

# Industria globală de tehnologie medicală și biotehnologie trebuie să-și diferențieze produsele pentru a nu se confrunta cu standardizarea

- Medicii devin factori de influență mai puțin importanți în deciziile de achiziții legate de tehnologia medicală
- Veniturile realizate de companiile listate de tehnologie medicală și biotehnologie din SUA și Europa au totalizat 336,2 miliarde de USD în anul fiscal încheiat în iunie 2014

În pofida provocărilor comerciale continue de pe parcursul anului 2013, performanțele globale ale industriei de tehnologie medicală și biotehnologie rămân constante, păstrându-și nivelele relativ scăzute de creștere din ultimii ani. Dar, în timp ce industria se confruntă cu presiunea exercitată de piață și de autoritățile de reglementare, o nouă provocare amenință perspectivele de creștere: standardizarea, conform studiului anual EY, *Pulse of the industry: differentiating differently*.

Pentru a înțelege rolul pe care îl joacă standardizarea în prezent dar și asupra evoluției industriei MedTech, EY a derulat un sondaj în rândul a 162 de achizitori americani și europeni din domeniul sănătății publice de pe patru piețe importante din punct de vedere al tehnologiei medicale: Statele Unite, Marea Britanie, Germania și Spania. Rezultatele sondajului indică faptul că multe produse de tehnologie medicală și biotehnologie sunt evaluate în primul rând pe baza prețului, în lipsa unor argumente mai bune în privința valorii

adăugate din punctul de vedere al contribuției la rezultatele terapiilor medicale sau la eficientizarea costurilor actului medical.

Glen Giovannetti, Global Life Sciences Leader, EY, declară:

*“Pe măsură ce deciziile legate de achiziții devin tot mai centralizate, iar puterea de influență trece de la personalul medical la administratorii și managerii de spitale, reperatele obișnuite privind achiziționarea unui dispozitiv – brand, calitate și design – devin tot mai puțin importante, prețul devenind astfel principalul diferențiator. Pentru a-și diferenția semnificativ oferta, companiile vor fi nevoite să dezvolte și să promoveze produse care pot demonstra că sunt eficiente, îmbunătățesc rezultatul terapiilor aplicate pacienților și, în același timp, reduc costurile asociate acestor servicii.”*

Raportul EY din acest an abordează, în același timp, subiectele legate de performanțele financiare ale companiilor, finanțări și tendințele legate de activitatea de tranzacționare și impactul tranzacțiilor asupra modelelor de business din sectorul tehnologiei medicale, inclusiv reducerea riscului de standardizare.

## **Schimbarea profilului clienților și evoluția priorităților în industrie**

Un număr copleșitor de mare de respondenți subliniază faptul că prețul rămâne principalul criteriu în decizia de achiziție de tehnologie medicală, 77% dintre aceștia menționând prețul ca fiind un factor prioritar atât în prezent cât și în viitorul imediat. Cu toate acestea, pentru următorii trei ani, respondenții se așteaptă ca măsurile simple de reducere a costurilor să devină mai puțin importante. În schimb, anticipează că inițiativele de reformare a domeniului sănătății concentrate pe valoare și rezultate vor deveni mult mai importante. Dintre cei șase indicatori de presiune oferiți

respondenților ca variante de răspuns, valoarea produselor și rezultatele generate au înregistrat cea mai mare creștere procentuală, marcând un salt de la 13 % între momentul actual și o perspectivă de trei ani.

Între timp, respondenții se așteaptă ca medicii practicieni să aibă mult mai puțină influență asupra deciziei de achiziție în următorii trei ani, situându-se la același nivel cu alți factori de decizie din departamentul financiar sau cel de achiziții. Rugați să selecteze cei mai importanți trei factori care influențează procesul de decizie în achiziția de echipamente medicale din prezent, comparativ cu situația de peste trei ani, respondenții au indicat o scădere de la 55% la 27%, într-un orizont de trei ani, a factorului "Preferința medicului pentru un anumit echipament", precum și o scădere de la 32% la 22% a factorului "Design prietenos cu utilizatorul".

Pe de altă parte, măsurile care vizează creșterea valorii produselor și îmbunătățirea rezultatelor acestora vor deveni factori de influență mult mai importanți asupra deciziei de achiziție. "Date care demonstrează rezultatele clinice" a fost selectat ca fiind principalul factor în decizia de achiziție, în prezent de către 51% dintre respondenți și de către 62% peste trei ani. Acordurile de partajare a riscurilor legate de achiziții vor marca o creștere estimată de la 6% în prezent la 25% peste trei ani.

### **Performanțele financiare rămân constante**

Profitând de îmbunătățirea climatului financiar din domeniul îngrijirii sănătății și de redresarea semnificativă a capitalizării pieței, companiile de tehnologie medicală au înregistrat creșteri modeste ale veniturilor în anul financiar încheiat în iunie 2014, simultan cu îmbunătățirea situației lichidității și activitatea de fuziuni și achiziții direcționată către consolidarea portofoliilor de produse și servicii.

## **Rezultatele financiare cheie evidențiate în raport:**

- ▶ **Creșteri ale veniturilor:** Veniturile realizate de companiile listate de tehnologie medicală și biotehnologie din Statele Unite și Europa au totalizat 336,2 miliarde de USD în 2013, o creștere de 4% față de anul precedent, cu mult sub ratele de creștere înregistrate înainte de criză.
- ▶ **Avântul ofertelor publice inițiale (IPO-uri):** În cursul celor douăsprezece luni încheiate în iunie 2014, companiile din industria de tehnologie medicală au avut parte de una dintre cele mai favorabile ferestre de oportunitate pentru lansarea de IPO-uri. 31 de companii au fost listate pe piața de capital în Statele Unite și Europa în acest interval de timp, reușind să acumuleze un capital de 1,5 miliarde USD, o creștere de 600% față de perioada anterioară.
- ▶ **Finanțările rămân puternice:** companiile de tehnologie medicală și biotehnologie au atras finanțări de 27,3 miliarde de USD în perioada iunie 2013 – iunie 2014, 71% dintre aceste finanțări provenind din tranzacționarea datoriilor. În timp ce cifrele indică o scădere de 14% față de anul anterior, marchează cea de-a doua mare creștere de capital din 2008 până în prezent. Companiile din SUA au atras cea mai mare parte din totalul finanțărilor, în valoare de 22,2 miliarde de USD. Finanțările de tip *venture capital* au rămas constante, totalizând 4,4 miliarde de USD, comparativ cu 4,2 miliarde USD în anul anterior, o parte din ele fiind datorate creșterii investițiilor de tip *corporate venture capital* și a celor venite din zona investitorilor strategici.

Patrick Flochel, lider european EY științele vieții și lider global sectorul farmaceutic, declară:

*“În timp ce industria MedTech continuă să demonstreze că are capacitate de adaptare, rezultatele studiului nostru oferă noi dovezi privind faptul că regulile tradiționale ale competiției devin mai puțin relevante și obligă companiile să implementeze*

*strategii noi pentru a obține un succes durabil. Chiar dacă strategiile alese de fiecare firmă în parte vor fi diferite, companiile vor fi nevoite să descopere noi căi de a demonstra că produsele lor ajută furnizorii de servicii medicale să atingă standarde de îngrijire a sănătății de cea mai înaltă calitate și să-și crească cota de piață, excluzând costurile din această ecuație.”*

\*\*\*\*

### **Despre studiu:**

Companiile de tehnică medicală și biotehnologie (*medtech*) sunt definite în cadrul acestui studiu drept acele companii care au ca principală activitate designul și fabricarea de echipamente medicale și consumabile și care își au sediul în Statele Unite sau Europa. În cadrul studiului, datele și analizele aferente pieței din Israel au fost incluse în piața europeană și orice grupare între date din S.U.A. și Europa apare menționată în studiu drept “la nivel mondial”. În sens mai larg, definiția include producătorii de dispozitive medicale și de diagnosticare, furnizorii de soluții tehnice pentru furnizorii de medicamente, dar exclude distribuitorii și companiile care livrează servicii, cum ar fi organizațiile sub-contractate axate pe cercetare și organizațiile sub-contractate producătoare. Toate companiile listate de medtech au fost clasificate ca aparținând uneia din cele cinci mari categorii de produse: Imagistică, Diagnostic ne-imagistic, Cercetare și alte echipamente, Dispozitive terapeutice și altele.

Sondajul a fost derulat în luna august 2014, în rândul a 162 de respondenți – 71 din Statele Unite, 33 din Marea Britanie și Germania, și 25 din Spania. Dintre aceștia, 85 dețineau funcții în clinici medicale (șef departament cardiologie, șef de departament etc) și 77 aveau un rol administrativ sau managerial (în achiziții, în lanțul de aprovizionare etc.).

\*\*\*\*

## Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajați în peste 700 de birouri din 150 de țări și venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Rețeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienților servicii prin care să beneficieze de oportunitățile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piața serviciilor profesionale încă de la înființare, în anul 1992. Cei peste 500 angajați din România și Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistență fiscală, asistență în tranzacții și servicii de asistență în afaceri către companii multinaționale și locale. Avem birouri în București, Cluj-Napoca, Timișoara, Iași și Chișinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este "Building a better working world". Această redefinire a identității vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informații, vizitați pagina noastră de internet: [www.ey.com](http://www.ey.com).

---

**Trei sferturi dintre afacerile de familie din România au înregistrat creșteri în ultimul an, arată**

# sondajul PwC Family Business Survey

- *Afacerile de familie rămân un segment economic dinamic și stabil;*
- *Competiția este însă mai intensă, presiunea asupra prețurilor este în creștere, iar viteza schimbărilor se accelerează;*
- *În cele mai multe cazuri succesiunea nu este planificată, doar 16% dintre afacerile de familie având un plan de succesiune detaliat;*

74% dintre afacerile de familie din România declară că au înregistrat o creștere a cifrei de afaceri în ultimul an financiar, însă antreprenorii din țara noastră sunt mai precauți decât omologii lor la nivel global în ceea ce privește viitorul, ei fiind preocupați mai ales de situația economică generală și de înăsprirea competiției, arată rezultatele celei mai recente ediții ale sondajului global PwC *Family Business Survey*.

62% dintre respondenții români se așteaptă la o creștere constantă a afacerii lor în următorii cinci ani, iar alți 13% mizează pe o creștere rapidă și agresivă. Nevoia de continuă inovare, instabilitatea pieței, atragerea personalului cu abilități cheie, competiția acerbă și globalizarea accentuată sunt menționate ca fiind cele mai importante provocări pentru afacerile de familie din România.

Pentru a continua să crească, afacerile de familie trebuie să se adapteze mai repede, să inoveze mai devreme și să-și profesionalizeze felul în care își desfășoară operațiunile. Acestea sunt doar câteva dintre concluziile celui de-al șaptelea sondaj bienal PwC pe un eșantion global de 2.378 proprietari și directori de afaceri de familie din peste 40 de țări, inclusiv România.

Raportul, intitulat ***Up close and professional: the family factor***, arată că, în ciuda mediului economic dificil, îngreunat de lipsa de forță de muncă talentată, de dificultățile legate de inovație și guvernanta corporativă, afacerile de familie rămân dinamice și adaptabile. Astfel, afacerile de familie reprezintă 70-90% din PIB-ul global și sunt un barometru al sănătății economiei.

O concluzie interesantă a ediției din acest an este că nevoia de profesionalizare a afacerii devine din ce în ce mai mult o problemă centrală a afacerilor de familie, agravată și de presiunea acerbă asupra prețurilor, creșterea costurilor și de mega tendințele care schimbă fața economiei globale. În ediția din 2012 această nevoie a fost foarte puțin menționată, dar anul acesta 40% dintre respondenți au considerat că profesionalizarea va fi una dintre provocările principale în următorii cinci ani. Aceasta trebuie însoțită și de o „profesionalizare” a raporturilor familiei cu compania.

„Este clar că au apărut noi provocări la orizont pentru afacerile de familie: contextul economic este mai dificil,



competiția mai agresivă, presiunea asupra prețurilor este în creștere, iar schimbările se produc cu o viteză din ce în ce mai mare. Cu toate acestea, afacerile antreprenoriale dau dovadă de rezistență și de capacitate de adaptare, ele fiind fundamentul unei creșteri economice sănătoase. Totuși, există o dinamică

a familiei (*family factor*) care poate avea un impact major asupra companiei, impact care pare să fie ignorat de către cei mai mulți respondenți” a declarat Alexandru Medeleian, Liderul echipei de servicii integrate pentru antreprenori și afaceri de familie din cadrul PwC România.

### **Mai competitive, mai volatile**

În general, afacerile de familie la nivel global sunt în formă relativ bună, 65% dintre ele înregistrând creștere în ultimele

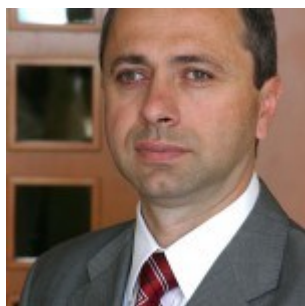
12 luni, iar 70% așteptându-se să crească constant în următorii cinci ani. 15% caută să își dezvolte afacerea în mod agresiv, comparativ cu 12% în 2012. Aceste ambiții de creștere agresivă sunt mai pronunțate în China (57%), Orientul Mijlociu (40%) și India (40%).

Cu toate acestea, numărul respondenților neîncrezători în abilitățile lor de recrutare a personalului calificat în următoarele 12 luni a crescut de la 43% în 2012 la 49% astăzi. Iar procentajul celor care identifică situația economică generală ca provocarea principală în anul care urmează a crescut ușor de la 60% în 2012 la 63% în 2014.

### **Pragmatismul câștigă în fața sentimentelor**

Afacerile de familie au devenit mult mai pragmatice față de sondajul realizat în 2012. Prioritățile pe care le menționează sunt continuitatea afacerii și creșterea profitabilității. Acestea sunt urmate de factorii care influențează direct aceste obiective, în timp ce subiectele legate de familie și de comunitate sunt plasate mai jos în ierarhia priorităților.

Cu doi ani în urmă, 70% dintre cei chestionați aveau un simț puternic al responsabilității față de inițiativele comunității locale; procentajul acestora a scăzut la 59% anul acesta.



„Afacerile de familie care au răspuns la sondajul global al PwC consideră că și-au îndeplinit ‘responsabilitatea’ față de comunitatea locală prin protejarea locurilor de muncă pe timpul recesiunii. Acum proprietarii și managerii afacerilor de familie așteaptă din partea guvernelor să-și îndeplinească promisiunile legate de îmbunătățirea infrastructurii, reducerea birocrăției și pregătirea unei forțe de muncă mai bine specializată”, a adăugat Ionuț Simion, Partener, Lider servicii de consultanță fiscală pentru antreprenori și afaceri de familie, PwC România.

## **Diversificare pentru supraviețuire?**

Din sondajul global din acest an mai rezultă și că 68% dintre afacerile de familie sunt implicate în export, vânzările din străinătate reprezentând aproximativ un sfert din cifra de afaceri a respondenților. Aproape trei sferturi dintre cei chestionați se așteaptă să exporte în următorii cinci ani și sunt de părere că aceste exporturi vor reprezenta mai mult de o treime din totalul vânzărilor. Cei mai avizi exportatori sunt cei care caută o creștere agresivă a afacerii, care au cifra de afaceri de peste 100 milioane dolari și care provin din industria producătoare sau agricultură. Din punct de vedere geografic, cei mai ambițioși sunt cei din Europa de Est, țările BRIC și cvartetul „MINT” compus din Mexic, Indonezia, Nigeria și Turcia.

Puține afaceri se așteaptă însă să exporte către un număr simțitor mai mare de țări, majoritatea având tendința de a se limita la țările învecinate sau cele cu care au o limbă și cultură asemănătoare.



“Acest lucru arată că le lipsesc fie competențele, fie încrederea pentru a pătrunde pe noi piețe. Multe ar avea probabil nevoie să angajeze personal talentat din exterior pentru a reduce diferențele, iar dacă nu o fac ar putea să rateze multe oportunități de creștere” spune Mihai Anița, Partener, Lider servicii de audit pentru antreprenori și afaceri de familie, PwC România.

