

Contencios fiscal. Amortizarea unor autoturisme. Deductibilitate

Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 8489 din 12 septembrie 2013

Prin sentința civilă nr. 3244 din 22.02.2013, a Tribunalului Cluj, a fost respinsă cererea în contencios administrativ formulată de către reclamantul Cabinet de avocat X.X. în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Cluj. Fără cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

Astfel, instanța a reținut că reclamantul a înregistrat și a dedus cheltuielile cu amortizarea autoturismul Citroen C4, achiziționat în luna martie 2008 de către Cabinet de avocat X.X., în sumă de 8.280 lei în anul 2008 și 8.832 lei în anul 2009.

În perioada de referință cabinetul mai deținea în patrimoniu un autoturism Volkswagen Passat achiziționat în anul 2004 pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu amortizarea în perioada mai 2004 – aprilie 2009.

În acest sens, instanța a reținut că în cauză nu au fost întrunite condițiile legale în vederea deducerii cheltuielilor în sensul art.48 alin.4 lit.a și lit.c din Legea nr. 571/2003.

Persoanele impozabile au dreptul să deducă cheltuielile în condițiile în care sunt efectuate în interesul activității în scopul realizării de venituri .

În cazul cheltuielilor înregistrate în legătură cu achizițiile unor mijloace fixe, pentru a fi deduse cheltuielile cu

amortizarea se limitează la cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu atribuții de conducere și administrare în sensul art.21 alin.3 lit. n din Codul fiscal, respectiv instanța a reținut că singura persoană cu atribuții de conducere și administrare a Cabinetului avocațial este d-na avocat X.X..

Astfel, având în vedere că la achiziționarea autoturismului Citroen C4, reclamantul deținea deja un alt autoturism pentru care s-au înregistrat, de asemenea, cheltuieli cu amortizarea, cheltuielile legate de amortizarea celui de-al doilea autoturism sunt nedeductibile fiscal.

Legea nu limitează numărul de autoturisme care poate fi deținut de o persoană impozabilă, însă limitează deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea la un singur autoturism.

Este irelevant sub acest aspect împrejurarea invocată de către reclamant că amortizarea celor două autoturisme deținute a fost făcută pe rând, de asemenea este irelevant și că reclamantul își desfășoară activitatea la două sedii, unul principal și unul secundar.

Având în vedere aspectele menționate, instanța a reținut că reclamantul nu a reușit să aducă în fața instanței motive noi care să răstoarne starea de fapt reținută și să conducă la anularea actelor atacate, prin urmare a fost respinsă cererea formulată. Fără cheltuieli de judecată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta Cabinet de avocat X.X., solicitând modificarea sentinței atacate ca fiind netemenică și nelegală, a rejudeca cauza cu numărul de mai sus și admiterea acțiunii așa cum a fost formulată.

În motivarea recursului hotărârea a fost data cu încălcarea legii – motiv de nelegalitate prevăzut de art.304/2, pct.9, teza I, Cod de procedura civila.

Acest motiv de nelegalitate se întâlnește în ipoteza în care instanța fondului a nesocotit sau a interpretat eronat o norma de drept material aplicabila în cauza. Astfel, normele de drept material nesocotite au fost următoarele: – art. 21, alin.3, lit.n din Legea privind codul fiscal: (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții. ”

Prin sentința atacata se da o interpretare eronata a normei de drept mai sus indicate, și anume sintagmei „deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții. ”

Se interpretează în mod eronat norma de drept, raportat la aspectul dedus judecății. Prin Sentința atacata se analizează numărul de autoturisme achiziționate de către subscrisul cabinet(doua) și nu se analizează și interpretează, dacă amortizarea, pe perioada contestata și dedusa judecății făcuta pentru un singur autoturism se încadrează în prevederile legale, în condițiile în care, acestea nu stabilesc nici condițiile de forma și nici cele de durata conform cărora se va determina care este autoturismul aferent persoanei cu atribuții de conducere și administrare.

Ori, în principal, norma indicata, reglementează doar deducerea cheltuielilor cu amortizarea limitat la un singur autoturism și nu limitează deținerea a doua sau mai multe autoturisme de către persoana impozabila.

Întreaga motivație a sentinței atacate, vizează în exclusivitate aspectul privitor la numărul de autoturisme deținute de către cabinet, aspect care nu este de altfel dedus judecății și nu cel privitor la situația particulara relevata în conținutul acțiunii în contencios administrativ și anume

ca, pentru anul 2009, în perioada mai – decembrie, a fost înregistrată în evidențele contabile amortizarea pentru un singur autoturism și anume autoturismul Citroen C4, aspect necontestat de către organul de control, aceasta fiind perioada relevantă dedusă judecății.

În probațiunea acțiunii am depus tabelul de amortizare denumit, „Situația amortizării mijloacelor de transport pe perioada 2004-2009” în care se evidențiază că pe perioada mai – decembrie 2009 singurul autoturism supus amortizării este autoturismul Citroen C4, deoarece autoturismul VW Passat a fost amortizat integral până în luna aprilie 2009.

Din acesta probă, rezulta cu prisosință că, în luna mai – decembrie 2009, aceasta fiind perioada relevantă pentru calculul amortizării dedusă judecății, susnumitul cabinet nu am dedus cheltuieli cu amortizarea decât pentru un singur autoturism – Citroen C4.

Acesta probă nu este analizată și nu i se da valoare prin Sentința atacată, în motivarea Sentinței nefăcându-se nici o trimitere la argumentele pentru care nu a fost primită, atât vreme cât dovedește că, pentru anul 2009, în perioada mai – decembrie, a fost dedusă amortizarea pentru un singur autoturism și anume autoturismul Citroen C4.

Mențiunea din Sentința atacată, potrivit căreia, faptul că amortizarea a fost făcută „pe rand „ este irelevantă, nu poate fi primită, atât vreme cât prevederile legale și anume art. 21, alin.3, lit.n din Legea privind codul fiscal nu stabilesc nici condițiile de formă și nici cele de durată conform cărora se va determina care este autoturismul aferent persoanei cu atribuții de conducere și administrare.

Ori, atât vreme cât, autovehiculele au fost utilizate de către susnumita, în calitate de titular al cabinetului pentru a se deplasa constant atât la sediul profesional din Cluj, cât și la sediul profesional secundar din Baia Mare, pentru

desfășurarea activității profesionale, cel puțin unul dintre cele doua autoturisme trebuia sa fie funcțional, iar autoturismul VW Passat era achiziționat din anul 2004, deplasarea pe distante lungi fiind tot mai dificila. Aceasta este rațiunea existentei celor doua autoturisme în patrimoniu recurentului.

Ori, pentru perioada în care nu s-au calculat și nu s-au dedus în paralel quantumuri ale amortizărilor pentru doua autovehicule, apreciază ca prevederile legale nu sunt încălcate, deoarece, acestea nu stabilesc nici condițiile de forma și nici pe cele de durata conform cărora se va determina care este autoturismul aferent persoanei cu atribuții de conducere și administrare.

Numai aceasta interpretare este în acord principiile fiscalității prevăzute de art. 3 din Codul Fiscal, modificat și completat și anume, principiile certitudinii și eficienței impunerii. "Art.3 Principiile fiscalității – Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale" ;d) eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore.

Solicită a admite recursul, a modifica sentința atacata ca fiind netemenică și nelegală, a rejudeca cauza cu numărul de mai sus și a admite acțiunea așa cum a fost formulata.

Prin întâmpinarea înregistrată la data de 4 septembrie 2013 pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca a solicitat respingerea recursului promovat de recurentul-reclamant împotriva sentinței civile nr. 3.244/22.02.2013 pronunțată de Tribunalul Cluj prin care a fost respinsă acțiunea reclamantului formulată împotriva actelor emise de instituția noastră respectiv, deciziei nr.44/24.01.2012 și implicit decizia de impunere nr.29.932/25.07.2011 întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscala.

În motivare arată că așa cum poate observa onorata instanța prin memoriul formulat recurentul nu formulează critici pertinente la adresa soluției pronunțate de instanța fond considerând faptul ca instanța de fond a reținut și interpretat în mod greșit normele de drept material aplicabile în cauza, respectiv art.21 alin.3 lit.n din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Solicitările recurentului-reclamant sunt lipsite de fundament legal întrucât, împrejurările evidențiate în cuprinsul memoriului de recurs nu sunt în măsura sa înlăture considerentele reținute de instanța de fond în cuprinsul hotărârii criticate care au stat la baza pronunțării soluției prin care au fost menținute constatările din actele de control încheiate de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul instituției noastre.

