ

▪ Impozite indirecte

Mădălina Andrei-Bunea, Gabriela Bucătariu

Aplicarea cotei de TVA de 5% în cazul în care declarațiile autentice sunt prezentate de către

cumpărători ulterior autentificării contractelor de vânzare-cumpărare. Recunoașterea dreptului de deducere al contribuabilului de la data la care a devenit de drept plătitor de TVA

- **Procedură fiscală**

Cosmin Flavius Costas

Despre procedurile fiscale ilicite create de autoritățile locale

- **Contribuții sociale**

Horațiu Sasu

De ce ne luăm la trântă cu „marii evaziioniști”: PFA, întreprinderi individuale/familiale?

- **Jurisprudență fiscală națională**

Viorel Terzea

Contract de achiziții publice. Lucrări suplimentare neacceptate. Regimul juridic al impozitului pe profit și al TVA-ului corespunzător contravalorii lucrărilor suplimentare

Liviu Zidaru

Birou notarial. Cheltuieli care nu au legătură cu activitatea. Nedeductibilitate

- **Jurisprudență fiscală a instanțelor europene**

Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene și Curtea Europeană a Drepturilor Omului în luna iunie 2015

Modificări aduse Legii nr.

11/1991 privind combaterea concurenței neloiale

În *Monitorul Oficial* nr. 355 / 22.05.2015 a fost publicată **Legea 117 / 21.05.2015** privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 12 / 2014, pentru modificarea și completarea Legii nr. 11 / 1991, **privind combaterea concurenței neloiale și a altor acte în domeniul protecției concurenței**, care aduce ușoare modificări și completări OG 12/2014.

În lumina Legii, practicile comerciale neloiale sunt asimilate următoarelor situații practice:

- denigrarea unui competitor sau a produselor / serviciilor sale, realizată prin comunicarea ori răspândirea de către o întreprindere sau reprezentantul / angajatul său de informații care nu corespund realității despre activitatea unui concurent sau despre produsele acestuia, de natură să îi lezeze interesele;
- deturnarea clientelei unei întreprinderi de către un fost sau actual salariat / reprezentant al său ori de către orice altă persoană prin folosirea unor secrete comerciale, pentru care respectiva întreprindere a luat măsuri rezonabile de asigurare a protecției acestora și a căror dezvăluire poate dăuna intereselor acelei întreprinderi;
- orice alte practici comerciale care contravin uzanțelor cinstite și principiului general al bunei-credințe și care produc sau pot produce pagube oricăror participanți la piață.

O primă completare adusă prin Lege este introducerea definiției *persoanei fizice*, care reprezintă -în sensul legii- *orice fost sau actual salariat / reprezentant al unei întreprinderi sau orice altă persoană care săvârșește practici de concurență neloială, precum și*

contravențiile prevăzute la art. 4, alin. 3. Astfel, legiuitorul extinde cadrul subiecților pasibili de aplicarea de sancțiuni, incluzând și persoanele fizice, care întreprind acțiuni de concurență neloială în defavoarea unei companii. În ceea ce privește sancționarea persoanelor fizice, limitele amenzii sunt sensibil majorate, ajungând astfel să fie cuprinse între 5.000 și 10.000 LEI (față de 1.000 – 5.000 LEI, în vechea reglementare).

Un alt aspect de noutate vizează competența de soluționare a plângerilor introduse împotriva proceselor- verbale de constatare și sancționare a contravențiilor. Astfel, prin derogare de la prevederile OG 2 / 2001, Judecătoria Sectorului 1 București devine competentă exclusiv să se pronunțe asupra temeiniciei acestui tip de plângeri, care trebuie să fie introduse în termen de maxim 15 zile de la comunicarea actului administrativ de sancționare.

Nu în ultimul rând, din interpretarea noii reglementări, apreciem că legiuitorul a acordat o mai mare atenție situațiilor în care o persoană, care dovedește un interes legitim fără a fi necesară parcurgerea vreunei formalități în fața Consiliului Concurenței, se poate adresa direct instanțelor judecătorești competente. Astfel, pentru încetarea și interzicerea practicilor de concurență neloială, precum și pentru acoperirea prejudiciilor patrimoniale și/sau morale, suferite ca urmare a unei practici de concurență neloială, persoanele vătămate pot alege din start calea unei proceduri contencioase.