## **Imperativul digital**

În ediția de anul acesta a *PwC Global CEO Survey*, sondaj realizat în rândul directorilor de companii, 81% dintre respondenți au menționat avansul tehnologic drept una dintre cele trei mega tendințe globale cu cel mai mare potențial de a le transforma activitatea în următorii cinci ani. În mod

similar, și afacerile de familie recunosc impactul în creștere al tehnologiei digitale, 79% dintre respondenții *PwC Family Business Survey* plasând-o printre primele trei mega tendințe.

Un procentaj ridicat (72%) dintre respondenți sunt de acord că trebuie să își adapteze modul în care operează în exteriorul companiei și să se organizeze corespunzător în interiorul ei pentru a optimiza exploatarea oportunităților din sfera digitală și pentru a evita să fie înghițiți de concurenții mai avansați. Cele mai mari procentaje pentru înțelegerea potențialului comercial al sferei digitale au fost înregistrate în rândul respondenților din piețele emergente din România (80%), China (77%), Kenya, India și Malaiezia (toate 69%). Cel mai mic procentaj a fost înregistrat în Irlanda (45%), Marea Britanie (45%) și Canada (38%).

### **Profesionalizarea afacerii**

Profesionalizarea afacerii de familie înseamnă structurarea și disciplinarea viziunii și canalizarea energiei caracteristice acestui tip de companii antreprenoriale. Aceasta le va ajuta în inovație, diversificarea mai eficientă a ramurilor de activitate, creșterea exporturilor și dezvoltarea mai rapidă.

### **„Profesionalizarea” familiei**

Profesionalizarea afacerii în sine nu este însă suficientă și trebuie însoțită de o abordare la fel de riguroasă a raporturilor de familie. Aceasta înseamnă, de exemplu, stabilirea unor proceduri care să reglementeze modul în care familia interacționează cu afacerea – inclusiv stabilirea unei infrastructuri a procesului decizional și a canalelor formale de comunicare. Acestea se vor dovedi esențiale în situații tensionate sau conflictuale. Pe scurt, este vorba despre protejarea interesului familiei și garantarea supraviețuirii firmei.

### **Succesul succesiunii**

O abordare profesională este cea mai importantă în cazul succesiunilor. Mult prea multe afaceri de familie încă nu au realizat cât potențial distructiv are acest aspect. 53% dintre respondenți afirmă că au planuri de succesiune pentru unele funcții de conducere, chiar dacă nu pentru toate, însă doar 30% dintre aceste planuri sunt documentate în mod corespunzător. Doar 16% declară că au proceduri de succesiune detaliate.

„Un plan care nu este pus pe hârtie nu este un plan, este doar o idee. Aceasta este o problemă de care afacerile de familie trebuie să se ocupe cu aceeași seriozitate și energie cu care se ocupă și de profesionalizarea altor aspecte ale afacerii. Fără aceste planuri, toată afacerea este supusă riscului”, a adăugat Ionuț Simion.

#### **Despre raport:**

1. Sondajul PwC din 2014 în rândul afacerilor de familie a luat în considerare companiile de familie cu o cifră de afaceri mai mare de 5 milioane de dolari din peste 40 de țări. Intervipurile cu 2.378 proprietari de afaceri de familie și directori executivi au avut loc între 29 aprilie și 29 august 2014. Valoarea totală însumată a cifrei de afaceri a companiilor acoperite de prezentul raport depășește 500 de miliarde de dolari.
2. Concluziile sondajului global al PwC în rândul afacerilor de familie, ***Up close and professional: the family factor***, pot fi descărcate de la adresa [www.pwc.com/familybusinesssurvey](http://www.pwc.com/familybusinesssurvey).
3. Mai multe informații privind răspunsurile antreprenorilor din țara noastră vor fi date publicității în perioada următoare, în cadrul unui raport asupra principalelor rezultate pentru România.

#### **Despre PwC**

Firmele din rețeaua PwC ajută organizațiile și indivizii să creeze valoarea adăugată de care au nevoie. Suntem o rețea de firme prezentă în 157 de țări cu mai mult de 195.000 de specialiști dedicați oferirii de servicii de calitate de audit, consultanță fiscală și consultanță pentru afaceri. Spuneți-ne care sunt lucrurile importante pentru dumneavoastră și descoperiți mai multe informații despre noi vizitând site-ul [www.pwc.ro](http://www.pwc.ro).

## Balanța de plăți și datoria externă – august 2014

*Datele statistice privind balanța de plăți și datoria externă sunt compilate și prezentate conform noilor standarde metodologice internaționale (vezi [Precizări metodologice](#)).*

În perioada ianuarie – august 2014<sup>p</sup>, **contul curent** al balanței de plăți a înregistrat un deficit de 945 milioane euro, comparativ cu 489 milioane euro în aceeași perioadă a anului 2013, pe fondul majorării deficitului înregistrat de balanța veniturilor primare (cu 1 037 milioane euro) și al reducerii excedentului veniturilor secundare (cu 294 milioane euro).

– milioane euro –

	ianuarie – august 2013 <sup>p</sup>			ianuarie – august 2014 <sup>p</sup>		
	CREDIT	DEBIT	SOLD	CREDIT	DEBIT	SOLD
<b>CONTUL CURENT (A+B+C)</b>	<b>42 191</b>	<b>42 680</b>	<b>-489</b>	<b>45 057</b>	<b>46 002</b>	<b>-945</b>
<b>A. Bunuri și servicii</b>	36 833	37 362	-529	39 881	39 535	346

	ianuarie – august 2013 <sup>p</sup>			ianuarie – august 2014 <sup>p</sup>		
	CREDIT	DEBIT	SOLD	CREDIT	DEBIT	SOLD
<b>a. Bunuri</b>	28 304	31 874	-3 570	30 297	33 801	-3 504
<b>b. Servicii</b>	8 529	5 488	3 041	9 584	5 734	3 850
– servicii de prelucrare a bunurilor aflate în proprietatea terților	1 456	99	1 357	1 673	103	1 570
– transport	2 463	884	1 579	2 790	1 000	1 790
– turism – călătorii	760	975	-215	863	954	-91
– alte servicii	3 850	3 530	320	4 258	3 677	581
<b>B. Venituri primare</b>	1 980	3 351	-1 371	2 100	4 508	-2 408
<b>C. Venituri secundare</b>	3 378	1 967	1 411	3 076	1 959	1 117

p – Date provizorii

**Investițiile directe ale nerezidenților** în România (date estimate) au totalizat 1 424 milioane euro, din care participațiile la capital (inclusiv profitul reinvestit) au însumat 1 646 milioane euro, iar creditele intragrup au înregistrat o valoare negativă de 222 milioane euro (net).

**Datoria externă pe termen lung** a însumat **77 438 milioane euro** la 31 august 2014 (80,0 la sută din total datorie externă), în scădere cu 1,8 la sută față de 31 decembrie 2013.

**Datoria externă pe termen scurt** a înregistrat la 31 august 2014 nivelul de **19 313 milioane euro** ( 20,0 la sută din total datorie externă), în creștere cu 0,5 la sută față de 31 decembrie 2013.

# Datoria externă a României la 31 august 2014 și serviciul datoriei externe în perioada ianuarie – august 2014

– milioane euro –

	Datoria externă		Serviciul datoriei externe în perioada ianuarie – august 2014 <sup>p</sup>
	Sold la 31.12.2013 <sup>p</sup>	Sold la 31.08.2014 <sup>p</sup>	
<b>I. Datoria externă pe termen lung</b>	<b>78 860</b>	<b>77 438</b>	<b>14 759</b>
<b>I.1. Datoria publică</b>	30 294	31 726	4 728
<b>I.1.1. Datoria publică directă,             din care:</b>	29 069	30 591	4 619
<b>I.1.1.1. Împrumuturi de la FMI</b>	1 121	437	719
<b>I.1.2. Datoria garantată public</b>	1 225	1 135	109
<b>I.2. Datoria negarantată public,             din care:</b>	42 756	42 480	7 285
<b>I.2.1. Depozite pe termen lung ale             nerezidenților</b>	6 453	6 342	1 573
<b>I.3. Datoria autorității monetare,             din care:</b>	5 810	3 232	2 746
<b>I.3.1. Împrumuturi de la FMI</b>	4 708	2 097	2 746
<b>I.3.2. Alocări de DST de la FMI</b>	1 102	1 135	0
<b>II. Datoria externă pe termen scurt</b>	<b>19 209</b>	<b>19 313</b>	<b>19 303<sup>e</sup></b>
<b>Total datorie externă (I+II)</b>	<b>98 069</b>	<b>96 751</b>	<b>34 062</b>

e – date estimate

p – date provizorii

**Rata serviciului datoriei externe pe termen lung** a fost 37,0 la sută în perioada ianuarie – august 2014, comparativ cu 42,9 la sută în anul 2013. **Gradul de acoperire** a fost 6,9 luni de importuri de bunuri și servicii la 31 august 2014, comparativ cu 7,3 luni de importuri la 31 decembrie 2013.

## Precizări metodologice

- Începând cu anul 2014, standardul metodologic internațional pentru elaborarea balanței de plăți este asigurat de Manualul FMI *Balanța de plăți și poziția investițională internațională, ediția a-VI-a (BPM6)*, care înlocuiește Manualul FMI *Balanța de plăți, ediția a-V-a (BPM5)*. Pentru a menține și îmbunătăți coerența între statisticile macroeconomice internaționale, manualul BPM6 a fost elaborat în concordanță cu actualizarea Definiției OECD benchmark a investițiilor străine directe (BD4 – 2008), precum și a Sistemului

Conturilor Naționale (SCN 2008). Metodologia BPM6 a fost transpusă în legislația europeană prin Regulamentul UE nr. 555/2012 privind statisticile comunitare în domeniul balanței de plăți, al comerțului internațional cu servicii și al investițiilor străine directe. Pentru detalii privind principalele modificări metodologice și comparabilitatea datelor se poate accesa link-ul: [Implementarea noilor standarde metodologice în statisticile elaborate de BNR.](#)

2. Pentru interpretarea datelor, la **contul curent** se vor avea în vedere următoarele:

1. **Bunuri (pe principiul balanței de plăți)**: Sursa datelor: Institutul Național de Statistică – Comerțul internațional cu bunuri. Importurile FOB se calculează de BNR pe baza coeficientului de transformare CIF/FOB de 1,0430 determinat de INS: [INS – Actualizarea coeficientului CIF/FOB.](#) Principiul balanței de plăți presupune înregistrarea bunurilor pe criteriul „schimbului de proprietate economică” (se includ bunurile care intră în proprietatea rezidenților, indiferent dacă bunurile trec sau nu frontiera țării respective), în timp ce în statistica comerțului internațional, bunurile se înregistrează după criteriul „tregerii frontierei” (se includ bunurile care trec frontiera, indiferent dacă se află sau nu în proprietatea rezidenților). **Pentru asigurarea respectării principiului „schimbului de proprietate economică”, datele furnizate de INS sunt ajustate de BNR, astfel că valorile exportului și importului de bunuri din balanța de plăți sunt diferite de cele din statistica comerțului internațional cu bunuri.** Principala diferență dintre cele două statistici provine de la *Prelucrarea bunurilor aflate în proprietatea terților*, care, conform BPM6, a fost reclasificată de la *comerțul cu bunuri* la *comerțul cu servicii*,

iar sursa datelor pentru această poziție a fost modificată de la *Comerțul internațional cu bunuri* la *Cercetarea statistică trimestrială privind comerțul internațional cu servicii*, derulată de BNR;

2. **Servicii**: Sursa datelor: Cercetarea statistică trimestrială privind comerțul internațional cu servicii;
  3. **Venituri primare**: includ venituri din muncă, venituri din investiții în active financiare (investiții directe, de portofoliu și alte investiții) și alte venituri primare (impozite, subvenții);
  4. **Venituri secundare**: includ transferuri curente private și transferuri ale administrației publice.
3. **Investiții străine directe**: Creditele subordonate dintre intermediari financiari afiliați (bănci, IFN-uri) nu mai sunt considerate de natura investițiilor directe, ca în BPM5, ci se înregistrează în *contul financiar/ alte investiții*.
4. Soldul datoriei externe publice este calculat pe bază cash (nu include dobânda acumulată și care nu a ajuns la scadență). *Datoria externă publică directă* include împrumuturile externe contractate direct de MFP și autoritățile administrației publice locale, în baza legislației privind datoria publică, inclusiv cele primite de MFP conform OUG nr. 99/2009 privind ratificarea Acordului *Stand-By* dintre România și FMI, precum și titlurile de stat cumpărate de nerezidenți – calculate la valoarea de piață. *Datoria externă garantată public* include împrumuturile externe garantate de MFP și autoritățile administrației publice locale, conform legislației privind datoria publică. *Împrumuturile de la FMI* (pct. I.3.1 din tabel) reprezintă sumele trase în baza Acordului *Stand-By* cu România, exclusiv sumele primite de MFP de la FMI conform OUG nr. 99/2009 (punctul I.1.1.1 din tabel).

Conform BPM6, *alocările de DST de la FMI* (pct. I.3.2 din tabel) sunt clasificate ca datorie externă pe termen lung.

5. Rata serviciului datoriei externe pe termen lung se calculează ca raport între serviciul datoriei externe pe termen lung și exportul de bunuri și servicii.
6. Gradul de acoperire a rezervei în luni de importuri se calculează ca raport între rezervele internaționale ale României (valută + aur) la sfârșitul perioadei și importul mediu lunar de bunuri și servicii din perioada respectivă.
7. Datele de balanță de plăți sunt revizuite lunar; pentru a vizualiza datele revizuite aferente lunilor anterioare se poate accesa: [Baza de date interactivă](#). În luna ianuarie 2015, baza de date interactivă va fi actualizată cu seriile de date istorice lunare și trimestriale transpuse în metodologia BPM6, începând cu perioada de referință 2008.

*Sursa: [www.bnr.ro](http://www.bnr.ro)*

---

**CJUE: Impozitare indirectă a majorării de capital. Impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de**

# valoare dematerializate

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 octombrie 2014(\*)

„Fiscalitate – Directiva 2008/7/CE – Articolul 5 alineatul (2) și articolul 6 – Impozitare indirectă a majorării de capital – Impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate”

În cauza C-299/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Grondwettelijk Hof (Belgia), prin decizia din 16 mai 2013, primită de Curte la 30 mai 2013,

**Isabelle Gielen**

împotriva

**Ministerraad,**

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Gielen, de P. Malherbe, avocat;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Roels,  
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 articolului 5 alineatul (2) și a articolului 6 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Gielen, pe de o parte, și Ministerraad (Consiliul de Miniștri), pe de altă parte, cu privire la impozitul pe conversia titlurilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative.

## **Cadrul juridic**

### *Dreptul Uniunii*

3 Considerentele (2) și (9) ale Directivei 2008/7 au următorul cuprins:

„(2) Impozitarea indirectă a majorării de capital, în special impozitul pe capital (impozitarea aporturilor la capitalul societăților comerciale și firmelor), taxa de timbru aplicată operațiunilor cu valori mobiliare și impozitarea operațiunilor de restructurare, indiferent dacă operațiunile respective presupun o majorare de capital, generează discriminări, dublă impozitare și neconcordanțe care afectează libera circulație a capitalurilor. Acest aspect se regăsește și în cazul altor impozite indirecte, similare impozitului pe capital și taxei de timbru aplicate operațiunilor cu valori mobiliare.

[...]

(9) Nu ar trebui să fie impus niciun impozit indirect asupra majorării de capital, altul decât impozitul pe capital. [...]"

4 Potrivit articolului 1 din această directivă:

„Prezenta directivă reglementează impozitarea indirectă a:

- (a) aporturilor la capitalul societăților de capital;
- (b) operațiunilor de restructurare a societăților de capital;
- (c) emiterii anumitor valori mobiliare și titluri de valoare.”

5 Articolul 3 din directiva menționată enumeră o serie de operațiuni care sunt considerate aporturi de capital în sensul acesteia.