În esență, recurentul susține ca instanța de fond în mod greșit a împărtășit punctul de vedere al instituției noastre, interpretând eronat norma de drept material mai sus menționată întrucât aceasta "reglementează doar deducerea cheltuielilor cu amortizarea limitat la un singur autoturism și nu limitează deținerea a doua sau mai multe autoturisme de către persoana impozabila ".

Susținerea recurentului este în mod firesc lipsita de orice semnificație legală, în condițiile în care sub aspect fiscal

interesează numai modalitatea în care sunt stabilite/achitate obligațiilor de plata la bugetul general consolidat al statului și nicidecum deținerea în patrimoniul a unor sau, mai multor mijloace fixe, în speța autoturisme.

În realitate, fără a fi în măsură să formuleze critici pertinente recurentul-reclamant reiterează aspectele învederate în cuprinsul acțiunii potrivit cărora amortizarea dedusă pentru al doilea autoturism în anul 2009 este de 2.944 lei și nu de 8.832 lei, cum în mod eronat au stabilit organele fiscale întrucât, autoturismul Citroen C4 nu a fost utilizat pentru folosința personală, datorită necesității deplasărilor constante la sediul secundar din Baia Mare și în instanța, scop în care trebuie să fie funcțional cel puțin unul din cele două autoturisme.

În susținerea poziției procesuale de respingere a recursului promovat în cauza menționată ca recurentul-reclamant a încălcat prevederile art. 48, alin. (4) lit. c), și alin. (7) lit. a), ale art. 24, alin. (11), lit. h) și ale art. 21, alin. (3), lit. i) și n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 49 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă aprobate prin O.M.F.P. nr.1040/2004, în vigoare în perioada controlată.

Ca urmare a diferențelor constatate, organul de inspecție a stabilit în mod corect o diferență la baza impozabilă pe perioada verificată în suma de 23.664 lei cu consecința stabilirii impozitului pe venit suplimentar și a accesoriilor cuprinse în decizia de impunere nr. 29.932/2 din data de 25.07.2011.

Instanța de fond a reținut în mod corect că din verificările efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că nu toate cheltuielile înregistrate în evidența contabilă a reclamantei îndeplinesc condițiile pentru a putea fi deduse, în condițiile în care în perioada verificată cabinetul mai

deținea în patrimoniu un autoturism VW Passat, achiziționat în anul 2004, pentru care a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în perioada mai 2004 – aprilie 2009.

Organul de inspecție fiscală a considerat nejustificată deducerea cheltuielilor menționate pentru cel de-al 2-lea autoturism deținut de reclamant, situație în care a stabilit diferențe la venitul net impozabil, pe cale de consecință la impozitul pe venit, calculând dobânzi de întârziere și penalități corespunzătoare.

Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, sunt stabilite de prevederile art.48 alin. (4) lit. a) și lit. c) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează în mod expres următoarele:

“[...] (4) [...] a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; [...]”

De asemenea, potrivit alineatului (7) lit. a) al aceluiași articol, „[...] (7) Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]”

Totodată, în speța sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (11) lit. h) și ale art. 21, alin. (3) lit. i și lit. n) din Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct. 49 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin O.M.F.P. nr. 1040/2004, care pe cale le reproducem în continuare:

„[...] ART. 24 Amortizarea fiscală [...] (11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:[...] h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).[...]

„[...] ART.21 Cheltuielii[...] (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...] i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;[...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.][...]

„[...] 49. înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.][...] Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal.

Potrivit cadrului legislativ prezentat, în vigoare pe perioada supusa verificării, se retine ca persoanele impozabile au dreptul să deducă cheltuielile, în condițiile în care sunt efectuate în interesul activității, în scopul realizării de venituri și sunt justificate prin documente.

Subliniază ca în cazul cheltuielilor înregistrate în legătura cu achiziția unor mijloace fixe, pentru a fi deduse, acestea trebuie să respecte regulile privind amortizarea, una din aceste reguli făcând referire expresa la limitarea deductibilității amortizării la cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu atribuții de conducere și administrare.

Pe toată perioada supusa controlului, recurentul-reclamant

deținea deja un autoturism marca VW Passat, achiziționat în anul 2004, pentru care a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, acceptate de organul de inspecție fiscală.

Ori, având în vedere cele reținute precum și prevederile art. 21 alin. (3) lit. n) și ale 48, alin. (7) lit. a) în vigoare în perioada supusa verificării, rezulta ca în mod corect organul de inspecție fiscală a considerat în principal ca sumele reprezentând cheltuielile cu amortizarea aferente celui de-al 2-lea autoturism din patrimoniul cabinetului sunt nedeductibile fiscal, în condițiile în care aceasta a înregistrat și chiar i-au fost admise la deducere cheltuielile cu amortizarea primului autoturism din patrimoniul său.

În subsidiar, este întemeiata constatarea organului de inspecție potrivit căreia activitatea desfășurată de reclamanta nu justifică achiziția a doua autoturisme, considerând cheltuielile înregistrate cu achiziția autoturismului Citroen C4, drept cheltuieli aferente unui bun folosit în interes personal, prevăzute de art.48, alin. (7), lit. a) din Codul fiscal.

Susținerea recurentului-reclamant potrivit căreia, a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru doua autoturisme doar în perioada aprilie 2008 – aprilie 2009, anexând în acest sens o situație detaliată, considerând ca sunt deductibile cheltuielile de amortizare înregistrate pentru autoturismul Citroen C4 începând din luna mai 2009, nu prezintă relevanță pentru soluționarea cauzei, având în vedere ca prevederile legale aplicabile, citate prin prezentul, limitează deductibilitatea amortizării, fără posibilitatea interpretării, pentru cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu atribuții de conducere și administrare.

Prin urmare, așa cum a menționat la începutul expunerii noastre legiuitor, nu limitează dreptul de a deține în patrimoniu doua sau chiar mai multe autoturisme, ci doar dreptul acesteia de a deduce la calculul impozitului pe venit,

a cheltuielilor cu amortizarea, doar pentru un autoturism și nu pe rând pentru fiecare din autoturismele din patrimoniul sau.

Totodată, faptul ca recurentul-reclamant își desfășoară activitatea în doua localități, invocând în sprijinul tezei sale necesitatea de a se deplasa constant la instanța și la sediul profesional secundar din Baia Mare, chiar admitând aceasta necesitate, nu reprezintă un argument care sa conducă la concluzia unor constatări și respectiv încadrări legale eronate ale organului de inspecție fiscală și deci la anularea deciziei de impunere pentru sumele contestate.

În concluzie, daca pentru autoturismul VW Passat pe care petenta i-l deținea deja în patrimoniul afacerii sale la data achiziției autoturismului Citroen C4, au fost înregistrate și chiar admise la deducere pentru calculul impozitului pe venit cheltuielile cu amortizarea, constatam ca într-adevăr înregistrarea de către reclamanta a cheltuielilor cu amortizarea în legătura cu un al 2-lea autoturism a fost făcuta cu încălcarea normelor legale în vigoare prezentate. Referitor la accesoriile stabilite prin decizia de impunere atacata contestate de reclamanta pe cale de consecința fiscală, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", solicită respingerea acțiunii ca neîntemeiata și pentru dobânzi de întârziere în suma de 657 lei și pentru penalități de întârziere în suma de 480 lei aferente impozitului pe venit, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

Pentru considerentele mai sus expuse solicită respingerea recursul promovat împotriva hotărârii pronunțate de instanța de fond, respectiv Tribunalul Cluj.

Analizând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs și a apărărilor formulate, Curtea reține următoarele:

Starea de fapt nu a fost contestată în cauză iar instanța de

fond a reținut succint și lapidar că în perioada de referință a speței cabinetul avocațial recurent mai deținea în patrimoniu un autoturism marca Wolkswagen Passat achiziționat în anul 2004 pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu amortizarea în perioada mai 2004-aprilie 2009 astfel că în cauză nu sunt întrunite condițiile legale în vederea deducerii cheltuielilor în sensul art. 48 alin. 4 lit. a) și lit. c) din Legea nr. 571/2003.

Mai reține instanța de fond că persoanele impozabile au dreptul să deducă cheltuielile în condițiile în care sunt efectuate în interesul activității în scopul realizării de venituri și că în cazul cheltuielilor înregistrate în legătură cu achizițiile unor mijloace fixe, pentru a fi deduse cheltuielile cu amortizarea se limitează la cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu atribuții de conducere și administrare în sensul art. 21 alin.3 lit. n) din Codul fiscal.