Având în vedere că persoana prejudiciată are la îndemână două modalități tehnice de semnalare a unei practici de concurență neloială și implicit de sancționare a celui care o săvârșește (*i.e.* apelând la Consiliul Concurenței sau formulând cerere în pretenții introdusă la instanța

competentă), care va fi calea pe care o va urma în momentul în care decide să își concretizeze intenția de formulare a unei plângeri?

Fiecare dintre cele două căi procedurale prezintă anumite particularități, care pot convinge petiționarul să opteze într-un sens sau altul.

Astfel, înainte de alegerea căii de acțiune, persoana vătămată va avea în vedere impactul practicii de concurență neloială pe piață și între competitori, durata soluționării plângerii, care în cazul procedurii contencioase poate depăși timpul alocat de către aceasta în vederea obținerii unui rezultat, finalitatea soluționării petiției, având în vedere că decizia Consiliului Concurenței vizează doar sancționarea celui culpabil pentru săvârșirea unei fapte de concurență neloială, fără a antama aspecte legate de acordarea de despăgubiri persoanei / persoanelor vătămate, nivelul cheltuielilor antrenate de către partea vătămată în vederea soluționării plângerii, respectiv obținerii de despăgubiri și nu în ultimul rând gravitatea, amploarea și impactul faptelor sesizate.

În ceea ce privește procedura administrativă în fața Consiliului Concurenței, termenul în cadrul căruia autoritatea poate emite un răspuns la sesizarea completă a unei persoane este de 30 de zile pentru situațiile în care autoritatea de concurență decide respingerea sesizării, respectiv de maxim 60 de zile în cazurile în care autoritatea finalizează soluționarea sesizării prin emiterea unei decizii de constatare și, după caz, de sancționare a practicilor de concurență neloială.

De asemenea, Consiliul Concurenței poate dispune, în funcție de situația concretă, în caz de urgență, măsuri de încetare a practicilor de concurență neloială pe durata soluționării sesizării. Mai mult, punerea în

aplicare și respectarea deciziilor emise de Consiliul Concurenței este permanent monitorizată.

Așadar, de principiu, durata procedurii administrative, de la momentul actului de sesizare, analiza sesizării și până la momentul emiterii unei decizii a Consiliului Concurenței, apreciem că este rezonabilă, iar în cazul în care speța nu implică apelarea la specialiști sau experți, costurile antrenate în acest sens sunt modice. Cu toate acestea, autoritatea de concurență nu va continua examinarea aprofundată decât a acelor încălcări pe care le va aprecia că au un impact semnificativ asupra mediului economic în ansamblu și în care poate fi vizat un interes public.

Legea mai prevede posibilitatea persoanelor care au interes legitim de a se adresa în mod direct instanțelor de judecată, fie prin introducerea de acțiuni vizând constatarea și dispunerea încetării practicii de concurență neloială, fie apelând la proceduri de urgență, pentru prevenirea unor pagube iminente, prin dispunerea încetării / interzicerii unei practici de concurență neloială până la soluționarea pe fond a cauzei.

Competența de soluționare a unor astfel de cereri (*i.e.* pe fondul cauzei sau apelând la procedura ordonanței președințiale) aparține tribunalului locului săvârșirii faptei sau în a căruia rază teritorială se găsește sediul pârâtului.

În cazul în care instanța a dispus încetarea, respectiv interzicerea practicilor de concurență neloială, iar hotărârea judecătorească prin care s-a dispus măsura a rămas definitivă, autoritatea națională de concurență va asigura, la cererea persoanei care a formulat cererea de chemare în judecată, publicarea pe pagina de internet proprie a unui comunicat, care trebuie să cuprindă:

sediul și celelalte date de identificare ale întreprinderii, practica de concurență neloială săvârșită, precum și măsurile dispuse de instanță. De asemenea, instanța poate dispune publicarea hotărârii judecătorești, total sau parțial, într-un ziar de largă circulație, pe cheltuiala persoanei vinovate.

Vezi întregul Legal Alert [aici](#)