6 Articolul 5 din Directiva 2008/7, intitulat „Tranzacții care nu sunt supuse impozitării indirecte”, prevede:

„(1) Statele membre nu impun societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

- (a) aporturile de capital;
- (b) împrumuturile sau furnizarea de servicii sub formă de aporturi de capital;
- (c) înregistrarea sau orice altă formalitate necesară înainte de începerea activității pe care o societate de capital trebuie s-o îndeplinească în funcție de forma sa legală de constituire;
- (d) modificarea actului constitutiv sau a statutului unei societăți de capital, în special următoarele:

- (i) transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital;
- (ii) transferul, dintr-un stat membru într-un alt stat membru, al sediului administrativ sau al sediului social al unei societăți de capital;
- (iii) o modificare a obiectului de activitate al societății de capital;
- (iv) prelungirea duratei de existență a societății de capital;
- (e) restructurarea operațiunilor menționate la articolul 4.

(2) Statele membre nu impun nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

(a) crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip sau a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent;

(b) împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente, sau crearea, emiterea sau admiterea la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acestor obligațiuni sau a altor titluri de valoare negociabile.”

7 Articolul 6 din această directivă, intitulat „Taxa pe valoarea adăugată și alte taxe”, prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 5, statele membre pot impune următoarele impozite și taxe:

(a) taxe la cesiunea titlurilor de valoare, impozitate

sau nu la o cotă unică;

(b) taxe de cesiune, inclusiv taxe de cadastru, la transferul unor activități sau imobile, situate pe teritoriul acestora, către o societate de capital;

(c) taxe de cesiune la transferul activelor de orice fel cesionate unei societăți de capital, atât timp cât contravaloarea transferului de proprietate este alta decât părțile sociale deținute în cadrul societății;

(d) taxe la constituirea, înregistrarea sau radierea ipotecilor sau alte taxe pe terenuri sau alte proprietăți;

(e) taxe datorate sub forma unor onorarii sau speze;

(f) taxa pe valoarea adăugată.

(2) Quantumul impozitelor și taxelor impuse enumerate la alineatul (1) literele (b)-(e) nu se modifică în funcție de situarea sau nu a sediului de administrare sau a sediului social al unei societăți de capital pe teritoriul statului membru care impune respectivele impozite sau taxe. Quantumul acestora nu poate depăși quantumul impozitelor sau al taxelor aplicabile unor operațiuni similare desfășurate în statul membru care le aplică.”

8 În conformitate cu articolele 16 și 17 din Directiva 2008/7, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2009, Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75, denumită în continuare „Directiva 69/335”). Dispozițiile articolului 5 alineatul (2) și ale articolului 6 alineatul (1) din Directiva 2008/7 reiau, în esență, conținutul articolului 11 și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva 69/335.

## *Dreptul belgian*

9            Articolele 3-5 și 7 din Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor de valoare la purtător (*Belgisch Staatsblad*, 23 decembrie 2005, p. 55488, și 6 februarie 2006, p. 6111) prevăd, în esență, interdicția de a emite și de a remite efectiv titluri la purtător noi, începând cu 1 ianuarie 2008, conversia prin lege a anumitor titluri la purtător în titluri de valoare dematerializate și obligația de a converti, cel târziu până la 31 decembrie 2013, celelalte titluri la purtător, în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate, la alegerea titularului. Eliminarea treptată a efectelor comerciale la purtător se înscrie în cadrul combaterii abuzurilor, a criminalității financiare, a finanțării terorismului, a practicilor de spălare a banilor și a fraudei fiscale.

10           Potrivit articolului 167 din Codul privind diverse taxe și impozite (*code des droits et taxes divers*, denumit în continuare „codul”), introdus prin Legea din 28 decembrie 2011 privind diferite dispoziții (*Belgisch Staatsblad*, 30 decembrie 2011, p. 81644):

„Se stabilește impozitul pe conversia titlurilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative conform Legii din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător, cu excepția titlurilor de valoare, în sensul articolului 2 paragraful 1 punctul 1 din Legea din 14 decembrie 2005 menționată anterior, scadente înainte de 1 ianuarie 2014.”

11           Articolul 168 din cod prevede:

„Cota de impozitare este de:

- 1 % pentru conversiile realizate în cursul anului 2012;
- 2 % pentru conversiile realizate în cursul anului

2013.”

12 Articolul 169 din cod are următorul cuprins:

„Impozitul datorat este calculat, la data depunerii:

a) pentru valorile mobiliare admise pe piața reglementată sau într-un sistem multilateral de tranzacționare, în funcție de ultimul curs stabilit înainte de data depunerii;

b) pentru titlurile de creanță neadmise pe piața reglementată, din valoarea nominală a capitalului creanței;

c) pentru titlurile de participare în cadrul organismelor de plasament cu număr variabil de participațiuni, din ultima valoare de inventar calculată înainte de data depunerii;

d) în celelalte cazuri, din valoarea contabilă, fără dobânzi, a titlurilor din ziua depunerii, care va fi apreciată de cel care convertește titlurile.

Atunci când valoarea titlurilor care trebuie convertite este exprimată în monedă străină, aceasta este convertită în euro pe baza cursului de schimb la vânzare de la data depunerii.”

13 Articolul 170 din cod prevede:

„Impozitul se achită:

1° prin intermediari specializați, atunci când titlurile la purtător sunt înscrise într-un cont de titluri în urma depunerii lor de către titular;

2° prin societăți emitente, atunci când titlurile sunt depuse în vederea conversiei lor în titluri nominative.”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

14 Doamna Gielen este, împreună cu cei doi copii ai săi, proprietara mai multor titluri la purtător emise de două societăți pe acțiuni cu sediul în Belgia. La 21 decembrie

2011, aceasta le-a convertit în titluri nominative, în conformitate cu Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător, însă această conversie nu a putut fi realizată înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2012, a impozitului pe titlurile la purtător instituit prin Legea din 28 decembrie 2011 privind dispoziții diverse.

15 Doamna Gielen a introdus, în fața Grondwettelijk Hof, o acțiune în anularea dispozițiilor care instituie acest impozit, pentru încălcarea în special a articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7. Ea apreciază că, întrucât conversia titlurilor la purtător este obligatorie, aceasta face parte dintre „operațiunile globale” de majorare de capital și, prin urmare, nu poate fi supusă niciunei impozitări indirecte.

16 Guvernul belgian este de părere că impozitul nu are ca obiectiv să aducă atingere tranzacțiilor economice sau financiare voluntare care privesc acțiuni sau împrumuturi, ci urmărește să încurajeze societățile să respecte o dispoziție anterioară privind „combaterea abuzurilor”. Prin urmare, acesta nu intră în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care vizează, în opinia sa, operațiunile de pe piața primară. Acesta apreciază că respectiva directivă se referă la emiterea sau la punerea în circulație a titlurilor de valoare noi, iar nu la conversia lor. Operațiunea de conversie prevăzută de Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător nu s-ar realiza nici pe piața primară, nici pe piața secundară, neavând, așadar, nicio legătură cu majorarea de capital.

17 În lumina jurisprudenței Curții și în special a Hotărârii FECSA și ACESA (C-31/97 și C-32/97, EU:C:1998:508), precum și a Hotărârii Comisia/Belgia (C-415/02, EU:C:2004:450), Grondwettelijk Hof dorește să știe dacă, având în vedere obligația de a converti titlurile la purtător cel târziu până la 31 decembrie 2013, impozitul trebuie să fie calificat drept impozitare indirectă, în sensul articolului 5

alineatul (2) din Directiva 2008/7.

18 În aceste condiții, Grondwettelijk Hof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că se opune percepției unui impozit pe conversia obligatorie prin lege a titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate și, în cazul unui răspuns afirmativ, un astfel de impozit poate fi justificat în temeiul articolului 6 din [această directivă]?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că se opune percepției unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal și, în caz afirmativ, dacă un astfel de impozit poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

20 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, astfel cum reiese din preambulul Directivei 69/335, pe care Directiva 2008/7 a înlocuit-o începând cu 1 ianuarie 2009, că aceasta urmărește promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată esențială pentru crearea unei uniuni economice având caracteristici similare cu cele ale unei piețe interne. Realizarea unui astfel de scop presupune, în ceea ce privește impozitarea majorării de capital, desființarea impozitelor indirecte în vigoare până la acel moment în statele membre și înlocuirea lor cu un impozit aplicat o singură dată în cadrul pieței interne, al cărui nivel să fie același în toate statele membre (a se vedea Hotărârea HSBC Holdings și Vidacos

Nominees, C-569/07, EU:C:2009:594, punctul 28).

21 În această privință, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2008/7 interzice orice formă de impozitare indirectă, în special în ceea ce privește aporturile de capital. În plus, articolul 5 alineatul (2) literele (a) și (b) din directiva menționată interzice statelor membre să impună orice formă de impozitare indirectă în ceea ce privește, pe de o parte, crearea, emiterea, admiterea în vederea coteșii la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip, precum și a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent, și, pe de altă parte, în special împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente.

22 În ceea ce privește articolul 11 litera (b) din Directiva 69/335, a cărei formulare este preluată la articolul 5 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2008/7, Curtea a precizat în Hotărârea sa FECSA și ACESA (EU:C:1998:508, punctul 18) că, deși această dispoziție nu menționează expres rambursarea unui împrumut obligatar, totuși, a interzice aplicarea unui impozit la emiterea unui împrumut obligatar, însă a-l admite la rambursarea unui astfel de împrumut ar avea drept consecință, contrar obiectivului urmărit de directivă, impozitarea împrumutului ca operațiune globală pentru majorarea de capital.

23 De asemenea, în Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2004:450, punctul 32), Curtea a decis că, deși articolul 11 litera (a) din Directiva 69/335, formulat în termeni identici cu articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7, nu menționează expres prima achiziție de acțiuni sau remiterea de titluri la purtător, totuși, a permite aplicarea unui impozit pe prima achiziție a unui titlu de valoare nou emis sau a unei taxe pe remiterea de titluri la purtător, care

grevează predarea materială a unor astfel de titluri ce are loc în cadrul emiterii acestora, echivalează, în realitate, chiar cu impozitarea emiterii acestui titlu de valoare, în măsura în care aceasta face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea capitalului.

24 Astfel, rezultă din jurisprudența Curții referitoare la dispozițiile articolului 11 din Directiva 69/335, în special din Hotărârea FECSA și ACESA (EU:C:1998:508), precum și din Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2004:450), că, în conformitate cu obiectivele directivei menționate, interdicția impozitării operațiunilor de majorare de capital se aplică și operațiunilor care nu sunt expres vizate de această interdicție, în condițiile în care o astfel de impozitare echivalează cu impozitarea unei operațiuni care face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea de capital. Această interpretare poate fi transpusă la articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care preia, într-o formulare identică, articolul 11 din Directiva 69/335.

25 În speță, deși, astfel cum susține guvernul belgian, este adevărat că articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7 nu menționează expres conversia de acțiuni, totuși, conversia acțiunilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative, devenită obligatorie prin Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor de valoare la purtător, intră în sfera emiterii de acțiuni în sensul articolului 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7.

26 În consecință, stabilind un impozit pe conversia menționată, articolul 167 din cod, în realitate, nu face altceva decât să impoziteze chiar emiterea acestui titlu de valoare, în măsura în care aceasta face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea de capital, aducând astfel atingere efectului util al articolului 5 alineatul (2) litera (a) din directivă (a se vedea în acest sens Hotărârile FECSA și ACESA, EU:C:1998:508, punctele 18 și

19, precum și Comisia/Belgia, EU:C:2004:450, punctele 32 și 33).

27 În consecință, articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că interdicția aplicării oricărei forme de impozitare indirectă în ceea ce privește emiterea de acțiuni se opune unui impozit pe conversia acțiunilor la purtător deja emise în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative precum cel în discuție în litigiul principal.

28 În ceea ce privește aspectul dacă un astfel de impozit poate fi justificat de articolul 6 alineatul (1) din Directiva 2008/7, care permite statelor membre să aplice un impozit pe cesiunea titlurilor de valoare, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că articolul 12 din Directiva 69/335, al cărui mod de redactare era, în esență, identic cu cel al articolului 6 din Directiva 2008/7, constituie o derogare de la interdicția de principiu a formelor de impozitare care au aceleași caracteristici ca și impozitul pe capital (Hotărârea Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, punctul 28).

29 Această dispoziție, care, fiind o excepție de la regula neimpozitării, este de strictă interpretare, nu se poate aplica în cazul unui impozit pe conversia acțiunilor la purtător precum cel în discuție în litigiul principal.

30 Astfel, în cadrul acestei conversii, acțiunile la purtător sunt convertite în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative, fără să existe un transfer al dreptului de la un prim titular la un al doilea titular.

31 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 se opune aplicării unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal. Un astfel de impozit nu

poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

32 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 cincea) declară:

**Articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal. Un astfel de impozit nu poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.**

*Sursa: [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)*

---

**CJUE: Structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat. Stabilirea unei accize. Principiu care**

# **stabilește o rată a accizei pentru toate țigaretetele. Posibilitatea statelor membre de a stabili o valoare minimă a accizei**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 octombrie 2014(\*)

„Trimitere preliminară – Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Directivele 95/59/CE și 2011/64/UE – Structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat – Stabilirea unei accize – Principiu care stabilește o rată a accizei pentru toate țigaretetele – Posibilitatea statelor membre de a stabili o valoare minimă a accizei – Țigaretete din categoria celor cu prețul cel mai mic – Reglementare națională – Categorie specifică de țigaretete – Stabilirea accizei la 115 %”

În cauza C-428/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Consiglio di Stato (Italia), prin decizia du 17 iulie 2013, primită de Curte la 26 iulie 2013, în procedura

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS)**

împotriva

**Yesmoke Tobacco SpA,**

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Yesmoke Tobacco SpA, de G. Contaldi, avvocato;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul spaniol, de M. J. García-Valdecasas Dorrego, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de F. Gloaguen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Rebelo și de J. Colaço, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de D. Recchia, 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 articolului 7 alineatul (2) și a articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO L 176, p. 24).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerul Economiei și Finanțelor) și Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) (Administrația Autonomă a Monopolurilor de Stat), pe de o parte, și Yesmoke Tobacco SpA, pe de altă parte, cu privire la o decizie a directorului general al AAMS, intitulată „Ripartizione dei Prezzi delle sigarette – Tabella A” (Repartizarea prețurilor țigaretelor – Tabelul A) din 11 ianuarie 2012 (GURI nr. 16 din 20 ianuarie 2012, denumită în continuare „decizia în litigiu”), prin care a fost introdusă o acciză minimă numai pentru țigaretetele care au preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

## **Cadrul juridic**

### *Dreptul Uniunii*

#### Directiva 95/59

3 Directiva 95/59/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/12/UE a Consiliului din 16 februarie 2010 (JO L 50, p. 1, denumită în continuare „Directiva 95/59”), prevede la articolul 8 alineatul (2):

„Rata accizei proporționale și suma accizei specifice trebuie să fie aceeași pentru toate țigările.”

4 Articolul 16 alineatul (7) din Directiva 95/59 prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatelor (3), (4), (5) și (6), statele membre pot percepe o acciză minimă pe țigaretete.”

#### Directiva 2011/64

5 Potrivit considerentelor (2), (3), (9), (14) și (16) ale Directivei 2011/64:

„(2) Este necesar ca legislația fiscală a Uniunii referitoare la produsele din tutun să asigure funcționarea corectă a pieței interne și, în același timp, un nivel ridicat de protecție a sănătății, astfel cum se prevede la articolul 168 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, având în vedere că produsele din tutun pot fi extrem de dăunătoare pentru sănătate și având în vedere apartenența Uniunii la Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului (FCTC). Ar trebui să fie avută în vedere situația fiecăruia dintre diferitele tipuri de tutun prelucrat în parte.