Din starea de fapt dedusă judecății rezultă că pentru perioada mai 2009-decembrie 2009 în contabilitatea recurentului au fost înregistrate cheltuieli pentru amortizare pentru un singur autovehicul și anume autoturismul marca Citroen C4, autoturismul la care face referire instanța de fond, recte Wolkswagen Passat achiziționat în anul 2004, fiind amortizat integral la data de 30 aprilie 2009.

Concluzia este că pentru perioada mai-decembrie 2009 recurenta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru un singur autoturism.

Este de necontestat că ambele autoturisme au fost utilizate în interesul și pentru îndeplinirea obiectului de activitate a entității recurente, aspectul că cel de-al doilea autoturism ar fi utilizabil exclusiv în interes personal nu este relevant de vreme ce legea nu interzice deținerea a mai mult de un singur autovehicul.

Desigur trebuie făcută analiza sub aspect fiscal ce influență produce deținerea a două autovehicule și dacă cheltuielile de amortizare înregistrate succesiv, ultimele pentru cel de-al doilea autovehicul independent de primul, sunt deductibile.

Conform art. 21 alin.3 lit. n) din Codul fiscal sunt deductibile fiscal limitat la calculul profitului impozabil, cheltuielile de funcționare , întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare a persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții, iar pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.

Nu se contestă în speță că documentele cu care recurentul a încercat să justifice cheltuielile cu amortizarea pentru cel de al doilea autovehicul ar fi fost în neregulă.

Astfel fiind urmează să analizăm în ce măsură această normă fiscală paralizează dreptul contribuabilului de a pretinde deductibilitatea limitată la un singur autovehicul.

Trebuie notat că pentru perioada de referință a speței, mai precis mai – decembrie 2009 s-au înregistrat cheltuieli cu amortizarea doar pentru un singur autovehicul destinat persoanei cu funcție de conducere din firmă.

Decizia cu privire la organizarea activității entității și cea privind repartizarea autovehiculelor între angajați aparține entității respective.

În speță nu s-au produs probe din care să rezulte că ambele autovehicule sunt destinate exclusiv persoanei cu funcții de conducere simultan, pe de altă parte legea nu prevede o interdicție de a deduce cheltuielile cu amortizarea succesiv dar pentru câte un autoturism dacă la epoca înregistrării cheltuielilor respective autovehiculul respectiv era destinat spre folosință persoanei fizice cu atribuții de conducător.

Prin urmare, deducerea este limitată la un singur autovehicul destinat spre folosire cu atribuții de conducere ori administrare a persoanei juridice, fără să elimine posibilitatea deducerii cheltuielilor succesiv ori pe rând.

Trebuie notat că textul art. 21 alin. 3 lit.n) din Codul fiscal introduce o restricție privind deducerea cheltuielilor strict în legătură cu acele autoturisme utilizate exclusiv de către angajații cu funcții de conducere și administrare, pentru care norma legală examinată admite dreptul de deducere doar la un singur autoturism. Pentru cheltuielile cu celelalte autoturisme care sunt folosite de către ceilalți angajați ai persoanei juridice și de către administratori, fie că sunt date spre utilizare anumitor persoane ori structuri interne ale entității sunt deductibile fără limită, cu condiția să fie justificate cu documente legale.

Prin urmare, deținerea a unuia sau mai multor autovehicule în cadrul entității nu este interzisă iar dacă se dovedește că acestea se utilizează în scopul și pentru executarea obiectului de activitate nu se poate afirma cu temei, în lipsa unor probe legale certe și verificabile, că autovehiculele sunt utilizate în scop personal.

Mai mult deținerea anterioară a unui autovehicul de către entitate și repartizat spre utilizare exclusiv de către persoana cu funcții de conducere și pentru care s-au obținut deducerea limitată a cheltuielilor nu împiedică ca ulterior acesta autovehicul să fie repartizat spre folosință unui alt angajat iar entitatea să achiziționeze un alt autovehicul care să fie folosit exclusiv de persoana cu funcții de conducere și pentru care să se ceară și să se obțină în mod legal deducerea limitată a cheltuielilor de funcționare (inclusiv de amortizare) în sensul art. 21 alin. 3 lit. n) din Codul fiscal.

Pe cale de consecință, Curtea găsește întemeiat recursul, în speță fiind dat motivul de recurs prevăzut la art. 304 pct. 9

C.pr.civ. de la 1865, aplicabil în cauză prin efectul art. 3 alin. 1 din Legea nr. 76/2012, sens în care în temeiul art. 20 alin. 3 din legea nr. 554/2004 corelat cu art. 312 C.pr.civ. se va admite recursul, sentința va fi desființată în întregime și ca o consecință, se va admite acțiunea în contencios fiscal formulată de reclamant și drept urmare: se va anula Decizia nr. 44/24.02.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, se va anula parțial Decizia de impunere nr. 29932 din 25.07.2011 emisă de corpul de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj Activitatea de inspecție fiscală și se va exonera reclamantul de la plata sumelor de 2.738 lei impozit pe venit net stabilit suplimentar, de 657 lei dobânzi și de 480 lei penalități de întârziere.

Ținând seama că cererea de cheltuieli de judecată a vizat exclusiv judecata înainte instanței de fond, Curtea în temeiul art. 274 C.pr.civ. va obliga pe pârât să plătească reclamantului suma de 4,30 lei, cu titlu de cheltuieli de judecată reprezentând taxa judiciară de timbru și contravaloarea timbrului mobil judiciar aplicat pe cererea introductivă.

Sursa: site-ul Curții de Apel Cluj

**Impozit pe clădiri. Taxă pe
clădiri. Asociație. Imobil
proprietate publică**

Închiriat. împunerii

Legalitatea

Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 10713 din 8 noiembrie 2013

Prin sentința civilă nr. 5714 din 01.04.2013, a Tribunalului Cluj s-a respins ca nefondată cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta Asociația Culturală D. în contradictoriu cu pârâții Primarul municipiului Cluj-Napoca și Municipiul Cluj- Napoca, având ca obiect contencios administrativ.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut următoarele:

Prin Deciziile de impunere nr. 2011-259488/492/13.09.2011 și nr. 2011- 259504/492/13.09.2011 emise de pârâtul Municipiul Cluj-Napoca, Direcția Impozite și Taxe Locale s-a stabilit în sarcina reclamantei Asociația Culturală D. obligația de a achita impozitul pe clădiri în cuantum de 3.441 lei și taxa pe clădiri în cuantum de 12.568 lei.

Cu respectarea art. 205 și urm. din Codul de procedură fiscală, reclamanta a formulat contestație împotriva acestor acte administrative fiscale, respinsă prin Dispoziția Primarului Municipiului Cluj-Napoca nr. 5140/27.10.2011, iar acum reclamanta atacă în contenciosul administrativ deciziile menționate.

Asociația Culturală D. susține în primul rând că deciziile au fost emise cu încălcarea dispozițiilor art. 250 alin. 1 pct. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit acestui text legal, „clădirile utilizate pentru activități social-umanitare de către asociații, fundații și

culte, potrivit hotărârii consiliului local” sunt clădiri pentru care nu se datorează impozit, prin efectul legii.

După cum se poate lesne observa, această scutire este condiționată în mod expres de existența unei hotărâri de consiliu local care să indice clădirile utilizate pentru activități social-umanitare de către asociații, fundații și culte, scutite de plata impozitului. Reclamanta însăși recunoaște că nu există o astfel de hotărâre la nivelul municipiului Cluj-Napoca, iar consecința firească este aceea de inaplicabilitate a scutirii legale, iar nu de recunoaștere a dreptului la această scutire în favoarea tuturor asociațiilor, fundațiilor și cultelor.

Reclamanta se prevalează apoi de scutirea prevăzută de art. 250 alin. 1 pct. 1, care vizează „clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice, altele decât cele desfășurate în relație cu persoane juridice de drept public”.

Reclamanta subliniază că, dacă pentru clădirile pe care le are în proprietate statul nu se datorează impozit, asociația, în calitate de chiriaș al unei încăperi dintr-un imobil proprietate a statului, nu poate fi obligată la plata impozitului, cu atât mai mult

cu cât nu realizează niciun fel de activitate economică, conform art. 1 alin. 1 și 2 din O.G. nr.26/2000.

Tribunalul a apreciat că prevederea citată trebuie coroborată cu art. 249 alin. 3, care statuează: „Pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, persoanelor juridice, altele decât cele de drept public, se stabilește taxa pe clădiri, care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de

folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri”.

Astfel, doar persoanele juridice de drept public sunt scutite de plata taxei pe clădiri atunci când sunt titularele unui drept de concesiune, locațiune, drept de administrare sau de folosință asupra unei clădiri proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale.