(3) Unul dintre obiectivele Tratatului privind Uniunea Europeană este de a menține o uniune economică ale cărei caracteristici să fie similare cu cele ale unei piețe interne, în cadrul căreia există o concurență sănătoasă. În ceea ce privește tutunul prelucrat, realizarea acestui obiectiv presupune ca aplicarea taxelor privind consumul de produse în acest sector în statele membre să nu producă condiții de denaturare a concurenței și să nu împiedice libera lor circulație în cadrul Uniunii.

[...]

(9) În ceea ce privește accizele, armonizarea structurilor trebuie să conducă în special la concurență loială între diferitele categorii de tutun prelucrat care aparțin aceleiași grupe și care să nu fie denaturată de efectele induse de impozitare și, în consecință, la deschiderea piețelor naționale ale statelor membre.

[...]

(14) În ceea ce privește țigăretele, ar trebui asigurate condiții neutre de concurență pentru producători, ar trebui redusă fragmentarea piețelor tutunului și ar trebui susținute

obiectivele în materie de sănătate. De aceea, o cerință minimă legată de preț ar trebui să privească prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul, în timp ce o valoare minimă monetară ar trebui să fie aplicabilă tuturor țigaretelor. Din aceleași motive, prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul ar trebui să servească, de asemenea, ca referință de măsurare a ponderii accizei specifice în cadrul sarcinii fiscale totale.

[...]

(16) Această convergență ar contribui de asemenea la asigurarea unui nivel ridicat de protecție a sănătății umane. Nivelul de taxare este într-adevăr un factor important asupra prețului produselor din tutun care influențează, la rândul său, obiceiurile legate de fumat ale consumatorilor. Frauda și contrabanda subminează influența taxelor în special asupra nivelului prețurilor țigaretelor și ale tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete, punând astfel în pericol îndeplinirea obiectivelor privind controlul tutunului și protecția sănătății.”

6 Articolul 1 din Directiva 2011/64 prevede:

„Prezenta directivă stabilește principiile generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre.”

7 Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 2011/64 are următorul cuprins:

„(1) Țigaretetele fabricate în Uniune și cele importate din statele terțe fac obiectul unei accize *ad valorem*, calculată la prețul maxim de vânzare cu amănuntul, incluzând drepturile vamale, precum și al unei accize specifice calculate pe unitatea de produs.

Fără a aduce atingere primului paragraf, statele membre pot elimina drepturile vamale din baza de calcul a accizei *ad valorem* aplicate țigaretelor.

(2) Rata accizei *ad valorem* și nivelul accizei specifice trebuie să fie aceleași pentru toate țigaretetele.”

8 Articolul 8 alineatele (3)-(6) din Directiva 2011/64 prevede:

„(3) Până la 31 decembrie 2013 componenta specifică a accizei nu este mai mică de 5 % și nici mai mare de 76,5 % din sarcina fiscală totală rezultată din combinarea următoarelor:

(a) acciza specifică;

(b) acciza *ad valorem* și taxa pe valoarea adăugată (TVA) percepute la prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul.

(4) De la 1 ianuarie 2014 componenta specifică a accizei pentru țigaretete nu este mai mică de 7,5 % și nici mai mare de 76,5 % din sarcina fiscală totală rezultată din combinarea următoarelor:

(a) acciza specifică;

(b) acciza *ad valorem* și TVA percepute la prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul.

(5) Prin derogare de la alineatele (3) și (4), dacă într-un stat membru apare o modificare a prețului mediu ponderat de vânzare cu amănuntul la țigaretete, aducând componenta specifică a accizei, exprimată ca procent din sarcina fiscală totală, sub 5 % sau 7,5 %, în funcție de care procent este aplicabil, sau peste 76,5 % din sarcina fiscală totală, statul membru în cauză poate amâna ajustarea valorii accizei specifice până la data de 1 ianuarie a celui de al doilea an ulterior celui în care are loc modificarea de preț.

(6) Sub rezerva dispozițiilor alineatelor (3), (4) și (5) din prezentul articol și a articolului 7 alineatul (1) al doilea paragraf, statele membre pot percepe o acciză minimă pe țigaretete.”

9            Articolul 14 alineatul (2) din Directiva 2011/64 prevede:

„Acciza globală (acciza specifică și/sau acciza *ad valorem* exclusiv TVA), exprimată ca procent, ca sumă pe kilogram sau pentru un anumit număr de bucăți, va fi cel puțin echivalentă cu ratele sau sumele minime prevăzute pentru:

(a)            trabucuri sau țigări de foi: 5 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau 12 EUR pentru 1 000 de bucăți sau pe kilogram;

(b)            tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete: 40 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau 40 EUR pe kilogram;

(c)            alte tutunuri de fumat: 20 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau 22 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2013, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 43 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 47 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2015, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 46 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 54 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2018, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 48 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 60 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2020, acciza globală pe tutunul de

fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 50 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 60 EUR pe kilogram.

Prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul se calculează în funcție de valoarea totală a tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum, pe baza prețului de vânzare cu amănuntul incluzând toate taxele, împărțit la cantitatea totală de tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum. Acesta este stabilit, nu mai târziu de 1 martie în fiecare an, pe baza datelor privind cantitățile totale eliberate pentru consum în cursul anului calendaristic precedent.”

10 Articolul 21 din Directiva 2011/64 prevede:

„Directivele 92/79/CEE, 92/80/CEE și 95/59[...], astfel cum au fost modificate prin directivele menționate în anexa I partea A, se abrogă, fără a aduce atingere obligațiilor statelor membre cu privire la termenele de transpunere în dreptul intern și de aplicare a directivelor prevăzute în anexa I partea B.

Trimiterile la directivele abrogate se înțeleg ca trimiteri la prezenta directivă și se citesc în conformitate cu tabelul de corespondență din anexa II.”

11 Articolul 22 din directiva menționată prevede că aceasta intră în vigoare la 1 ianuarie 2011.

### *Dreptul italian*

12 Intitulat „Tabelele de repartizare a prețurilor de vânzare cu amănuntul”, articolul 39 quinquies din Decretul legislativ nr.°504 din 26 octombrie 1995 (supliment ordinar la GURI nr. 279 din 29 noiembrie 1995), decret modificat prin articolul 55 alineatul 2 bis litera c) din Legea nr. 122 din 30 iulie 2010 (supliment ordinar la GURI nr. 176 din 30 iulie

2010, denumit în continuare „decretul legislativ”), prevede:

„1. Tabelele de repartizare a prețurilor de vânzare cu amănuntul a tutunului prelucrat sunt stabilite prin decizia directorului Administrației Autonome a Monopolurilor de Stat, care trebuie publicată în *Jurnalul Oficial al Republicii Italiene*. Prețurile de vânzare a produselor menționate la articolul 39 bis alineatul 1 literele a) și b) sunt stabilite în funcție de kilogramul convențional, care echivalează respectiv cu:

- a) 200 de trabucuri;
- b) 400 de țigări de foi;
- c) 1 000 de țigarete.

2. Pentru țigarete, tabelele prevăzute la alineatul 1 sunt întocmite având ca referință țigaretele din categoria de preț cea mai solicitată, stabilite din trei în trei luni pe baza informațiilor primite în prima zi a fiecărui trimestru calendaristic și, în ceea ce privește stabilirea elementului specific al accizei, în funcție de prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al țigaretelor menționat la alineatul 2 bis.

2 bis. Înaintea datei de 1 martie a fiecărui an calendaristic, Administrația Autonomă a Monopolurilor de Stat [AAMS] stabilește, pentru țigaretetele menționate la articolul 39 bis alineatul 1 litera b), prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul pe kilogram convențional [...], care este egal cu raportul, exprimat în euro fără zecimale, dintre valoarea totală, calculată în funcție de prețul de vânzare cu amănuntul, incluzând toate taxele, pentru țigaretetele puse în vânzare în anul calendaristic precedent și cantitatea totală a respectivelor țigaretete.”

13 Articolul 39 octies alineatele 3 și 4 din decretul legislativ, intitulat „Rata de bază și calculul accizei

aplicabile tutunului prelucrat”, prevede:

„3. Pentru țigarele din categoria de preț cea mai solicitată, stabilită conform articolului 39 quinquies alineatul 2, acciza este calculată prin aplicarea ratei de bază corespunzătoare la prețul de vânzare cu amănuntul. Această valoare reprezintă valoarea de bază.

4. Valoarea de bază prevăzută la alineatul 3 reprezintă, în limita a 115 %, acciza datorată pentru țigarele care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată, menționată la articolul 39 quinquies alineatul 2.”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

14 Prin decizia în litigiu, directorul general al AAMS a stabilit, în temeiul articolului 39 octies alineatul 4 din decretul legislativ, la 115 % din valoarea de bază acciza minimă datorată pentru țigarele cu un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

15 Yesmoke Tobacco SpA, societate care produce și comercializează țigarete la un preț mai mic decât cel din categoria de preț cea mai solicitată, a contestat decizia în litigiu la Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (Tribunalul Administrativ Regional Lazio), invocând faptul că această măsură era echivalentă, în ceea ce privește efectele sale, cu stabilirea unui preț minim de vânzare pentru țigarete.

16 Prin hotărârea din 5 aprilie 2012, Tribunale amministrativo regionale per il Lazio a anulat decizia în litigiu după ce a înlăturat aplicarea articolului 39 octies din decretul legislativ. Această instanță a statuat că decizia menționată reintrodusese de fapt un preț minim de revânzare a tutunului prelucrat, ceea ce, în opinia sa, contravenea Hotărârii Comisia/Italia (C-571/08, EU:C:2010:367).

17 Ministero dell'Economia e delle Finanze și AAMS au atacat cu apel respectiva hotărâre la Consiglio di Stato, la 5 iunie 2012. Potrivit acestora, legislația națională privind prețul minim de vânzare al țigaretelor cu privire la care Tribunale amministrativo regionale per il Lazio s-a pronunțat nu are nicio legătură cu dispozițiile respectivului articol 39 octies. Dimpotrivă, această legislație ar fi pe deplin conformă cu dreptul Uniunii, întrucât Directiva 2011/64 ar permite statelor membre să perceapă o acciză minimă pe țigaretete.

18 Instanța de trimitere consideră că soluționarea litigiului principal depinde de interpretarea Directivelor 95/59 și 2011/64.

19 În aceste condiții, Consiglio di Stato a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 8 alineatul (2) din Directiva 95/59[...] și articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2011/64[...], care stabilesc că rata proporțională și, respectiv, rata *ad valorem*, precum și nivelul accizei specifice [...] trebuie să fie egale pentru toate țigaretetele, se opun unei reglementări naționale precum articolul 39 octies alineatul 4 din decretul legislativ [...], care stabilește că acciza datorată pentru țigaretetele având un preț de vânzare finală mai mic decât cel al țigaretetelor din categoria de preț cea mai solicitată este de 115 % din valoarea de bază, stabilind astfel o acciză cu o rată fixă minimă specifică pentru țigaretetele cu un preț de vânzare mai mic, iar nu o valoare minimă a accizei aplicată la toate categoriile de preț ale țigaretetelor, astfel cum permit articolul 16 alineatul (7) din Directiva 95/59[...] și articolul 14 alineatul (2) din Directiva 2011/64[...]?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

20 Cu titlu introductiv, trebuie, pe de o parte, să se

arate că litigiul principal privește o decizie a directorului general al AAMS prin care se stabilesc ratele accizei pe țigarete care a intervenit la 11 ianuarie 2012. Or, conform articolelor 21 și 22 din Directiva 2011/64, această directivă a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2011, Directiva 95/59. Prin urmare, este necesar ca întrebarea adresată fie examinată numai în raport cu dispozițiile Directivei 2011/64.

21 Pe de altă parte, trebuie observat că instanța de trimitere face trimitere la articolul 14 alineatul (2) din Directiva 2011/64, care figurează în capitolul 4 din aceasta, intitulat „Dispoziții aplicabile tutunului prelucrat, altul decât pentru țigarete”, care nu privește țigaretele. Or, regimul accizei minime vizat de întrebarea preliminară este prevăzut la articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64. Astfel, întrebarea preliminară trebuie înțeleasă în sensul că vizează articolul 8 alineatul (6) din directiva menționată, iar nu articolul 14 alineatul (2) din aceasta.

22 Din cele de mai sus rezultă că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale care stabilește nu o acciză minimă identică pentru toate țigaretele, ci o acciză minimă care se aplică numai țigaretelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

23 Directiva 2011/64 are ca obiect stabilirea principiilor generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre. Din cuprinsul considerentelor (2), (3), (9) și (14) ale Directivei 2011/64 reiese că aceasta are ca obiectiv să asigure funcționarea corectă a pieței interne și condiții neutre de concurență. Mai precis, armonizarea structurilor

accizelor nu poate avea ca efect denaturarea concurenței în sectorul tutunului.

24 În ceea ce privește țigaretetele, conform articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2011/64, țigaretetele fabricate în Uniune și cele importate din statele terțe fac obiectul unei accize *ad valorem*, calculată la prețul maxim de vânzare cu amănuntul, precum și al unei accize specifice calculate pe unitatea de produs. Quantumul perceput în temeiul accizei globale variază în funcție de prețul de vânzare al țigaretetelor, întrucât acciza *ad valorem* este stabilită în funcție de prețul de vânzare, și este cu atât mai scăzut cu cât prețul de vânzare este mai mic și invers.

25 Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2011/64 precizează că rata accizei *ad valorem* și nivelul accizei specifice trebuie să fie aceleași pentru toate țigaretetele. Din modul de redactare a alineatelor (1) și (2) ale articolului 7 din această directivă reiese că perceperea accizei globale este obligatorie pentru toate țigaretetele, indiferent de caracteristicile și de prețul acestora.

26 Cu titlu facultativ însă, statele membre pot percepe o acciză minimă pe țigaretete, conform articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64, sub rezerva în special a dispozițiilor alineatelor (3)-(5) ale acestui articol 8, care prevăd limitele care trebuie respectate pentru a stabili acciza specifică.

27 În această privință, trebuie arătat că adjectivul calificativ „minim” implică faptul că acciza prevăzută la articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64 reprezintă un prag minim de impozitare sub care nu poate exista o reducere proporțională a taxei datorate. Astfel cum a subliniat Comisia Europeană în observațiile sale scrise prezentate Curții, acciza minimă permite ca acciza *ad valorem* să nu aibă un efect proporțional dincolo de pragul minim de impozitare.

28 Având în vedere faptul că perceperea accizei globale este obligatorie pentru toate țigaretetele indiferent de caracteristicile și de prețul acestora, o acciză minimă, prevăzută de statele membre în temeiul articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64, trebuie să se aplice tuturor țigaretetelor, indiferent de caracteristicile și de prețul acestora (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește Directiva 95/59, Hotărârea Comisia/Franța, C-302/00, EU:C:2002:123, punctul 20).

29 Pe de altă parte, trebuie remarcat că Directiva 2011/64 distinge diferitele categorii de tutun prelucrat care fac obiectul armonizării vizate de aceasta, și anume țigaretetele, trabucurile și țigările de foi, tutunul tăiat fin și celelalte tipuri de tutun de fumat, fără a face însă distincție între diferitele categorii de țigaretete. Astfel, țigaretetele trebuie considerate o singură categorie de tutun prelucrat în sensul Directivei 2011/64.

30 Instituirea unei accize minime numai pentru anumite categorii de țigaretete, astfel cum este prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, ar permite pentru anumite alte categorii de țigaretete perceperea unei sume, cu titlu de acciză globală, care ar fi inferioară accizei minime, deși introducerea acestei accize minime ar trebui, potrivit Directivei 2011/64, să urmărească să evite, într-un context de preț scăzut, ca sub acest prag să poată exista o reducere proporțională a taxei datorate și să evite astfel ca nivelul de taxare a celor mai ieftine țigaretete să nu fie prea scăzut.

31 Dacă statele membre utilizează posibilitatea de a institui o acciză minimă, conform articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64, o astfel de reglementare trebuie să se înscrie în cadrul definit de directiva menționată și nu poate contraveni obiectivelor acesteia din urmă. Or, instituirea unor praguri minime de impozitare diferite în funcție de caracteristicile sau de prețul țigaretetelor ar genera

denaturări ale concurenței dintre diferitele țigarete și ar fi, așadar, contrară obiectivului de a asigura buna funcționare a pieței interne și condiții neutre de concurență urmărit de Directiva 2011/64.

32 Tocmai acest lucru rezultă din reglementarea în discuție în litigiul principal, care prevede aplicarea unei accize, stabilită la 115 % din acciza aplicabilă categoriei de preț cea mai solicitată, numai pentru țigaretel care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

33 Astfel, în cauza principală, decizia în litigiu arată, după cum reiese din tabelul anexat la decizia menționată, că țigaretel din categoria de preț cea mai solicitată sunt țigaretel al căror preț de vânzare cu amănuntul se ridică la 210 euro pentru 1 000 de țigaretel și pe care este prelevată, în temeiul accizei globale, o valoare a accizei, denumită «valoare de bază», de 122,85 euro pentru 1 000 de țigaretel. În temeiul articolului 39 octies din decretul legislativ, țigaretelor care au un preț mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată, inferior, așadar, sumei de 210 euro pentru 1 000 de țigaretel, li se aplică o acciză de 115 % din valoarea de bază, ceea ce reprezintă 115 % x 122,85 euro, și anume 141,28 euro pentru 1 000 de țigaretel. Astfel, în temeiul reglementării italiene, țigaretel care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic de 210 euro pentru 1 000 de țigaretel suportă o valoare a accizei superioară valorii accizei suportate, în temeiul accizei globale, de țigaretel care au un preț de vânzare cu amănuntul cuprins între 210 și 243 de euro pentru 1 000 de țigaretel.

34 Reglementarea italiană instituie, așadar, un sistem în care suma percepută pe țigaretel din categoria de preț cea mai solicitată, în temeiul accizei globale, este mai mică decât suma percepută în temeiul accizei globale pe țigaretel cele mai ieftine, ceea ce are drept consecință introducerea unor denaturări ale concurenței și contravine obiectivelor

Directivei 2011/64.

35 În ceea ce privește obiectivul de sănătate publică invocat de guvernele italian, spaniol, francez și portughez în observațiile lor scrise respective prezentate în fața Curții, trebuie să se constate că Directiva 2011/64 ține seama, în conformitate cu considerentele (2), (14) și (16) ale acesteia, de obiectivul de protecție a sănătății publice. Mai precis, în considerentul (16) al acestei directive se precizează că nivelul de impozitare este un element fundamental al prețului produselor din tutun, care influențează, la rândul său, obiceiurile consumatorilor fumători. În această privință, Curtea a statuat deja că, în ceea ce privește produsele din tutun, reglementarea fiscală constituie un instrument important și eficient de combatere a consumului acestor produse și, prin urmare, de protecție a sănătății publice (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește Directiva 95/59, Hotărârea Comisia/Italia, EU:C:2010:367, punctul 51).

36 În condițiile în care măsurile naționale se înscriu în cadrul pe care îl definește, Directiva 2011/64 nu împiedică statele membre să continue combaterea tabagismului și să asigure un nivel ridicat de protecție a sănătății publice prin perceperea de accize (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește Directiva 95/59, Hotărârea Comisia/Italia, EU:C:2010:367, punctul 48).

37 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește nu o acciză minimă identică aplicabilă tuturor țigaretelor, ci o acciză minimă care se aplică numai țigaretelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

## **Cu privire la cheltuielile de judecată**

38 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 cincea) declară:

**Articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește nu o acciză minimă identică aplicabilă tuturor țigaretelor, ci o acciză minimă care se aplică numai țigaretelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.**

---

# **Zona Euro rămâne vulnerabilă în pofida semnelor pozitive privind șomajul și investițiile**

– Se estimează o creștere de 0,9% a PIB-ului în 2014 în Zona Euro, evitându-se stagnarea

- **Perspectivă diferite de creștere: Spania și Germania își consolidează economiile, în timp ce Italia și Franța rămân în urmă**
- **Se așteaptă o creștere a investițiilor de 2,4% în 2015 și de 2,8% în 2016, pe fondul redresării economice și a îmbunătățirii nivelului de încredere a consumatorilor**
- **Nivelul scăzut al inflației se va menține până în 2015, riscul de deflație nu a dispărut**

Revenirea Zonei Euro începe să se facă simțită treptat după stagnarea din primele șase luni ale anului, se arată în raportul de toamnă *EY Eurozone Forecast (EEF)*.

Conform raportului, PIB-ul Zonei Euro va crește cu 0,9% în acest an, urmat de o creștere de 1,5% în 2015 și de 1,7% în 2016.

După doi ani de scăderi, se înregistrează o binevenită revenire, însă ritmul de creștere se va situa mult sub ritmul mediu de dinainte de criză de 2,3% pe an, înregistrat în perioada 1997 – 2007.

Privind aspectele pozitive, șomajul din Zona Euro și-a întrerupt creșterea. Deși este așteptată o scădere ușoară a ratei șomajului, de la nivelul actual de 11,4% la 10,9% până la sfârșitul lui 2016, o astfel de evoluție va contribui la creșterea încrederii consumatorilor. Mai mult, revenirea moderată a venitului real disponibil, care este estimat să crească cu 1% în 2015 și cu 1,4% în 2016, ar putea genera creșterea cheltuielilor de consum.

Semne încurajatoare vin și ca rezultat al însănătoșirii constante a sectorului financiar, prognoza EY punctând o relaxare a condițiilor de creditare și o creștere a sprijinului acordat companiilor, ca urmare a programului operațional de refinanțare pe termen lung elaborat de Banca Central Europeană. În acest context, la care se adaugă

consolidarea modestă a activității economice și slăbirea monedei Euro, deflația ar putea fi evitată. Cu toate acestea, Zona Euro va trece printr-o perioadă prelungită de scădere a inflației, date fiind continua disponibilitate a forței de muncă și a presiunii de reducere a gradului de îndatorare în rândul companiilor, gospodăriilor și în sectorul public.

### **Investițiile – noul motor al redresării Zonei Euro**

Primele semne ale redresării economice au fost impulsionate de îmbunătățirea activității comerciale, dar un rol important în perioada care urmează îl va juca cererea internă. Recenta depreciere a monedei Euro va avea un impact pozitiv asupra exportatorilor, în special asupra celor din economiile mai puțin competitive, iar exporturile sunt estimate să crească cu aproximativ 3% în 2014, atingând 4,1% în 2015 și 4,3% în 2016.

Îmbunătățirea mediului comercial, cât și îmbunătățirea accesului la finanțare vor permite firmelor să își crească nivelul de cheltuieli cu investițiile. Conform *EEF*, creșterea cheltuielilor de capital va atinge creșteri semnificative, de 2,4% în 2015 și 2,8% în 2016, față de 1,3% în 2014. Prin urmare, e de așteptat ca, în 2014, contribuția investițiilor la creșterea economică să fie mai mare, după ce a fost puternic negativă în 2013, urmând să se mențină constantă în 2015 și 2016.

Cu toate acestea, revenirea investițiilor va înregistra un ritm mai scăzut decât în alte perioade post-recesiune, cauzele fiind nivelurile ridicate ale datoriei companiilor, creșterea costurilor reale ale împrumuturilor pentru întreprinderile mici și mijlocii și fragmentarea financiară încă mare.

### **Cheltuielile de consum încep să ia avânt**

Conform previziunilor *EEF*, consumul va înregistra un trend ascendent și va deveni un motor important de creștere în 2015 și 2016, cu un ritm aproape dublu față de 2014.

Consumatorii încep să își recapete încrederea, iar scăderea ratei șomajului va fi un factor pozitiv pentru stimularea consumului. Creșterea veniturilor și șomajul în scădere ar putea determina consumatorii să renunțe la economisire în favoarea consumului.

Un impact pozitiv asupra cheltuielilor efectuate de gospodării l-ar putea avea și îmbunătățirea condițiilor din zona creditelor de consum, așteptată ca răspuns la implementarea programului operațional al Băncii Centrale Europene (BCE) de refinanțare pe termen lung, conform unui sondaj realizat de BCE în iunie. Per ansamblu, se estimează ca acești factori să contribuie la o creștere a consumului de 1,4% în 2015 și de 1,5% în 2016, față de doar 0,8% în acest an.



*“În România, cererea internă este de așteptat să devină principalul motor de creștere în acest an. Creșterile salariale și nivelul foarte scăzut al inflației vor întări puterea de cumpărare a consumatorilor, în vreme ce creșterea continuă a exporturilor – după vârful de anul trecut – ar trebui să încurajeze companiile să își mărească investițiile după nivelurile slabe înregistrate din 2012 până în prezent. În acest context, pentru România, EY Eurozone Forecast estimează o creștere de 2,3% a PIB-ului în 2014, urmată de o creștere de 3,6% în 2015,”* declară Bogdan Ion, Country Managing Partner, EY România și Moldova.

\*\*\*

### **Despre EY Eurozone Forecast**

Prognozele și analizele cuprinse în EY Eurozone Forecast au la bază modele ale Băncii Centrale Europene pentru economia Zonei Euro. Aceste modele sunt dezvoltate pe baza unor teorii și tehnici economice de vârf folosite de BCE pentru a realiza prognozele sale trimestriale în privința Zonei Euro.

## Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajați în peste 700 de birouri din 150 de țări și venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Rețeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienților servicii prin care să beneficieze de oportunitățile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piața serviciilor profesionale încă de la înființare, în anul 1992. Cei peste 500 angajați din România și Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistență fiscală, asistență în tranzacții și servicii de asistență în afaceri către companii multinaționale și locale. Avem birouri în București, Cluj-Napoca, Timișoara, Iași și Chișinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este „Building a better working world”. Această redefinire a identității vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informații, vizitați pagina noastră de internet: [www.ey.com](http://www.ey.com).

---

**Apetitul pentru tranzacții atinge cel mai înalt nivel din ultimii ani și indică o revenire la nivelul din 2006**

– Creștere semnificativă a numărului de companii globale care intenționează să realizeze tranzacții în următoarele 12 luni

- **Tranzacțiile de dimensiuni medii vor genera următorul val de fuziuni și achiziții**
- **Creșterea numărului de tranzacții care urmează să fie finalizate; se așteaptă o dublare a activității M&A în următoarele șase luni**
- **Stabilitatea economică și volatilitatea scăzută a evaluărilor stimulează apetitul pentru fuziuni și achiziții după cinci ani de stagnare**

40% dintre companii intenționează să facă achiziții în următoarele 12 luni – cel mai mare procent din ultimii trei ani, conform celui de-al unsprezecelea studiu bi-anual EY, *Global Capital Confidence Barometer*. Studiul are la bază un sondaj derulat în rândul a peste 1600 de directori de top din peste 60 de țări.

Îmbunătățirea condițiilor de piață și creșterea numărului de tranzacții care urmează să fie finalizate ar putea marca o revenire a pieței globale de fuziuni și achiziții la volumele și valorile de dinainte de 2006, după cinci ani de stagnare.

În timp ce anul 2014 s-a remarcat prin mega tranzacții cu mare vizibilitate în piață, *Barometrul EY* indică faptul că și tranzacțiile de dimensiuni medii vor juca un rol important în creșterea pieței de M&A în acest an.

Aproape două treimi (60%) dintre respondenți se așteaptă ca volumul tranzacțiilor să continue să crească în următoarele 12 luni – chiar și după un an 2014 pozitiv pentru activitatea de fuziuni și achiziții.

*“Barometrul nostru precedent anunța valul de mega tranzacții la care am fost martori în 2014. Aceste tranzacții de multe miliarde de dolari au un efect de cascadă asupra pieței de fuziuni și achiziții. Au crescut gradul de încredere în piață și au declanșat activitatea de tranzacționare și la niveluri mai coborâte de tranzacționare”,* a declarat Pip McCrostie, EY

Global Vice Chair, Servicii de asistență în tranzacții.

## **Perspective de creștere a pieței de fuziuni și achiziții, pe măsură ce stabilitatea economică oferă cadrul de materializare a intențiilor de cumpărare**

Numărul de tranzacții ce urmează să fie finalizate reprezintă cel mai relevant indicator al activității din perioada următoare. Iar creșterea acestui număr a înregistrat o remarcabilă creștere, de 30% din aprilie 2014. În plus, două treimi (66%) dintre directorii de top se așteaptă ca numărul tranzacțiilor să atingă un nivel mult mai mare în următorul an – cu un procent mai mult decât dublu față de cel estimat cu șase luni în urmă.

O altă caracteristică a pieței privind sentimentul investitorilor față de activitatea de tranzacționare este intensificarea ofertelor de cumpărare ostile și nesolicitate, menționate de peste jumătate dintre respondenți (53%).

Activitatea de pe piața de M&A este, în același timp, susținută de nivelul ridicat de încredere al oamenilor de afaceri în climatul macroeconomic global. Procentul executivilor care cred că economia globală este stabilă aproape s-a dublat în decurs de un an (de la 24% la 44%). Problemele geopolitice rămân pe mai departe cel mai mare motiv de îngrijorare pentru 37% dintre executivi – în creștere față de nivelul de 30% înregistrat acum șase luni. Cu toate acestea, această îngrijorare este contrabalansată de o creștere a optimismului privind câștigurile corporative (de la 43% la 77% în decurs de 12 luni) și a încrederii în stabilitatea pe termen scurt a pieței (de la 21% la 64% în decurs de 12 luni).

Stabilitatea prețurilor activelor, alături de creșterea nivelului de încredere în mediul economic global creează un context favorabil intensificării activității pieței de fuziuni și achiziții. După mai mulți ani de volatilitate a pieței,

această stabilitate în creștere conferă o mai mare siguranță companiilor în ceea ce privește planificarea strategică – deși directorii executivi vor continua să monitorizeze îndeaproape desfășurarea evenimentelor geopolitice.

### **Avântul tranzacțiilor de dimensiuni medii – motorul de creștere al pieței de M&A**

Piața fuziunilor și achizițiilor din 2014 a fost marcată până acum de mega tranzacții iar contextul continuă să rămână favorabil achizițiilor de mari dimensiuni. Însă, creșterea pieței de M&A în următorul an este așteptată din zona tranzacțiilor de dimensiuni medii, conform răspunsurilor oamenilor de afaceri chestionați care au declarat că se gândesc să încheie tranzacții cu valori de 250 milioane de USD sau mai mici. O schimbare majoră la nivelul interesului investitorilor.

Majoritatea companiilor se concentrează pe achiziții în zonele lor principale de business, căutând să-și mărească cota de piață, să-și gestioneze mai eficient costurile și să-și îmbunătățească marjele. Cum eficiența în zona costurilor este imperativă pentru marea majoritate a companiilor, planificarea activității de fuziuni și achiziții va lua în considerare achizițiile care vor putea să completeze modelul de business existent.

Managementul eficient al costurilor rămâne pe mai departe o componentă esențială în definirea strategiilor de creștere organică și anorganică. Aproape jumătate dintre respondenți (48%) susțin că reducerea costurilor a fost ridicată la rang de prioritate pe agenda consiliilor de administrație ca rezultat al intensificării activismului acționarilor. Astfel, concentrarea pe costuri va direcționa activitatea de M&A a companiilor spre consolidarea activității principale de business.

În vreme ce majoritatea companiilor își concentrează

achizițiile pe segmentul principal de business, mai mult de o treime dintre respondenți (37%) continuă să se aștepte la încheierea de tranzacții de natură transformațională, corporațiile americane deținând primul loc în această privință. Astfel, la polul de sus al pieței de fuziuni și achiziții vom continua să asistăm la încheierea de mega tranzacții, dar, în același timp, ne așteptăm la o creștere a activității pieței medii de fuziuni și achiziții.

## **Destinațiile și sectoarele atractive pentru tranzacții**

Sentimentul investitorilor față de piețele mature și cele emergente rămâne echilibrat. Conform Barometrului EY, Statele Unite, Marea Britanie, China, Japonia, India și Australia vor reprezenta principalele țări de proveniență a cumpărătorilor. În timp ce Brazilia, China, India, Marea Britanie și Statele Unite ocupă primele cinci locuri în topul destinațiilor atractive pentru investiții.