Pe de altă parte, reclamanta nu se poate prevala de scutirea de la art. 250 pct. 1, care reprezintă situația generică de scutire a statului, unităților administrativ-teritoriale sau oricăror instituții publice de la plata impozitului (în corelație cu faptul că art. 249 alin.3 instituie obligația de plată a taxei pe clădiri în sarcina persoanelor juridice de drept privat care desfășoară activități economice în spațiile proprietate publică sau privată), și aceasta cu atât mai mult cu cât reclamantei i-ar fi incident cazul special de scutire de la pct. 19, deja analizat.

Dacă asociațiile ar fi fost avute în vedere și ar fi fost incluse în cazul de la pct. 1, nu s-ar mai justifica precizările și condiționările de la pct. 19. Tocmai de aceea, unicul caz de scutire aplicabil reclamantei este cel de la pct. 19, dar căruia nu i se poate da eficiență în lipsa hotărârii de consiliu local.

În subsidiar, Asociația Culturală D. arată că niciuna dintre cele două decizii de impunere nu indică temeiul legal al obligațiilor stabilite în sarcina sa și nu cuprind perioada pentru care sunt calculate sumele pretinse, debitele nu sunt defalcate și nu se indică ce sume reprezintă debite principale și care sunt debitele accesorii.

Sub acest aspect, Curtea de Apel Cluj s-a pronunțat prin decizia de casare în sensul că reclamanta a formulat critici de fond față de actele fiscale atât în faza administrativă cât și în cea jurisdicțională și de aceea nu se poate valida un

viciu al nemotivării deciziilor atacate.

În temeiul art. 315 alin. 1 din Codul de procedură civilă, tribunalul este ținut de această dezlegare dată de instanța de control judiciar.

Pe cale de consecință, s-a reținut că, potrivit întâmpinărilor depuse în cauză, Decizia de impunere nr. 259488/492/2011 privește impozitul pe clădiri pentru perioada 01.01.2006-01.01.2007 și se compune din debit în sumă de 1257 lei (calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 0,75% stabilită prin H.C.L. nr. 339/2005 la valoarea de inventar a clădirii de 167.632,29 lei) și majorări de întârziere calculate la data emiterii deciziei, 13.09.2011, în cuantum de 2184 lei, iar Decizia de impunere nr. 259504/492/2011 privește taxa pe clădirea închiriată pentru perioada 01.01.2007-30.09.2011 și se compune din debitul pentru anii 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011 în cuantum total de 7291 lei (calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 0,75% stabilită prin H.C.L. nr. 746/2006, nr. 344/20074, nr. 414/2008 la valoarea de inventar a clădirii de 29183,50 lei pentru anii 2007, 2008 și 2009 și respectiv a cotei de impozitare de 0,90% stabilită prin H.C.L. nr. 509/2009 și nr. 400/2010 la valoarea de inventar a clădirii de 29183,50 lei pentru anii ulteriori) și majorări de întârziere calculate până la data emiterii deciziei, 13.09.2011, în cuantum de 5277 lei.

De asemenea, pârâții au arătat că Decizia de impunere nr. 259488/492/2011 privește impozitul pe clădiri pentru perioada 01.01.2006-01.01.2007, dată de la care

denumirea obligației fiscale s-a modificat din impozit pe clădire în taxă pe clădire, sens în care începând cu data de 01.01.2007 s-a calculat în sarcina reclamantei taxa pe clădirea închiriată.

Ținând cont de aceste explicații, urmează că nu este fondat nici argumentul dublei impuneri, invocat de reclamantă.

În fine, nici susținerea asociației că impozitul pe clădiri ar fi în sarcina proprietarului imobilului și nu al locatarului nu are bază legală, prin prisma dispozițiilor legale incidente mai sus redate, care stabilesc obligația persoanelor juridice de drept privat care închiriază un spațiu aflat în proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale de a suporta taxa pe clădiri.

De asemenea, anterior datei de 01.01.2007, art. 249 alin. 3 prevedea expres că „Pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, impozitul pe clădiri reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz”, iar în temeiul acestei dispoziții legale reclamanta era ținută să suporte impozitul pe clădiri (până la data de 01.01.2007, când a devenit taxa pe clădiri).

Prin concluziile scrise depuse cu ocazia primei judecăți, reclamanta a mai invocat vătămarea suferită datorită necomunicării în termen a actelor administrative fiscale.

De fapt, reclamanta contesta neemiterea deciziilor de impunere mai devreme, aspect care privește, concret, dreptul Municipiului Cluj-Napoca de a stabili taxele și impozitele cu unica cerință legală de a respecta termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

Or, art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește termenul de prescripție de 5 ani, care „începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală”. Observând că în speță pârâtul a respectat termenul legal de prescripție, nu se pot valida susținerile reclamantei.

De asemenea, indicarea în cuprinsul actelor fiscale a

Fundației D. în locul Asociației Culturale D. reprezintă o eroare materială în sensul art. 48 alin. 3 din Codul de procedură fiscală iar nu un element de natură a atrage nulitatea deciziilor, art. 46 făcând referire expresă și limitativă la lipsa denumirii contribuabilului.

Pe de altă parte, identificarea reclamantei este realizată prin celelalte elemente cuprinse în deciziile de impunere: codul de identificare fiscală, adresa sediului, data înregistrării la Registrul Comerțului.

Pentru toate aceste considerente, în temeiul art. 218 din Codul de procedură fiscală raportat la art. 18 din Legea nr. 554/2004, s-a respins ca nefondată prezenta cerere.

În temeiul art. 274 alin. 1 din Codul de procedură civilă, s-a luat act că pârâții nu au solicitat cheltuieli de judecată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta ASOCIAȚIA CULTURALĂ D. solicitând admiterea recursului în temeiul prev, art. 312 alin. 1 raportat la prev. art. 304 pct. 9 și 304 ind.l C.pr.civilă, hotărârea fiind dată cu aplicarea greșită a legii, iar prin decizia ce se va pronunța să se dispună modificarea ei, în sensul admiterii în tot a acțiunii formulate de către reclamantă; obligării pârâtei intimată la plata cheltuielilor de judecată ocazionate reclamantei în prezentul recurs.

În motivarea recursului reclamanta a arătat următoarele:

Așa cum în mod constant a arătat, la baza raporturilor juridice cu Municipiul Cluj-Napoca prin Direcția de Impozite și taxe locale, stă Contractul de închiriere

nr.2004/14.04.2004. Scopul și obiectul acestui contract a fost " desfășurarea obiectului de bază al asociației" art.l lit. A din contractul de închiriere -adică Asociație Culturală, fără scop patrimonial și care a funcționat, a existat și este susținută din cotizațiile membrilor fondatori.

Acest contract de închiriere a fost prelungit și modificat de-a lungul timpului prin mai multe acte adiționale, însă niciodată nu a fost anunțată în vreun fel, că în afara chiriei lunare ar mai datora ceva.

Este adevărat faptul că, potrivit disp. art.249 alin.3 C.fiscal, pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz persoanelor juridice, se stabilește taxă pe clădiri, care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri.

Însă, conform art. 250 alin.1 pct.1 din același act normativ, clădirile pentru care nu se datorează impozit, prin efectul legii, sunt clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice.

Coroborând dispozițiile legale enunțate anterior concluzia clară este aceea că pentru clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz persoanelor juridice, se stabilește taxă pe clădiri în condiții similare impozitului pe clădiri, însă acestea se datorează doar pentru încăperile care sunt folosite pentru activități economice.

Nu este cazul reclamantei, deoarece Asociația Culturală D. este o asociație înființată în conformitate cu prevederile OG nr.26/2000, este persoană juridică fără scop patrimonial și care nu desfășoară nici un fel de activitate economică.

În speță, reclamanta nu desfășoară activități economice astfel cum acestea sunt definite în accepțiunea codului comercial.

Acest fapt nu a fost, de altfel, contestat în vreun mod de către pârâții recurenți și nici nu s-a dovedit contrariul său.

Prin efectul legii, asociațiile sunt scutite de la plata impozitului pe clădiri și nu este necesară o Hotărâre de Consiliu Local, în acest sens.

Prin necomunicarea în termen a actelor administrativ fiscale, respectiv Deciziile de impunere nr. 259488/492/2011 referitoare la impozitul pe clădiri închiriate (pentru perioada 01.01.2006-01/01/2007) și a Deciziei de impunere nr. 259504/4925/13.09.2011 referitoare la taxa pe clădiri (pentru perioada 01.01.2007 – 30.09.2011) se produce o vătămare evidentă a drepturilor sale, vătămare care nu se poate înlătura decât prin anularea acestor decizii.