Sectoarele cele mai atractive pentru achiziții sunt: auto, tehnologie, industria farmaceutică, telecomunicațiile și produsele de larg consum.

După ani de contracții și stagnări ale pieței, activitatea din zona tranzacțiilor la nivel global pare să revină la nivelurile de dinainte de criza economică. Tranzacțiile de natură transformațională care au generat titluri de primă pagină în 2014 vor continua. Cu toate acestea, următorul capitol al activității de M&A ar putea fi acaparat de avântul tranzacțiilor de dimensiuni medii.



Florin Vasilică, partener și lider al departamentului Servicii de asistență în tranzacții, EY România, comentează: *“În ceea ce privește piața românească, tranzacțiile mari mult așteptate nu s-au materializat încă, dar au apărut anumite tranzacții mari în domeniul energiei și materialelor de*

*construcții, tranzacții care urmează să se finalizeze în 2015.*

*Cu toate acestea, piața locală a companiilor de mărime medie a înregistrat semnale pozitive puternice, cu mai multe tranzacții în sectorul serviciilor financiare, atât bănci cât și portofolii bancare, inclusiv portofolii considerabile de credite neperformante, dar care au garanții. Un alt semn pozitiv este creșterea numărului de tranzacții urmărite de către fondurile de Private Equity, prin noi investiții sau achiziții efectuate de companiile din portofoliu, dar și o serie de tranzacții secundare. Alte sectoare care se bucură de un interes semnificativ sunt producția industrială (cu un accent în special pe companii exportatoare) și produsele de consum (atât în ceea ce privește rețelele de magazine cât și produsele cu mărci recunoscute).*

*Antreprenorii locali, cărora EY le oferă suport în mod deosebit, au devenit, de asemenea, mai atenți la realitățile pieței. Ca urmare, am văzut așteptările acestora în descreștere cu privire la evaluarea companiilor atunci când vizează un exit, dar, în același timp, o deschidere mai mare către achiziții locale, o tendință pe care o vedem continuând și în perioada următoare.”*

\*\*\*\*

### Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajați în peste 700 de birouri din 150 de țări și venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Rețeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienților servicii prin care să beneficieze de oportunitățile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piața serviciilor profesionale încă de la înființare, în anul 1992. Cei peste 500 angajați din România și Republica Moldova

furnizează servicii integrate de audit, asistență fiscală, asistență în tranzacții și servicii de asistență în afaceri către companii multinaționale și locale. Avem birouri în București, Cluj-Napoca, Timișoara, Iași și Chișinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este "Building a better working world". Această redefinire a identității vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informații, vizitați pagina noastră de internet: [www.ey.com](http://www.ey.com).

---

# **ICCJ – Cotă redusă de TVA. Calificare raporturi juridice. Cesiune contract**

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. 908/2014	Dosar nr. 10755/62/2010
----------------------	-------------------------

Ședința publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin Sentința civilă nr. 611/CA din 16 februarie 2011, Tribunalul Brașov, secția comercială și de contencios administrativ, a dispus declinarea competenței de soluționare a dosarului către Curtea de Apel Brașov, secția de contencios

administrativ și fiscal, reținând în esență că, față de suma totală a obligațiilor fiscale reținute în sarcina reclamantei, anume 1.508.933 RON, competența de judecată în primă instanță aparține curții de apel, potrivit art. 10 alin. (1) din Legea nr. 554/2004.

Prin acțiunea introductivă, reclamanta SC V.S. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, a solicitat anularea Deciziei din 31 august 2010 emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% și obligarea organului fiscal pârât la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă și SC C. SA.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL și la sediul Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov, având ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalității și conformității declarațiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010.

Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecție fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON s-a susținut că nu este datorată de SC K. S.R.L. întrucât contractul de asociere în participațiune având ca obiect “realizare investiție: bloc de locuințe în regim de credit ipotecar având regimul de înălțime D+P+12E situat în Brașov, str. M., FN, poz. 3” încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim și Municipiul Brașov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiționale la acesta, prevede că asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Brașov adăpostul de protective civilă, și după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Brașov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent

construcțiilor, în suprafață de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X mai puțin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Brașov.

Deși s-a probat că apartamentele au fost transmise către Municipiul Brașov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009, fiind de notorietate faptul ca prin Programul Agenției Locale de Locuințe Brașov sunt repartizate locuințe familiilor cu probleme sociale, în mod eronat echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar prin aplicarea art. 140 alin. (1) din Capitolul VIII: Cotele de taxă din Legea nr. 571/2003 care prevede " (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."

S-a susținut că această calificare a raportului juridic dintre reclamantă și Municipiul Brașov, ca fiind un raport de vânzare-cumpărare a unor imobile este cu totul eronată, la stabilirea TVA colectată suplimentar, asupra valorii în sumă de 5.943.269 RON a imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Brașov, trebuind a fi aplicată cota redusă de 5% prevăzută de art. 140 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., rezultând o cotă de TVA de 297.163,45 RON ( $5.943.269 \times 5\% = 297.163,45$  RON) colectată suplimentar, exigibilă la data de 25 ianuarie 2010, și nu 1.129.221 RON TVA de 19%, colectată suplimentar.

Referitor la TVA nedeductibilă stabilită de către echipa de inspecție fiscală, în sumă totală de 243.648 RON s-a arătat că SC K. SRL îndeplinește toate condițiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei în sumă de 243.648 RON.

S-a precizat că între SC K. SRL și SC C. SA Brașov s-au derulat două categorii de raporturi juridice: pe de o parte raporturi juridice în baza convenției de împrumut, pe de altă

parte raporturi juridice în baza convenției-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007.

Astfel, SC K. SRL în calitate de asociat prim a SC C. SA a acordat împrumuturi în sumă totală de 1.526.007 RON, din care suma de 243.648 RON către SC C. SA.

S-a mai arătat că între părți s-a încheiat convenția-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007, preluându-se astfel de către cesionar toate documentele și autorizațiile obținute de SC C. SA având stabilit ca și preț suma de 1.526.007 RON, prin aceasta SC K. SRL dobândind în proprietate drepturile și obligațiile contractului de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007.

Având în vedere aceste aspecte, s-a considerat că acest contract nu poate reprezenta o prestare de servicii.

S-a mai arătat că prin încheierea actului adițional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007, SC K. SRL a devenit asociat prim în contract, ceea ce constituie dovada incontestabilă a «prestării serviciului», fapt certificat prin semnătura și ștampila reprezentantului Municipiului Brașov.

S-a considerat că sunt respectate prevederile și art. 134<sup>2</sup> alin. (1) faptul generator fiind reprezentat de data semnării actului adițional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007.

În concluzie, s-a considerat că în mod eronat organele de control, întemeindu-și în drept concluziile pe art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, au privit cele două tranzacții care s-au derulat între SC K. SRL și SC C. SA Brașov, ca tranzacții care “nu au un scop economic, astfel încât să nu fie luate în considerare de autoritățile fiscale”.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale, calculate în sumă totală de 135.373 RON, stabilite suplimentar de echipa de control, având caracter accesoriu, în virtutea principiului accesorium sequitur principale, s-a solicitat să se constate că nu vor mai fi datorate.

În cauză a formulat întâmpinare organul fiscal pârât, solicitând respingerea acțiunii reclamantei și menținerea actelor administrative fiscale, pentru considerentele următoare:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, s-a arătat că reclamanta nu a prezentat echipei de inspecție fiscală un document, astfel cum este prevăzut la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc.

Cu referire la modul de încadrare a tranzacției s-a arătat că schimbul de imobile reprezintă o operațiune care implică o livrare de bunuri (imobil construit) în contrapartidă cu livrarea unui alt bun (teren în suprafața de 1.602 mp), iar starea de fapt prezentată de reclamantă potrivit cu care asocierea cu municipalitatea în vederea realizării în comun unor acțiuni de interes local are asigurat caracterul social al locuințelor cedate nu poate fi primită de către instanța de judecată, fiind aplicat în mod legal cota de 19% asupra valorii de 5.943.269 RON reprezentând valoarea imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Brașov, rezultând TVA în sumă de 1.129.221 RON exigibilă la data de 25 ianuarie 2010.

Referitor la TVA în sumă de 243.648 RON stabilită ca fiind nedeductibilă, ținând cont de prevederile art. 11 alin. (1) C. fisc., s-a arătat că organele de inspecție fiscală au reîncadrat în mod legal forma tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia și au respins de la deductibilitate, inclusiv de la rambursare suma de 243.648 RON reprezentând TVA.

Cu privire la suma de 135.373 RON reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată, s-a arătat că acestea au fost calculate în mod legal în baza art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1), (2) și (7) C. proc. fisc.

Prin Sentința nr. 92 din 2 mai 2012 a Curții de Apel Brașov, secția contencios administrativ și fiscal, s-a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC K. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și, în consecință:

S-a anula Decizia nr. 1348 din 31 august 2010 emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% și la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă cu SC C. SA și, în consecință:

S-a admis contestația din 14 iunie 2010 formulată de reclamantă împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010, dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010.

A fost obligată pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov să ramburseze către reclamantă suma de 765.636 RON.

Au fost respinse restul pretențiilor reclamantei privind suspendarea efectelor deciziei de impunere din 18 mai 2010 ca fiind rămasă fără obiect.

A fost obligată pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în cuantum de 2.008,30 RON reprezentând taxe de timbru și costul expertizei judiciare fiscal-contabile.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut

sub aspectul situației de fapt că reprezentanți ai organului fiscal pârât au efectuat control fiscal la societatea comercială reclamantă, finalizat prin raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010, Dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestor acte administrative fiscale.

S-a reținut că prin decizia din 14 iulie 2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a dispus respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia din 31 august 2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de către SC K. SRL împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010, prin care s-a stabilit suplimentar suma de 1.508.933 RON (reprezentând 1.373.560 RON TVA și 135.373 RON majorări de întârziere aferente TVA); decizia de impunere din 18 mai 2010.

Prin contestația formulată în fața organului fiscal și mai apoi completată, a contestat raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010; dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora.

S-a arătat în sentința atacată că din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010, emisă de Direcția Patrimoniu din cadrul Primăriei Brașov către reclamanta SC K. SRL, a rezultat faptul că "apartamentele au fost transmise către Municipiul Brașov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009 privind aprobarea repartizării beneficiilor rezultate în urma asocierii Municipiului Brașov cu SC K. SRL pentru construirea de locuințe ale Agenției Locale de Locuințe în Brașov, str. M.", iar Municipiul Brașov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în

proprietatea SC K. SRL.

Având în vedere dispozițiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. valabil pe anul 2009 Titlul VI pct. 23 alin. (10) și reținând concluziile expertizei contabile și probele de la dosarul cauzei, instanța a constatat că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar prin aplicarea art. 140 alin. (1) din Capitolul VIII: Cotele de taxă din Legea nr. 571/2003 care prevede "(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.", în realitate cota de TVA aplicabilă predării apartamentelor cu destinația de locuință socială, fiind cea redusă de 5%.

În privința celorlalte capete de cerere din acțiune, Curtea de apel a constatat că expertiza contabilă a stabilit că SC K. SRL a acordat împrumuturi totale de 1.526.007 RON către SC C. SA pe baza convenției de împrumut din 2 aprilie 2008, sumele fiind achitate integral de reclamantă pentru a se obține avizele necesare pentru realizarea blocului de locuințe, iar potrivit dispozițiilor art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., împrumuturile acordate unei societăți comerciale în vederea asigurării resurselor financiare reprezintă operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată.

S-a mai reținut că cesiunea unui contract este o prestare de servicii în accepțiunea C. fisc., câtă vreme nu reprezintă o livrare de bunuri, fiind o operațiune deductibilă de TVA, astfel că ar fi trebuit ca SC C. să emită factură către SC K. SRL fără TVA. La momentul plății sumei totale de 1.526.007 RON între cele două societăți comerciale, SC C. SA a declarat și achitat TVA în sumă de 243.648 RON, plățile fiind făcute cu mijloace bancare, astfel că societatea reclamantă are dreptul să deducă TVA în valoarea menționată mai sus înscrisă în factura din 4 martie 2009, concluzie pe care instanța de

judecată o apreciază ca fiind corectă.

Sub aspectul modului de calcul al obligațiilor fiscale cu privire la care reclamanta a formulat contestația și, ulterior, acțiunea, Curtea de apel și-a însușit modul de calcul utilizat de către expertul judiciar contabil, neputând fi reținute obiecțiunile formulate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov în această privință, întrucât, așa cum s-a reținut și în raportul de expertiză judiciară din cauză, sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute de art. 146 alin. (1) C. fisc. pentru deductibilitatea TVA-ului aferent facturii din 4 martie 2009.

În concluzie, Curtea de apel a reținut, valorizând și concluziile expertizei financiar-contabile judiciare efectuate în cauză, faptul că este îndeplinită condiția referitoare la deductibilitatea cheltuielilor menționate de organul de control fiscal în actele administrative fiscal atacate.

În ceea ce privește restul pretențiilor reclamantei privind suspendarea efectelor deciziei de impunere din 18 mai 2010 s-a apreciat că petitul a rămas fără obiect.

Împotriva acestei sentințe a formulat recurs pârâtul Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională pentru Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brașov, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 7 și 9 C. proc. civ. invocându-se greșita aplicare a dispozițiilor C. fisc. a normelor metodologice de aplicare a C. fisc. și a dispozițiilor Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 și nr. 1899/2004, arătându-se următoarele aspecte de nelegalitate.

Primul aspect privește cote de TVA aplicabilă asupra apartamentelor livrate către Municipiul Brașov.

Se arată că în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. d) din C. fisc.

“Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrare, locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței în sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

[..]

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.”

Totodată, la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. sunt detaliate condițiile în care se poate aplica cota de 5%. Astfel, potrivit textului de lege arătat, pentru a fi aplicabilă cota de 5%, “cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din C. fisc., care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”

În fapt această declarație nu a fost depusă, fiind în schimb depusă o declarație dată de viceprimarul Municipiului Brașov, G.A.A., din cuprinsul căreia rezultă că imobilele livrate de SC K. SRL Municipiului Brașov vor fi atribuite cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau să închirieze o locuință în condițiile pieței. Această declarație a fost

dată în fața avocatului I.S. în data de 2 decembrie 2009 și are încheiere de dată certă din 2 decembrie 2009.

Se arată că această declarație ulterioară nu poate complini lipsa declarației notariale prevăzute de lege, reclamanta-intimată având obligația să emită factura fiscală pentru apartamentele livrate la data realizării transportului dreptului de proprietate prin act notarial autentificat la 16 decembrie 2009, dată la care intervine și exigibilitatea TVA.

Se arată că motivele invocate de instanța de fond sunt străine de natura cauzei și care nu sunt de natură a infirma faptul că organul de inspecție fiscală a aplicat în mod legal cota de 19% asupra valorii imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Brașov.

Al doilea aspect de nelegalitate privește TVA-ul în sumă de 243.648 RON aferent facturii din 4 martie 2009 emisă de către SC C. SA Brașov către reclamanta-intimată.

Se arată că această factură s-a încheiat deoarece situația financiară a SC C. SA nu a mai permis realizarea imobilului menționat și deoarece SC K. SRL a achitat către SC C. SA sumele necesare obținerii avizelor necesare s-a încheiat în data de 9 februarie 2009 o convenție cadru pentru cedarea executării contractului de asociere în participațiune din 26 septembrie 2007 către SC K. SRL prin care beneficiarul a preluat toate documentele și autorizațiile obținute de SC C. SA și s-a obligat să aducă la îndeplinire acest contract de asociere cu Primăria Municipiului Brașov.

Recurenta arată că factura menționată nu a fost emisă cu respectarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. coroborat cu dispozițiile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, referitor la documentele privind serviciile prestate: situații de lucrări, rapoarte ori orice alte elemente care să conducă la cuantificarea tranzacției derulate și la stabilirea momentului exigibilității taxei pe valoarea adăugată,

nerespectând prevederile art. 134<sup>1</sup>, alin. (4) și art. 134<sup>2</sup>, alin. (1) din C. fisc.

Potrivit art. 134<sup>1</sup>, alin. (4) și art. 134<sup>2</sup>, alin. (1) C. fisc. "prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar. (..).

Art. 134<sup>2</sup> alin. (1) "Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

În fapt, așa cum rezultă și din cuprinsul convenției, facturile emise pe parcursul anului 2008, încasate prin mijloace de decontare bancară și stornate prin factura din 4 martie 2009 au reprezentat împrumuturi între cele două societăți comerciale acordate în baza convenției. Aceste operațiuni sunt reglementate de prevederile art. 100 din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că orice persoană, dacă nu primește depozite, poate vinde pe credit sau poate acorda împrumuturi, fără a fi aplicabile dispozițiile Legii bancare nr. 58/1998".

Astfel, sumele plătite în baza convenției de împrumut nu pot constitui avansuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și sunt în fapt operațiuni scutite de taxă în conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. a), pct. 1) C. fisc. și prevederile pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. În acest sens, dacă o persoană impozabilă a facturat din eroare cu taxă prestări de servicii scutite conform art. 141 din C. fisc., este obligată să storneze facturile emise, fără a avea dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Astfel trebuie să solicite

stornarea facturii respective, emiterea unei noi facturi fără taxă.

Se arată că reclamanta a încălcat prevederile art. 147<sup>3</sup> alin. (6) din Legea nr. 571/2003 prin care se precizează că "dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, aceasta nu se reportează în perioada fiscală următoare". Astfel prin emiterea facturii din 4 mai 2009 reclamanta a încercat să recupereze TVA neaprobata la rambursare prin raportul de inspecție fiscală din 9 iulie 2008 și regularizarea din decontul lunii iulie 2008.

Se arată că organul fiscal în mod corect conform art. 11 alin. (1) C. fisc. a reîncadrat și calificat corect convenția cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de în participațiune din 26 septembrie 2007. Prin această convenție părțile convin să fie stornate facturile ce priveau împrumuturile acordate și hotărăsc să reîncadreze aceste împrumuturi ca fiind plată pentru cedarea executării contractului de asociere în participațiune și care să îi permită rambursarea sumei de 243.648 RON în condițiile în care suma pentru care se solicită rambursarea, erau în realitate sume plătite către SC C. SA care au fost date cu titlu de împrumut fiind scutite de TVA.

În ceea ce privește obligația stabilită în sarcina recurente de a rambursa către reclamantă suma de 765.636 RON, recurenta arată că această obligație nu are temei legal în condițiile în care procedura de rambursare este reglementată prin dispozițiile Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanțelor Publice în aplicarea art. 117 C. proc. fisc. procedura care nu a fost urmată de către reclamanta-intimată.

Se solicită admiterea recursului și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate.

Analizând recursul declarat în raport de motivele invocate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acesta

este nefondat, în cauză nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 304 pct. 7 și 9 C. proc. civ.

Din probele administrate, Curtea apreciază că prima instanță a reținut corect situația de fapt și obiectul litigiului față de care părțile au avut interpretări ale normelor legale aplicabile diferite.

Astfel, prin Decizia din 14 iulie 2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a dispus respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia din 31 august 2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către SC K. SRL împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010, prin care s-a stabilit suplimentar suma de 1.508.933 RON (reprezentând 1.373.560 RON TVA și 135.373 RON majorări de întârziere aferente TVA); decizia de impunere din 18 mai 2010.

Prin contestația formulată în fața organului fiscal și mai apoi completată, a contestat: raportul de inspecție fiscală din 17 mai 2010; dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală din 17 mai 2010 și decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora. Toate aceste acte administrativ fiscale contestate au vizat în principal obligarea SC K. SRL plata sumei de 1.508.933 RON cu titlu de TVA (1.373.560 RON) și majorări de întârziere aferente TVA (135.373 RON). În contestație și în acțiunea introductivă, societatea reclamantă pretinde faptul că aceste acte au fost emise de organul de inspecție fiscală cu încălcarea prevederilor legale în vigoare. Corelativ, reclamanta a solicitat să se dispună rambursarea sumei de 765.636 RON (1.063.491 RON suma solicitată la rambursare – 297.164 RON TVA colectată suplimentar, aferentă imobilelor livrate către Municipiul Brașov – 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă factura din 1 aprilie 2009).

Inspekția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL și la sediul Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov și a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalității și conformității declarațiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010. Potrivit concluziilor echipei de control situația financiar-contabilă a SC K. SRL în domeniul financiar-contabil verificat se prezintă astfel: Baza impozabilă – 5.946.905 RON; Obligații stabilite suplimentar – 1.129.912 RON; TVA colectată – 1.282.358 RON; TVA nedeductibilă – 243.648 RON; Majorări de întârziere aferente – TVA 135.373 RON. Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecție fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON se arată că nu este datorată de SC K. SRL.

Disputa judiciară între părți se referă, în mare măsură, la efectele juridice ale contractului de asociere în participațiune având ca obiect "realizare investiție: bloc de locuințe în regim de credit ipotecar având regimul de înălțime D+P+12E situat în Brașov, str. M., FN, poz. 3", contract încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim, și Municipiul Brașov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiționale la acesta, contract care prevede modul de repartizare al beneficiilor rezultate din activitățile desfășurate în cadrul asociațiunii. Prin acest act juridic, asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Brașov adăpostul de protecție civilă, și după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Brașov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcțiilor, în suprafață de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X, mai puțin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Brașov.

Motivele de recurs invocate nu sunt fondate, în mod corect prima instanță, în raport de probele administrate și în special, în raport de concluzia raportului de expertiză contabilă a apreciat că actele contestate sunt nelegale și pe care le-a anulat dispunând în consecință rambursarea către reclamantă a sumei de 765.636 RON, valorificând concluziile expertizei contabile efectuate în cauză.

Aspectul de nelegalitate privind aplicarea cotei de TVA incidentă conform situației de fapt, Curtea apreciază că în mod corect au fost aplicate dispozițiile art. 140 alin. (2) lit. d) din C. fisc. respectiv aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cauză nefiind aplicabile dispozițiile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, care prevăd cote standard de 19% asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Curtea nu va reține nelegalitatea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru lipsa declarației pe propria răspundere a cumpărătorului – Municipiul Brașov, autentificate de un notar din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător reclamanta-intimată pentru justificarea aplicării cotei de TVA de 5%.

În mod corect prima instanță a apreciat că înscrisurile emise de către Primăria Brașov probează destinația apartamentelor ce fac obiectul contractului de asociere în participațiune încheiat cu reclamanta, respectiv apartamente cu destinația de locuință socială, cota de TVA incidentă fiind cea redusă de 5% și nu de 19%.

Din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010 emisă de Direcția Patrimoniu din cadrul Primăriei Brașov către intimată rezultă că "apartamentele au fost transmise către Municipiul Brașov ca urmare a actului de partaj nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009 privind aprobarea repartizării beneficiilor

realizate în urma asocierii Municipiului Braşov cu reclamanta-intimată pentru construirea de locuinţe ale Agenţiei Locale de Locuinţe în Braşov, str. M., iar Municipiul Braşov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea reclamantei”.

În mod egal prima instanţă şi-a însuşit concluzia din raportul de expertiză contabilă privind obiectivul nr. 1 şi a apreciat că în cauză cota redusă de 5% este aplicată şi calculată corect de intimată, respectiv suma de 297.164 RON având în vedere caracterul de locuinţe sociale al bunurilor ce fac obiectul contractului de asociere în participaţiune din 24 septembrie 2007 încheiat între Primăria Braşov şi actul de partaj autentificat la 16 decembrie 2009, precum declaraţiile viceprimarului Municipiului Braşov şi punctul de vedere transmis de Primăria Braşov şi deşis la dosar cu privire la caracterul social al locuinţelor livrate, fapt necontestat de către recurenta-reclamantă.

Al doilea aspect de nelegalitate invocat în cadrul recursului nu este fondat.

Motivat şi cu interpretarea corectă a probelor administrate şi a legii aplicabile, prima instanţă a apreciat corect asupra sumei de 243.648 RON reprezentând TVA aferent facturii din 4 martie 2009 emisă de către SC C. SA Braşov către reclamanta-intimată.

În mod corect s-a apreciat de prima instanţă, ţinând cont de conţinutul convenţiei cadru din 9 februarie 2009 şi de concluzia raportului de expertiză, că operaţiunea de cedare a contractului pe care o conţinea factura emisă de SC C. SA este o operaţiune de prestare de servicii şi nu o operaţiune de construcţii-montaj, deoarece SC C. SA nu a realizat operaţiuni de construcţii montaj pentru contractul din 26 septembrie 2009 şi deci nu are situaţii de lucrări executate.

În ceea ce priveşte pretinsa lipsă a documentelor

justificative nu poate fi reținută deoarece operațiunea de cedare a contractului nu reprezintă o operațiune de construcții-montaj, iar în cauză cedarea de către SC C. SA a dreptului de suprafață constituit în favoarea sa asupra terenului situat în Brașov str. M. înscris în cartea funciară, autorizația de construire din 10 septembrie 2008 având ca obiect executarea lucrărilor de construire și organizarea de șantier cu toate avizele și proiectele acestuia, precum și studiile și proiectele de branșament care reprezintă documente justificative aferente operațiunii de cedare de contract justificând deductibilitatea TVA-ului în cuantum de 243.648 RON înscris în factura din 4 martie 2009.

În ceea ce privește aspectul de nelegalitate privind greșita admitere a cererii de rambursare pentru suma de 765.636 RON aceasta nu poate fi reținută. În cauză au fost aplicabile dispozițiilor Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanțelor Publice în faza anterioară prezentului litigiu în ceea ce privește TVA de recuperat și solicitat la rambursare de 1.063.491 RON, solicitat la rambursare în decontul lunii februarie 2010.

Din totalul sumei solicitate la rambursare 1.063.491 RON scăzându-se TVA de plată 297.164 RON – transmitere apartamente către Municipiul Brașov cu cota de 5% de TVA plus 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă facturii din 1 aprilie 2009 rezultă că recurenta-intimată are dreptul să-și recupereze de la bugetul de stat suma reprezentând TVA în valoare de 765.636 RON conform raportului de expertiză contabilă, concluzie însușită corect de către instanța de fond.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) și (2) C. proc. civ. va respinge recursul ca nefondat menținând ca legală și temeinică soluția pronunțată de instanța de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională pentru Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brașov împotriva Sentinței nr. 92 din 2 mai 2012 a Curții de Apel Brașov, secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 februarie 2014

*Sursa: [www.scj.ro](http://www.scj.ro)*

---

**ICCJ – Obligație de a încadra  
în muncă persoane cu  
handicap. Vărsăminte pentru  
persoane cu handicap.  
Sanțiune. Cheltuieli  
nedeductibile. Impozit pe  
venit**

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Ședința publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, sub nr. 881/2/2009 din 30 ianuarie 2009, reclamanta SC G.I.E. SA Botoșani a solicitat în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani, ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 365/2008 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care a fost soluționată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată din 30 mai 2008, respectiv Dispoziției de măsuri din 9 iunie 2008 și pe cale de consecință împotriva Raportului de inspecție fiscală din 30 mai 2008, acte administrativ-fiscale încheiate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani, acte prin care au fost stabilite în mod nelegal în sarcina societății reclamante următoarele obligații suplimentare de plată:

1. impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor – 685.658 RON;
2. majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor – 643.137 RON;
3. contribuția pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați – 164.836 RON;
4. majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați -141.010 RON;

5. vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate – 161.768 RON;

6. majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate – 123.959 RON.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că Decizia nr. 365/2008 este în parte netemeinică și nelegală, organele fiscale nerespectând decizia de desființare a raportului de inspecție fiscală anterior, cu privire la vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

S-a arătat că Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă Botoșani nu a avut în baza de date astfel de persoane, motiv pentru care consideră că s-a aflat în imposibilitate de a aduce la îndeplinire obligația legală.

În ceea ce privește impozitul pe venituri din salarii, contribuția la asigurări de sănătate și accesoriile acestora, reclamanta a arătat că organele fiscale nu au respectat cele stabilite prin prima decizie de soluționare a contestației referitoare la dubla impozitare a aceleași baze impozabile, sumele respective fiind constatate anterior ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Prin întâmpinarea depusă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene Botoșani s-a solicitat respingerea contestației ca neîntemeiată.

La dosarul cauzei au fost depuse și concluzii scrise de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată formulată de reclamantă, ca nefondată, în esență pentru aceleași argumente precizate și în întâmpinarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani și în Decizia de soluționare a contestației din 31 octombrie 2008.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri și proba cu

expertiză contabilă.

Prin Sentința nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, s-a admis acțiunea formulată de reclamanta SC G.I.E. SA în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

S-a anulat, în parte, Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește pct. 1 și 2, a fost anulată Decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată din 30 mai 2008 și Raportul de inspecție fiscală din 30 mai 2008 emise de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani și exonerată reclamanta de plata următoarelor sume: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de Apel a reținut sub aspectul situației de fapt, că împotriva Raportului de inspecție fiscală din 30 mai 2008, Deciziei de impunere din 30 mai 2008 și Dispoziției de măsuri din 9 iunie 2008, reclamanta a formulat contestație, ce a fost soluționată prin Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de 1.614.122 RON reprezentând: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice

pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate; a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată pentru suma totală de 305.846 RON reprezentând: 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați; a fost trimisă contestația formulată împotriva Deciziei de măsuri din 9 iunie 2008 spre competentă soluționare la Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

S-a arătat în considerentele sentinței atacate că, în ceea ce privește contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, reclamanta avea, în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006, potrivit art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999 (în forma în vigoare pentru perioada respectivă), obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din același act normativ, fiind sancționată cu obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

S-a mai reținut că, în ceea ce privește excepția prevăzută de art. 43 alin. (2), reclamanta nu s-a adresat agenției județene pentru ocuparea forței de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior, în luna februarie 2007, Agenției Județene pentru Ocuparea Forței de Muncă Botoșani comunicându-i cu adresele nr. 3031, 3032, 3033, 3034 și 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidență persoane cu handicap calificate în meseriile societății.

În aceste condiții, instanța a reținut că reclamanta nu putea să-și îndeplinească obligația de a angaja persoane cu

handicap, chiar dacă solicita trimestrial agenției județene de ocupare a forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap, fiind nelegală obligarea reclamantei la plata sumelor de 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, s-a reținut că sumele ce reprezintă plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. și C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont.

S-a reținut că în urma primei inspecții fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, iar ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecție fiscală, ce formează obiectul cauzei de față, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 (aplicabil până la 1 ianuarie 2004), respectiv art. 41 lit. b) și art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Instanța a apreciat că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleași operațiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societății față de verificarea impozitului pe venit la salariaților, în ambele situații organele fiscale întemeindu-și susținerile pe lipsa documentelor justificative, motiv pentru care judecătorul fondului a constatat că acestea nu puteau fi calificate decât ca fiind nedeductibile fiscal pentru impozitul pe profit în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din C. fisc., și nu ca și venituri de natură salarială.

În aceeași măsură și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, s-

a apreciat că au fost greșit considerate venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. (1) pct. 12 din C. fisc. (inclusiv în forma inițială).

S-a apreciat că, în condițiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reținute de organele fiscale, au rămas în vigoare și după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziției prevăzute de art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din C. fisc., organele fiscale au calificat greșit respectivele sume ca fiind venituri salariale, și nu dividende, neputând fi admis ca în baza acelorași dispoziții legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

Pentru aceste considerente, Curtea de apel a apreciat că este nelegală și obligarea reclamantei la plata sumelor de 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială și obligarea reclamantei la plata sumelor de 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, care au fost stabilite având în vedere aceleași sume considerate nejustificat de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

S-a reținut și că reclamanta a invocat aceleași argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât și cu privire la contribuția la fondul de sănătate datorată de asigurați, astfel că a fost constatată neîntemeiată soluția dată prin Decizia de soluționare a contestației din 31 octombrie 2008, de respingere a acestui capăt de cerere al contestației ca nemotivat.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (fostă Direcția Generală a

Finanțelor Publice Botoșani), criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Motivele de recurs invocate de autoritățile pârâte sunt comune ambelor recursuri și se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 9 din C. proc. civ. invocându-se greșita aplicare a legii în ceea ce privește soluția recurată prin care s-a dispus anularea în parte a Deciziei din 31 octombrie 2008 emisă de Agenția Națională pentru Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește pct. 1 și 2 și prin care s-a dispus anularea Deciziei de impunere privind obligații suplimentare de plată din 30 mai 2008 și a Raportului de inspecție fiscală din 30 mai 2008 emise de Administrația Finanțelor Publice Botoșani și a fost exonerată reclamanta-intimată de plata sumelor reținute în actele contestate și a majorărilor de întârziere aferente obligațiilor principale.