Nu poate fi primită aprecierea instanței de fond potrivit căreia pârâta a emis deciziile de impunere în termenul de prescripție și că unica cerință legală este aceea de a respecta termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

Reclamanta nu a fost informată corect și la timp despre existența deciziilor contestate, de conținutul acestor decizii, precum și de obligațiile care i se impun prin aceste decizii. Nu a avut posibilitatea legală de a verifica aceste decizii și, la acea dată, de a le contesta, respectiv dreptul de a se apăra cu privire la obligațiile de plată ce-i sunt puse în sarcină.

Codul de procedură fiscală, prin art.44, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța nr.2 din 25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea OG nr.93/2003 privind Codul de procedură fiscală: stabilește că actul administrativ-fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia este destinat, iar această comunicare se realizează după cum urmează: “art.44 alin.2 Actul administrativ fiscal se comunică

prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului,

dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.”

Direcția de Taxe și Impozite Cluj-Napoca, organul fiscal competent avea obligația să îndeplinească procedura de comunicare conform prevederilor legale.

Prin urmare, neîndeplinirea acestei prevederi în termenul legal nu ne poate fi considerată opozabilă, neexistând dovada înștiințării asupra actului administrativ fiscal.

Comunicarea actelor administrativ fiscale e obligatorie, deoarece numai din momentul comunicării acestea încep să producă efecte juridice potrivit Codului de procedură fiscală.

Astfel, prin art.45 “Opozabilitatea actului administrativ fiscal” din Codul de procedură fiscală se dispune: “(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului...” (2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce nici un efect juridic”.

Cu siguranță dacă în anul 2007, i-ar fi fost comunicat faptul că datorează pentru spațiul închiriat și altceva decât obligația de plată a chiriei, ar fi hotărât în cunoștință de cauză. Reclamanta este o asociație non profit, care există din cotizațiile membrilor fondatori, a cărei scop este unul umanitar, nu este o societate comercială care obține profit.

Totodată trebuie să avem în vedere și prevederile pct.44.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.93/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “44.1. Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii”.

Prin urmare actul administrativ fiscal produce efecte de la

data comunicării.

Data comunicării actelor administrativ fiscale este deosebit de importantă întrucât reprezintă în fapt momentul de la care începe să curgă termenul de contestație, adică termenul în care respectivul act poate fi atacat în justiție, iar în ceea ce privește deciziile de plată accesorii(dobânzi,penalități),scadența sau termenul de plată al creanțelor fiscale individualizate se stabilește în funcție de aceeași dată a comunicării.

Pe lângă aceasta, dovada comunicării actului reprezintă probatoriul care arată faptul că s-a adus la cunoștință contribuabilului actul emis pe numele său.

Pentru toate cele de mai sus enunțate, solicită admiterea recursului așa cum a fost formulat și motivat.

Prin întâmpinarea formulată pârâtul intimat Municipiul Cluj-Napoca, Direcția de Taxe și impozite locale, reprezentat prin primar Emil Boc a solicitat respingerea recursului ca neîntemeiat.

Analizând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs invocate și a apărărilor formulate, Curtea constată următoarele:

Prin recursul formulat, reclamanta solicită modificarea sentinței civile nr.5714/01.04.2013 pronunțată de Tribunalul Cluj și pe cale de consecință anularea deciziilor de impunere nr. 259488/492/13.09.2011 și nr. 259504/492/13.09.2011 emise de Municipiul Cluj-Napoca-Direcția Taxe și Impozite Locale și a Dispoziției nr. 5140/27.10.2011 emise de Primarul Municipiului Cluj-Napoca în soluționarea contestației administrative îndreptată împotriva deciziilor de impunere menționate mai sus.

În fapt, prin contestația înregistrată la Direcția de impozite și taxe locale cu nr.289544/11.10.2011, recurenta susținea că

impozitul/taxa pentru clădirea situată în Cluj-Napoca, str. X., nr.13, deținută în baza contractului de închiriere nr. 2004/14.04.2000 și a actelor adiționale la acesta încheiat cu Municipiul Cluj-Napoca, stabilită prin deciziile de impunere nr. 259488/492/13.09.2011 și nr. 259504/492/13.09.2011, emise de Direcția de taxe și impozite locale, a fost calculată cu nerespectarea prevederilor legale în vigoare, deoarece aceste decizii de impunere nu respectă prevederile art. 250 alin. 1 pct. 19 din Codul Fiscal, și nu indică temeiul legal al obligațiilor ce s-au stabilit în sarcina petentei.

Urmare analizării situației fiscale de fapt și de drept a reclamantei, a fost emisă Dispoziția nr. 5140/27.10.2011 de către Primarul Municipiului Cluj-Napoca, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația administrativă.

Prin deciziile de impunere nr.259488/492/13.09.2011 și nr.259504/492/13.09.2011, emise de către Direcția de taxe și impozite locale din cadrul Municipiului Cluj-Napoca, a fost comunicat petentei faptul că aceasta figurează în evidențele fiscale ale Municipiului Cluj-Napoca cu obligații de plată scadente constând în impozit/ taxa pe clădire, calculate în baza prevederilor art. 249 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2011, cu calcularea de accesorii până la data emiterii, 13.09.2011.

Raportat la criticile de nelegalitate invocate, Curtea constată că potrivit dispozițiilor art. 249 alin.3 din Legea nr. 571/2003, republicată: " Pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, persoanelor juridice, altele decât cele de drept public, se stabilește taxa pe clădiri, care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri."

Intimata arată corect că prin modificarea adusă textului legal

amintit mai sus prin Legea nr. 76/2010, legiuitorul a clarificat în mod indubitabil sfera persoanelor care datorează această taxă, respectiv singurele entități care sunt scutite de la plată fiind persoanele juridice de drept public, recurenta nefăcând dovada prin documentele anexate contestației că ar deține această calitate, după cum în mod just a constatat instanța de fond.

De altfel, o astfel de soluție era valabilă și anterior modificărilor aduse în anul 2010, coroborarea și interpretarea normelor legale incidente fiind corect realizată de către tribunal.

Nu poate fi reținută susținerea recurentei potrivit căreia doar de la data de 15.07.2009 ar datora această obligație fiscală, în condițiile în care aceasta deținea calitatea impozabilă de chiriaș al unei clădiri proprietate a unității administrativ teritoriale pe toată perioada de calcul al sarcinii fiscale în termenul legal de prescripție de 5 ani de zile, 2006 – 2011, iar obligația de a achita această taxă fiscală se aplică ex lege, fără a avea relevanță mențiunile din actele juridice prin care petenta a dobândit dreptul de folosință. Faptul că recurenta invocă o culpă proprie de necunoaștere a legii fiscale, nu poate să-i creeze acesteia un drept de scutire de la plata obligațiilor fiscale legal stabilite, deoarece nimeni nu poate invoca necunoașterea legii.

Așa cum corect relevă intimata, impozitul/taxa pe clădire pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare sau în folosință, se datorează conform prevederilor Legii nr.494/2004 privind aprobarea O.G.nr.83/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu începere de la 01.01.2005. Anterior datei de 01.01.2007, (când prin Legea nr.343/2006 de modificare a Codului

Fiscal s-a schimbat denumirea din impozit pe clădire în taxă pe clădire), obligația fiscală numită astăzi taxa pe clădire purta denumirea de impozit pe clădire.

Deși purta aceeași denumire ca și obligațiile fiscale aferente clădirilor deținute în proprietate, sarcina fiscală prevăzută în textul art. 249 alin. 3 cădea în sarcina titularilor dreptului de folosință asupra clădirii, și nu în sarcina proprietarilor. În mod indubitabil, petenta este titulara unui drept de folosință, sintagmă prevăzută în mod expres de Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, în art. 249 alin.3, drept care generează obligația corelativă de a achita taxa pe clădire, și implicit majorările de întârziere aferente.

Recurenta nu se poate prevala de disp. art. 250 alin. 1 pct. 19 din Legea nr. 571/2003, deoarece această scutire este condiționată în mod expres de existența unei hotărâri de consiliu local care să indice clădirile utilizate pentru activități social-umanitare de către asociații, fundații și culte, scutite de plata impozitului. Reclamanta însăși recunoaște că nu există o astfel de hotărâre la nivelul municipiului Cluj-Napoca, iar consecința firească este aceea de inaplicabilitate a scutirii legale, iar nu de recunoaștere a dreptului la această scutire în favoarea tuturor asociațiilor, fundațiilor și cultelor, statuările instanței de fond fiind corecte.