Primul aspect al nelegalității privește vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de 161.768 RON plus accesorii în cuantum de 123.559 RON.

Se arată că instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile art. 42 alin. (1) și art. 43 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap apreciind că solicitarea trimestrială repartizării de persoane cu handicap este formală și lipsa acestuia nu poate determina sancționarea societății reclamante, în condițiile în care fapt de necontestat de către reclamantă nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de art. 42 alin. (1) și 43 din O.U.G. nr. 102/2009.

În baza acestor dispoziții egale, reclamanta-intimată avea obligația să solicite agenției pentru ocuparea forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap, iar nerespectarea acestei obligații conduce la stabilirea de obligații reprezentând contribuția la fondul special de solidaritate

socială pentru persoanele cu handicap.

Al doilea aspect de nelegalitate privește impozitul pe veniturile de natură salarială în cuantum de 685.658 RON plus accesorii aferente.

Recurentele-pârâte arată că în mod nelegal, în raport de incidența dispozițiilor O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și a Normelor metodologice de aplicare a acesteia, H.G. nr. 54/2003, prima instanță a apreciat că organele fiscale nu au calculat corect impozitul pe venit aferent bazei impozabile stabilite în plus vizând perioada supusă calendarului – 2002 – 2006.

Recurentele arată că instanța de fond nu a ținut cont de obiecțiunile formulate la raportul de expertiză privind modalitatea de stabilire a obligației principale în cuantum de 835.121 RON – materiale de construcții și servicii imobile din București și Sinaia diferită de cea menționată în raportul de expertiză.

Se arată că în mod corect s-a calculat impozitul pe venit aferent bazei de calcul stabilite în plus, având în vedere că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice, imobilele nefiind în proprietatea societății reclamante, ci în proprietatea unei persoane fizice, iar societatea reclamantă avea obligația să calculeze impozitul pe venit în condițiile în care cheltuielile au fost efectuate pentru obținerea de către societate a profitului impozabil.

Se arată că cheltuielile au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice E.C. și C.G., fiind corect încadrate, în raport de dispozițiile O.G. nr. 7/2001 și al Legii nr. 571/2003 ca și cheltuielile nedeductibile și totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

Se arată că în cadrul impozitului pe venit, după data de 1 aprilie 2004 sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 571/2003

privind C. fisc. se încadrează și veniturile din salarii diferite de art. 55, în baza art. 41 lit. b) din C. fisc.

Se arată că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu s-au contrazis reținerile din Decizia nr. 27/2008 în sensul că, prin acea decizie s-a statuat că același venit nu poate fi tratat ca bază de impunere pe veniturile din salarii, nicidecum faptul că în condițiile încadrării sumei ca o cheltuială nedeductibilă fiscal pentru societate aceeași sumă nu poate reprezenta venit impozabil la persoana fizică.

Aceste cheltuieli au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice fiind corect încadrate, în raport de dispozițiile O.G. nr. 7/2001 și al Legii nr. 571/2003, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal și totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați în cuantum de 164.836 RON plus accesorii aferente recurentele arată că această sumă a fost calculată în mod corect fiind aferentă bazei impozabile în plus, iar legalitatea stabilirii bazei impozabile determină legalitatea stabilirii contestației pentru asigurări de sănătate.

Se arată că obligațiile suplimentare au fost calculate corect în baza O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, modificată prin O.G. nr. 93/2004 aplicabilă până la data intrării în vigoare a Legii nr. 95/2006.

Se arată că în mod corect prin Decizia din 31 octombrie 2008 s-a respins ca nemotivată contestația reclamantei-intimate.

Recurentele solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate și menținerii ca legale și temeinice a actelor fiscale contestate.

La dosar intimata-reclamantă a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate și menținerea sentinței atacate ca legală și temeinică.

Analizând recursurile declarate în raport de motivele de nelegalitate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acestea sunt nefondate, în cauză sentința recurată fiind dată cu aplicarea corectă a legii, în raport de probele administrate, față de toate aspectele de nelegalitate contestate .

Situația de fapt, care a determinat prezentul litigiu astfel cum rezultă din probele administrate acte și expertiza contabilă este următoarea.

Reclamanta-intimată a fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din 31 iulie 2007 și Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus printre altele, desființarea raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de 1.968.796 RON reprezentând: 180.967 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 134.672 RON – majorări de întârziere aferente, 18.516 RON – penalități de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de întârziere aferente, 97.217 RON – penalități de întârziere, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 15.305 RON – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 4.971 RON – penalități stopaj aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând

ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani, Raportul de inspecție fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 și Dispoziția de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații suplimentare de plată: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligații suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de 2.346.579 RON de către persoane care au calitatea de angajat al societății (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 și 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele “construcție Sinaia, str. F.” și “construcție București, str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate și autorizațiile de

construcție aparțin persoanei fizice C.G.

A fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din 31 iulie 2007 și Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus printre altele, desființarea raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de 1.968.796 RON reprezentând: 180.967 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 134.672 RON – majorări de întârziere aferente, 18.516 RON – penalități de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de întârziere aferente, 97.217 RON – penalități de întârziere, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 15.305 RON – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 4.971 RON – penalități stopaj aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani, Raportul de inspecție fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 și Dispoziția de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații suplimentare de plată: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligații suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de 2.346.579 RON de către persoane care au calitatea de angajat al societății (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 și 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele “construcție Sinaia, str. F.” și “construcție București, str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice C.G.

Curtea apreciază că soluția primei instanțe prin care reclamanta-intimată a fost exonerată de la plata sumelor de 161.768 RON, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate plus majorări de întârziere aferente este dată cu aplicarea și interpretarea corectă a dispozițiilor art. 42 – 45 din O.U.G. nr. 102/1999, în raport de situația de fapt și de scopul urmărit de legiuitor prin instituirea acestor obligații în sarcina agenților economici în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006.

Reclamanta-intimată avea obligația conform art. 42 din O.U.G.

nr. 102/1999, în forma în vigoare pentru perioada respectivă de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, iar nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din același act normativ, se sancționează cu obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

De la această obligație art. 43 alin. (2) prevede o excepție și anume în situația în care agentul economic face dovada că a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap și că agențiile de ocupare a forței de muncă nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Fapt de necontestat intimata nu s-a adresat agenției pentru ocuparea forței de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior în luna februarie 2007, când Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă Botoșani a comunicat cu adresele 3031, 3032, 3033, 3034 și 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidență persoane cu handicap calificate în înscrierile societății.

În mod corect prima instanță a contestat că intimata nu putea să-și îndeplinească obligația de a angaja persoane cu handicap chiar dacă îndeplinea cerința formulată de a solicita agenției repartizarea de persoane cu handicap și a apreciat corect în raport de situația de fapt că intimata a fost în imposibilitate obiectivă de a-și îndeplini această obligație prevăzută de art. 42 din O.U.G. nr. 102/2009.

În cauză nu se impune sancționarea intimatei pentru nerespectarea obligației prevăzute de art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999, scopul legii prin dispozițiile art. 42 – 43 din O.U.G. nr. 102/1999 fiind acela de a proteja persoanele cu handicap și nu de a sancționa agenții economici pentru neîndeplinirea obligației de a solicita formal agenției

repartizarea de persoane cu handicap.

Față de situația concretă a reclamantei, în perioada 2002 – 2006 agenția teritorială a comunicat ulterior în februarie 2007 că nu a avut în evidență persoane cu handicap necesare activității. Așadar, intimata și în situația în care solicita trimestrial în perioada supusă controlului repartizarea de persoane cu handicap agenția nu putea să-i repartizeze astfel de persoane deoarece nu le avea în evidență.

S-a apreciat corect că în raport de situația de fapt, neîndeplinirea cerinței formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanță și aplicarea formală și excesivă a textului nu poate să determine sancționarea reclamantei-intimate.

În acest sens există și practica instanței de recurs, respectiv Decizia nr. 2041 din 17 aprilie 2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal.

Aspectul de nelegalitate cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială nu este fondat, în cauză prima instanță interpretând și aplicând corect dispozițiile legale incidente, respectiv dispozițiile O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit până la data de 1 ianuarie 2004 și dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. după data de 1 ianuarie 2004 în raport de situația de fapt și de probele administrate – acte plus raportul de expertiză inclusiv răspunsul la obiecțiunile formulate de recurente.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, instanța reține că organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială, și nu cheltuieli, suma totală de 2.346.579 RON, din care suma 1.511.458 RON plăți și extrageri către persoane care au calitatea de angajat al societății (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 și 1.279.606,74 RON de către C.G. având calitatea de acționar majoritar și

președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele "construcție Sinaia, str. F." și "construcție București, str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice C.G.

Sumele ce reprezintă plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. și C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont. În urma primei inspecții fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, extrasele de cont neputând reprezenta astfel de documente întrucât în acestea nu se pot identifica în ce au constat bunurile și serviciile achiziționate de societate și dacă acestea au fost necesare societății în desfășurarea activității.

Ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecție fiscală, ce formează obiectul cauzei de față, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 (aplicabil până la 1 ianuarie 2004), respectiv art. 41 lit. b) și art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Curtea apreciază că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleași operațiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societății față de verificarea impozitului pe venit la salariaților. Astfel, dacă organele fiscale considerau, pe baza documentelor verificate, că există probe că respectivele plăți către comercianți și extrageri de numerar de către E.C.R. și C.G., nu reprezentau cheltuieli de protocol ale societății, ci venituri de natură salarială ale persoanelor de mai sus, aveau obligația de a le califica ca fiind venituri/cheltuieli de natură salarială, nu numai atunci când au verificat impozitul

pe veniturile salariaților, ci și atunci când au verificat impozitul pe profit al societății.

Lipsa unor documente justificative pentru cheltuielile respective atrage sancțiunea nedeductibilității fiscale pentru impozitul pe profit al societății în calitate de angajator în baza art. 21 alin. (4) lit. f) din C. fisc. dar nu poate determina și justifica încadrarea lor greșită, de către organul fiscal ca și venituri de natură salarială, respectiv venit impozabil la angajat.

În acest sens este și concluzia raportului de expertiză în sensul că sumele în cauză, reprezentând operațiuni de ridicare de numerar sau cele de efectuare de plăți cu cardurile, pentru care nu se prezintă documente justificative cerute de lege sunt nedeductibile fiscal și nu pot fi incluse în baza de calcul și supuse impozitului pe venit.

Expertiza nu înlătură cerința necesității prezentării documentelor justificative astfel cum le definește legea, însă arată faptul că din punct de vedere fiscal inexistența documentelor justificative întocmite potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau a intrării în gestiune, constituie motiv de nedeductibilitate fiscală pentru impozitul pe profit [art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc.].

Însă inspecția fiscală, deși a reținut acest fenomen ca reprezentând cheltuieli nedeductibile la calcularea impozitului pe profit, în stabilirea diferențelor de impozit pe profit, motivul de nedeductibilitate care să fie în concordanță cu situația de fapt constatată [art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc.] ci a încadrat constatarea la art. 21 alin. (4) lit. e) ca reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților. Această încadrare influențează ulterior în tratarea impozitului pe venit, fiind adăugate la baza de impozitare și asemenea sume.

În acest mod s-a mărit în mod nelegal baza de impozitare și au

fost reținute în sarcina reclamantei sume care nu se încadrează în venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit conform art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 aplicabile până la 1 ianuarie 2004 și respectiv art. 41 și art. 45 din C. fisc.

În mod greșit organele fiscale au considerat că sunt venituri de natură salarială și angajarea unor costuri de materiale și servicii în cuantum total de 835.121 RON la obiectivele "construcție Sinaia str. F." și "construcție București str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate și autorizațiile de construire aparțin acționarului majoritar C.G.

În mod corect în raport de concluziile raportului de expertiză și răspunsul la obiecțiuni, prima instanță a apreciat că respectivele costuri angajate pentru cele două obiective investiționale pentru perioada 2002 – 2004 nu reprezintă venit impozabil la angajat, respectiv acționar și nu pot fi asimilate veniturile de natură salarială neputând fi supuse impozitului pe venit, ele fiind asimilate dividendelor începând cu data de 1 ianuarie 2005.

Aceste sume au fost considerate greșit de către organul fiscal ca fiind venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. (1) pct. 12 din C. fisc. (inclusiv în forma inițială) și anume "o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică".

De altfel, organele fiscale califică astfel de cheltuieli pentru anii 2005 – 2006 ca fiind dividende, invocând dispozițiile introduse începând cu 1 ianuarie 2005 în art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din C. fisc., potrivit cărora "dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al

acestui, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

În condițiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reținute de organele fiscale, au rămas în vigoare și după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziției de mai sus, rezultă că organele fiscale au calificat greșit respectivele sume ca fiind venituri salariale, și nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceluiași dispoziții legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

În consecință instanța de recurs apreciază că prima instanță făcând o aplicare corectă a legii și valorificând concluziile raportului de expertiză contabilă a constatat că este nelegală obligarea intimatului la plata sumei de 685.658 RON impozit pe venituri de natură salarială plus accesorii aferente de 643.137 RON.

Al treilea aspect de nelegalitate privind obligarea reclamantei-intimate la plata sumei de 164.836 RON contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați plus majorări de întârziere aceste categorii de venituri.

În mod corect prima instanță a apreciat nelegalitatea soluției administrative dispusă prin Decizia din 31 octombrie 2008 prin care contestația privind această categorie de debit a fost respinsă ca nemotivată.

S-a reținut că reclamanta-intimată a invocat aceleași argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât și cu privire la contribuția la fondul de sănătate având în vedere interdependența dintre cele două categorii de obligații la bugetul de stat stabilite în sarcina intimatului.

Plecând de la premisa că suma principală reținută de 685.568 RON a fost considerată și stabilită nelegal ca fiind impozit suplimentar pe venituri de natură salarială de către organele fiscale, cu ocazia celui de-al doilea control, în mod corect prima instanță a apreciat ca nelegală și obligarea intimatului la

plata sumei de 164.836 RON contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați plus accesorii aferente, sume care au fost stabilite avându-se în vedere aceleași sume considerate greșit și nelegal de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) și (2) din C. proc. civ. va respinge recursurile ca nefondate, menținând ca legală și temeinică sentința pronunțată de instanța de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani) împotriva Sentinței nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 februarie 2014

*Sursa: [www.scj.ro](http://www.scj.ro)*

---

**Sume suplimentare alocate în vederea creșterii plafonului**

# pentru programul Prima casă

Ministerul Finanțelor Publice a aprobat în data de 10 octombrie 2014 alocarea suplimentară către băncile comerciale incluse în Programul Prima Casa a unei sume de 135,5 milioane lei în vederea creșterii plafonului general de garantare, ceea ce va permite acordarea de garanții în continuare pentru toate tipurile de locuințe.

Până la sfârșitul lunii octombrie 2014, Ministerul Finanțelor Publice va iniția o Hotărâre de Guvern în care va fi prevăzută suplimentarea plafonului cu valoarea necesară pentru acoperirea tuturor solicitărilor care vor fi înregistrate până la finalul anului 2014 în cadrul Programului Prima Casă.

Aceste acțiuni au în vedere buna funcționare în continuare a Programului Prima Casă, atât până la finalul anului 2014, cât și pe parcursul anilor viitori.

*Sursa: [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro)*