Reclamanta-recurentă a înțeles să se prevaleze în susținerea demersului și de disp. art. 250 alin. 1 pct. 1, care vizează „clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice, altele decât cele desfășurate în relație cu persoane juridice de drept public”.

Tribunalul a constatat însă cu temei că prevederea citată trebuie coroborată cu art. 249 alin. 3, care statuează: „Pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului

ori a unităților administrativ-teritoriale concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, persoanelor juridice, altele decât cele de drept public, se stabilește taxa pe clădiri, care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri”.

Astfel, doar persoanele juridice de drept public sunt scutite de plata taxei pe clădiri atunci când sunt titularele unui drept de concesiune, locațiune, drept de administrare sau de folosință asupra unei clădiri proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, statuări care nu au fost contrazise pertinent prin recursul declarat.

Totodată, Curtea ia act de faptul că din analiza celor două decizii de impunere se poate constata faptul că acestea cuprind elementele obligatorii a fi conținute de un act administrativ fiscal, sub sancțiunea nulității absolute, în lumina prevederilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În plus, corect a reținut tribunalul că cele două acte atacate menționează temeiul legal al obligațiilor ce s-au stabilit în sarcina petentei și defalcarea acestor sume, neputându-se reține apărările conform cărora suntem în speță în situația unei duble taxări, deoarece cele două decizii de impunere privesc perioade fiscale diferite, și stabilesc obligații de plată raportat la calitatea reclamantei de titular al dreptului de folosință asupra unei clădiri proprietate a unității administrativ-teritoriale, și nu în calitatea ei (de altfel inexistentă) de proprietar, pentru a fi incidente prevederile art. 249 alin. 1 Cod Fiscal.

Recurenta mai arată că nulitatea actelor de impunere este atrasă și de faptul că ele nu i-ar fi fost comunicate în termenul legal.

Or, corect a reținut instanța de fond că, de fapt, reclamanta contestă neemiterea deciziilor de impunere mai devreme, aspect care privește, concret, dreptul

Municipiului Cluj-Napoca de a stabili taxele și impozitele cu unica cerință legală de a respecta termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale, care a fost respectată în speță.

Pe de altă parte, comunicarea deciziilor de impunere este atestată chiar de către preambulul contestației administrative formulate de către reclamantă (f. 50, din dosarul de fond, constituit în primul ciclu procesual), aceasta subliniind că actele fiscale i-au fost aduse la cunoștință la 13.09.2011.

Totodată, aceste apărări nu sunt de natură să ducă la concluzia, susținută de recurentă, conform căreia modul de calcul al accesoriilor ar fi eronat.

Aceasta întrucât, așa cum corect arată intimata, el respectă prev. art. 120 din Codul de procedură fiscală, conform căroră: „(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”, iar în conformitate cu dispozițiile art. 119 din același act normativ: „Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. (2) Nu se datorează majorări de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei. (3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.”

Pornind de la aceste prevederi imperative, se justifică

susținerea conform căreia situațiile în care un contribuabil este scutit prin efectul legii de la plata obligațiilor fiscale accesorii, sunt limitativ stabilite de legiuitor, în speță nefiind în prezența unei ipoteze de scutire conform textelor legale ilustrate mai sus.

Pentru toate considerentele arătate, Curtea va respinge recursul formulat ca neîntemeiat, în baza prev. art. 312 alin. 1 C.pr.civ., art. 20 din LCA.

Indicatori monetari – august 2014

Masa monetară în sens larg (M3) a înregistrat la sfârșitul lunii august 2014 un sold de 242 793,9 milioane lei. Față de luna iulie 2014 aceasta a crescut cu 0,9 la sută, iar în raport cu august 2013 masa monetară s-a majorat cu 5,6 la sută (4,8 la sută în termeni reali).

Tabel 1. Agregatele monetare*

INDICATORI	31 august 2014 (mil. lei)	aug. 2014/ iul. 2014 %	aug. 2014/ aug. 2013 %
M1 (masa monetară în sens restrâns)	105 598,4	1,8	11,6
Numerar în circulație	38 014,5	3,4	11,8

INDICATORI	31 august 2014 (mil. lei)	aug. 2014/ iul. 2014 %	aug. 2014/ aug. 2013 %
Depozite overnight **	67 583,9	0,9	11,5
M2 (masa monetară intermediară)	242 528,3	0,9	5,6
M1	105 598,4	1,8	11,6
Depozite cu durata inițială de până la doi ani inclusiv (sunt incluse și depozitele rambursabile după notificare la cel mult trei luni inclusiv)	136 929,9	0,2	1,4
M3 (masa monetară în sens larg)	242 793,9	0,9	5,6
M2	242 528,3	0,9	5,6
Alte instrumente financiare (împrumuturi din operațiuni repo, acțiuni/unități ale fondurilor de piață monetară, titluri de valoare negociabile cu maturitatea de până la doi ani inclusiv)	265,6	-24,1	29,4

* date provizorii

** conturi curente, depozite la vedere

Tabel 2. Masa monetară și contrapartida acesteia*

INDICATORI	31 august 2014 (mil. lei)	aug. 2014/ iul. 2014 %	aug. 2014/ aug. 2013 %
-------------------	--------------------------------------	---------------------------------------	---------------------------------------

INDICATORI	31 august 2014 (mil. lei)	aug. 2014/ iul. 2014 %	aug. 2014/ aug. 2013 %
Masa monetară (M3)	242 793,9	0,9	5,6
Active externe nete**	84 681,3	-0,6	45,1
Active interne nete***	158 112,6	1,7	-7,8

* date provizorii

** se calculează prin scăderea din activele externe a pasivelor externe.

Activele externe includ: credite acordate nerezidenților; depozite plasate la nerezidenți; titluri de valoare negociabile deținute (emise de nerezidenți); acțiuni deținute și alte participații de capital la nerezidenți; aurul monetar. Pasivele externe includ resursele atrase de la nerezidenți: depozite; titluri de valoare negociabile emise pe piețele externe. Nu sunt incluse alocările de DST de la FMI.

***se calculează prin scăderea din activele interne a pasivelor interne (cu excepția elementelor componente ale masei monetare M3).

Activele interne includ: credite acordate rezidenților; titluri de valoare negociabile deținute (emise de rezidenți); acțiuni deținute și alte participații de capital la rezidenți. Pasivele interne (exceptând elementele componente ale masei monetare M3) includ resursele atrase de la rezidenți: depozite cu durată inițială mai mare de doi ani (inclusiv depozitele rambursabile după notificare la mai mult de trei luni); titluri de valoare negociabile cu maturitate mai mare de doi ani emise pe piața internă; capital și rezerve.

Soldul creditului neguvernamental acordat de instituțiile de credit a scăzut în luna august 2014 cu 0,1 la sută (+ 0,2 la sută în termeni reali) față de luna iulie 2014, până la nivelul de 213 557,0 milioane lei. Creditul în lei a crescut cu 0,7 la sută (1,0 la sută în termeni reali), în timp ce creditul în valută exprimat în lei s-a diminuat cu 0,7 la sută (exprimat în euro, creditul în valută a scăzut cu 0,6 la

sută). La 31 august 2014, creditul neguvernamental a înregistrat o reducere de 3,8 la sută (- 4,6 la sută în termeni reali) față de 31 august 2013, pe seama majorării cu 9,0 la sută a componentei în lei (8,1 la sută în termeni reali) și a diminuării cu 11,5 la sută a componentei în valută exprimată în lei (exprimat în euro, creditul în valută s-a redus cu 11,1 la sută).

Tabel 3. Creditul neguvernamental*

INDICATORI	31 august 2014 (mil. lei)	aug. 2014/ iul. 2014 %	aug. 2014/ aug. 2013 %
Credit neguvernamental (total)	213 557,0	-0,1	-3,8
Credit neguvernamental în lei:	91 695,0	0,7	9,0
– gospodării ale populației	38 248,4	1,9	12,6
– persoane juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare)	53 446,6	-0,2	6,5
Credit neguvernamental în valută:	121 862,0	-0,7	-11,5
– gospodării ale populației	62 736,5	-0,8	-9,4
– persoane juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare)	59 125,5	-0,7	-13,7

*date provizorii

[Creditul guvernamental](#)¹ a crescut în luna august 2014 cu 1,6 la

sută, până la 80 315,6 milioane lei. La 31 august 2014, creditul guvernamental a înregistrat o creștere de 9,3 la sută (8,4 la sută în termeni reali) față de 31 august 2013.

Depozitele rezidenților clienți neguvernamentali s-au majorat în luna august 2014 cu 0,4 la sută față de luna iulie 2014, până la nivelul de 215239,6 milioane lei.

Tabel 4. Depozitele rezidenților clienți neguvernamentali*

INDICATORI	31 august 2014 (mil. lei)	aug. 2014/ iul. 2014 %	aug. 2014/ aug. 2013 %
Depozite ale rezidenților clienți neguvernamentali (total)**	215 239,6	0,4	5,7
Depozite în lei ale rezidenților:	139 832,7	0,4	7,0
– gospodării ale populației	81 350,3	-0,3	5,4
– persoane juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare)	58 482,4	1,4	9,4
Depozite în valută ale rezidenților:	75 406,9	0,6	3,4
– gospodării ale populației	49 911,4	0,2	2,0
– persoane juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare)	25 495,5	1,3	6,3

* date provizorii

** sunt incluse conturile curente, depozitele la vedere și toate depozitele la termen, indiferent de scadență

Depozitele în lei ale gospodăriilor populației s-au diminuat cu 0,3 la sută, până la 81 350,3 milioane lei. La 31 august 2014, depozitele în lei ale gospodăriilor populației au înregistrat o creștere de 5,4 la sută (4,6 la sută în termeni reali) față de 31 august 2013.

Depozitele în lei ale persoanelor juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare) au crescut cu 1,4 la sută, până la 58 482,4 milioane lei. La 31 august 2014, depozitele în lei ale persoanelor juridice au crescut cu 9,4 la sută (8,5 la sută în termeni reali) față de 31 august 2013.

Depozitele în valută ale rezidenților gospodării ale populației și persoane juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare), exprimate în lei, au crescut cu 0,6 la sută, până la nivelul de 75 406,9 milioane lei (exprimate în euro, depozitele în valută au crescut cu 0,7 la sută, până la 17 089,0 milioane euro). Comparativ cu aceeași lună a anului precedent, depozitele în valută ale rezidenților exprimate în lei au crescut cu 3,4 la sută (exprimate în euro, depozitele în valută ale rezidenților s-au majorat cu 4,0 la sută); depozitele în valută ale gospodăriilor populației exprimate în lei au crescut cu 2,0 la sută (exprimate în euro, depozitele în valută ale gospodăriilor populației s-au majorat cu 2,5 la sută), iar depozitele în valută ale persoanelor juridice (societăți nefinanciare și instituții financiare nemonetare) exprimate în lei s-au majorat cu 6,3 la sută (exprimate în euro, depozitele în valută ale rezidenților persoane juridice au crescut cu 6,9 la sută).

¹ include creditul acordat administrațiilor publice (administrația centrală, administrațiile locale, administrațiile sistemelor de asigurări sociale) în sumă de 9 365,1 milioane lei (soldul la 31 august 2014), precum și

titlurile de valoare negociabile emise de aceste sectoare instituționale în sumă de 70 950,5 milioane lei (soldul la 31 august 2014).

CJUE: Grup TVA – Facturare internă pentru serviciile furnizate de o societate principală cu sediul într-o țară terță către sucursala sa care aparține unui grup TVA într-un stat membru – Caracterul impozabil al serviciilor furnizate

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

17 septembrie 2014([*](#))

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Grup TVA – Facturare internă pentru serviciile furnizate de o societate principală cu sediul într-o țară terță către sucursala sa care aparține unui grup TVA într-un stat membru – Caracterul impozabil al serviciilor furnizate”

În cauza C-7/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de förvaltningsrätten i Stockholm (Suedia), prin decizia din 28 decembrie 2012, primită de Curte la 7 ianuarie 2013, în procedura

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, de M. Wetterfors;
- pentru Skatteverket, de K. Alvesson;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighthouse, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de J. Enegren, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2, a articolului 9 alineatul (1) și a articolelor 11, 56, 193 și 196 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (denumită în continuare „Skandia Sverige”), pe de o parte, și Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de altă parte, cu privire la decizia acestuia din urmă de a supune taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) prestările de servicii furnizate de Skandia America Corp. (denumită în continuare „SAC”), cu sediul în Statele Unite, sucursalei sale Skandia Sverige.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din

Directiva TVA prevede:

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

5 Articolul 11 din Directiva TVA prevede:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată [...], fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

6 Articolul 56 alineatul (1) literele (c) și (k) din Directiva TVA prevede:

„(1) Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(c) serviciile prestate de consultanți, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare, precum și prelucrările de date și furnizarea de informații;

[...]

(k) serviciile prestate pe cale electronică, precum cele prevăzute în anexa II.”

7 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

8 Articolul 196 din Directiva TVA prevede:

„TVA este datorat de orice persoană căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 56 sau de orice persoană identificată în scopuri de TVA în statul membru în care taxa este datorată și căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolele 44, 47, 50, 53, 54 și 55, în cazul în care serviciile sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv.”

9 Anexa II la Directiva TVA, intitulată „Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alineatul (1) litera (k)”, are următorul cuprins:

„1. Furnizarea și găzduirea de site-uri de internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;

2. furnizarea de software și actualizarea acestora;

3. furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;

4. furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv de jocuri de noroc și pariuri, și de emisiuni sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;

5. furnizarea de servicii de învățământ la distanță.”

10 Comisia Europeană a adoptat, la 2 iulie 2009, o comunicare prin care explica poziția sa către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva TVA [COM(2009) 325 final].

Dreptul suedez

11 Directiva TVA a fost transpusă prin Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată [mervärdesskattelagen (1994:200), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”].

12 Articolul 1 din capitolul 1 din această lege vizează transpunerea articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevăzând că TVA-ul este datorat statului pentru prestările de servicii impozabile efectuate în cadrul unei activități profesionale pe teritoriul țării.

13 Articolul 2 primul paragraf punctul 1 din acest capitol, având ca obiectiv transpunerea articolelor 193 și 196 din Directiva TVA, prevede că oricine efectuează o livrare sau o prestare de servicii prevăzută la articolul 1 din capitolul menționat este obligat la plata TVA-ului cu privire la această operațiune, cu excepția celor prevăzute la primul paragraf punctele 2-4. Din cuprinsul punctului 2 al primului paragraf menționat reiese faptul că clienții serviciilor prevăzute la articolul 7 din capitolul 5 din Legea privind TVA-ul prestate de o întreprindere străină sunt obligați să plătească TVA-ul la achiziționare.

14 Potrivit articolului 15 din capitolul 1 din Legea privind TVA-ul, persoană impozabilă străină înseamnă un operator economic care nu are sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix în Suedia și nici domiciliul stabil sau reședința obișnuită în acest stat.

15 Articolul 7 primul paragraf din capitolul 5 al acestei legi, care vizează transpunerea articolului 56 din Directiva

TVA, prevede că locul de prestare a serviciilor enumerate în cuprinsul celui de al doilea paragraf este teritoriul național atunci când serviciile sunt prestate dintr-o țară din afara Uniunii Europene, iar clientul este un operator economic cu sediul activității sale economice în Suedia. Serviciile prevăzute la al doilea paragraf al acestui articol 7 includ printre altele serviciile de consultanță și similare, precum și serviciile furnizate pe cale electronică privind mentenanța la distanță a programelor și furnizarea și actualizarea de software.

16 În ceea ce privește noțiunea de grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de TVA (denumit în continuare „grupul TVA”), Regatul Suediei, exercitând opțiunea prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA, a adoptat dispozițiile de la articolele 1-4 din capitolul 6a din Legea privind TVA-ul, potrivit cărora doi sau mai mulți operatori economici pot fi considerați un singur operator economic, cu alte cuvinte un grup TVA, iar activitatea pe care aceștia o desfășoară poate fi considerată o singură activitate. Din aceste dispoziții rezultă că numai sediul comercial fix situat în Suedia al unui operator economic poate face parte dintr-un grup TVA, un astfel de grup putând cuprinde numai operatori economici strâns legați între ei prin legături financiare, economice și organizaționale. În temeiul aceluiași dispoziții, un grup TVA este constituit în urma unei decizii de înregistrare emise de Skatteverket pe baza unei cereri formulate de membrii grupului respectiv.

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 SAC era, în cursul anilor 2007 și 2008, societatea însărcinată cu achiziționarea serviciilor IT în cadrul grupului Skandia la nivel mondial și își desfășura activitățile în Suedia prin intermediul sucursalei sale Skandia Sverige. SAC a distribuit servicii IT achiziționate din exterior mai multor societăți din grupul Skandia, precum și către Skandia Sverige, care, începând cu 11 iulie 2007, a

fost înregistrată ca membru al unui grup TVA. Sarcina Skandia Sverige era aceea de a transforma serviciile IT achiziționate din exterior pentru a realiza produsul final, numit producție IT (IT-produktion). Acest produs final era ulterior furnizat către diverse societăți din grupul Skandia, atât înăuntrul, cât și în afara acestui grup TVA. Un adaos comercial de 5 % era adăugat atât serviciilor furnizate între SAC și Skandia Sverige, cât și celor furnizate între aceasta din urmă și alte societăți din grupul Skandia. Între SAC și Skandia Sverige avea loc o alocare a costurilor prin facturi interne.

18 Skatteverket a decis să supună la plata TVA-ului prestările de servicii IT furnizate de SAC către Skandia Sverige pentru exercițiile fiscale 2007 și 2008. Considerând că aceste prestații constituiau operațiuni impozabile, această autoritate fiscală a considerat că SAC era persoană obligată la plata TVA-ului. În consecință, și Skandia Sverige a fost identificată ca fiind persoană impozabilă în scopuri de TVA și a fost obligată la plata cuantumului taxei aferente prestațiilor menționate, în calitate de sucursală a SAC în Suedia.

19 Skandia Sverige a introdus o acțiune împotriva acestor decizii în fața instanței de trimitere.

20 În aceste condiții, förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ din Stockholm) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Furnizarea unor servicii achiziționate din exterior de sediul principal al unei societăți situat într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un anumit stat membru, cu o alocare a costurilor de achiziționare în sarcina sucursalei, reprezintă operațiuni impozabile dacă sucursala face parte dintr-un grup TVA în statul membru menționat?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare,

sediul principal situat într-o țară terță trebuie considerat o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv, în sensul articolului 196 din Directiva TVA, cu consecința impozitării clientului pentru aceste operațiuni?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) și articolele 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când aceasta din urmă este membru al unui grup TVA.

22 În această privință, trebuie amintit că articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că printre altele este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

23 Articolul 9 din Directiva TVA definește „persoanele impozabile”. Au această calitate persoanele care desfășoară orice activitate economică „în mod independent”. Pentru o aplicare uniformă a Directivei TVA, se impune în special ca noțiunea „persoană impozabilă” definită în titlul III din aceasta să primească o interpretare autonomă și uniformă.

24 Potrivit jurisprudenței Curții, o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce (Hotărârea FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34 și jurisprudența citată).

25 Pentru a stabili că un astfel de raport juridic există între o societate nerezidentă și una dintre sucursalele sale

stabilită într-un stat membru în scopul de a supune TVA-ului prestațiile furnizate, trebuie să se verifice dacă această sucursală desfășoară o activitate economică independentă. În această privință, trebuie să se verifice dacă o astfel de sucursală poate fi considerată ca fiind autonomă în special întrucât suportă riscul economic care decurge din activitatea sa (Hotărârea FCE Bank, EU:C:2006:196, punctul 35).

26 Or, în calitate de sucursală a SAC, Skandia Sverige nu acționează în mod independent și nu suportă ea însăși riscurile economice legate de exercitarea activității sale. În plus, în calitate de sucursală, potrivit legislației naționale, aceasta nu dispune de un capital propriu, iar activele sale fac parte din patrimoniul SAC. În consecință, Skandia Sverige este dependentă de SAC și nu poate, prin urmare, să aibă, ea însăși, calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

27 În ceea ce privește existența unui acord referitor la alocarea costurilor, concretizat în cauza principală prin emiterea de facturi interne, este vorba de un element irelevant din moment ce un astfel de acord nu a fost negociat între părți independente (Hotărârea FCE Bank, EU:C:2006:196, punctul 40).

28 Cu toate acestea, este cert că Skandia Sverige este membru al unui grup TVA constituit în temeiul articolului 11 din Directiva TVA și, în consecință, formează cu ceilalți membri o persoană impozabilă unică. În scopuri de TVA, acestui grup TVA i s-a atribuit un număr de identificare de către autoritatea națională competentă.

29 În această privință, trebuie amintit că asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună

declarațiile de impunere menționate (Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19). În consecință, într-o astfel de situație, prestările de servicii efectuate de un terț în favoarea unui membru al unui grup TVA trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA însuși căruia acesta îi aparține.

30 În consecință, în scopuri de TVA, serviciile furnizate de o societate precum SAC sucursalei sale membru al unui grup TVA precum Skandia Sverige nu pot fi considerate ca fiind furnizate acesteia, ci trebuie să fie considerate ca fiind furnizate grupului TVA.

31 În măsura în care serviciile furnizate cu titlu oneros de o societate precum SAC sucursalei sale trebuie să fie considerate, numai din punctul de vedere al TVA-ului, ca fiind furnizate grupului TVA, iar acestea nu pot fi considerate o persoană impozabilă unică, este necesar să se concluzioneze că furnizarea unor astfel de servicii constituie o operațiune impozabilă, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

32 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) și articolele 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când aceasta din urmă este membru al unui grup TVA.

Cu privire la a doua întrebare

33 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56, 193 și 196 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea din

cauza principală, în care sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță furnizează servicii cu titlu oneros unei sucursale a aceleiași societăți stabilite într-un stat membru și în care sucursala menționată este membru al unui grup TVA în acest stat membru, acest grup TVA, în calitate de persoană căreia îi sunt furnizate serviciile, datorează TVA-ul exigibil.

34 Trebuie amintit că articolul 196 din Directiva TVA prevede că, prin excepție de la regula generală prevăzută la articolul 193 din această directivă, potrivit căreia TVA-ul se plătește într-un stat membru de orice persoană impozabilă ce efectuează o prestare de servicii impozabilă, TVA-ul este datorat de orice persoană căreia îi sunt furnizate serviciile menționate atunci când serviciile prevăzute la articolul 56 din directiva menționată sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv.

35 În această privință, este suficient să se constate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, furnizarea unor servicii precum cea în discuție în cauza principală constituie o operațiune impozabilă, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, și că grupul TVA căruia îi aparține sucursala care a beneficiat de aceste servicii este considerat, în scopuri de TVA, drept persoana căreia îi sunt furnizate serviciile menționate.

36 În plus, nu se contestă faptul că serviciile furnizate în cauza principală se numără printre cele care sunt prevăzute la articolul 56 din Directiva TVA.

37 În aceste condiții, având în vedere că nu se contestă nici că societatea care a furnizat aceste servicii este situată într-o țară terță și că ea constituie o persoană impozabilă distinctă de grupul TVA, acesta, în calitate de client al serviciilor, în sensul articolului 56 din aceeași directivă, datorează TVA-ul în temeiul regulii derogatorii de

la articolul 196 din Directiva TVA.

38 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolele 56, 193 și 196 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță furnizează servicii cu titlu oneros unei sucursale a aceleiași societăți stabilite într-un stat membru și în care sucursala menționată este membru al unui grup TVA în acest stat membru, acest grup TVA, în calitate de persoană căreia îi sunt furnizate serviciile menționate, datorează TVA-ul exigibil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 doua) declară:

1) Articolul 2 alineatul (1) și articolele 9 și 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când aceasta din urmă este membru al unui grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

2) Articolele 56, 193 și 196 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță furnizează servicii cu

titlu oneros unei sucursale a aceleiași societăți stabilite într-un stat membru și în care sucursala menționată este membru al unui grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în acest stat membru, acest grup, în calitate de persoană căreia îi sunt furnizate serviciile menționate, datorează taxa pe valoarea adăugată exigibilă.

Sursa: www.curia.europa.eu

Despre deductibilitatea TVA în cazul facturilor emise de contribuabili inactivi fiscal. Cazul beneficiarului de bună-credință

Ciprian Păun,

Conf.univ.dr. la Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor

Avocat, Baroul Cluj

În luna octombrie a anului 2011, prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3347/2011 (abrogat prin Ordinul ANAF nr. 1847/2014) s-au aprobat procedurile de aplicare a art.78¹ alin. (1) lit. a) C.proc.fisc. cu privire la Registrul Contribuabililor Inactivi. Mai mult, un alt act subsidiar, OPANAF nr. 1730/2011, impune obligativitatea comunicării inactivării vectorului fiscal conform art. 44 alin. (3) C.proc.fisc.

Practica ANAF de a publica pe site-ul propriu anunțurile de inactivare nu respectă prevederile art. 44 alin. (3) C.proc.fisc., care prevede imperativ că „Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului”.

În materie de TVA, la nivelul Uniunii Europene discutăm despre un drept european fiscal, deoarece operațiunile preluate în Codurile fiscale ale Statelor Membre își au sursa în Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

În acest context, facem apel în acest domeniu la jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene și a recentei spețe C-324/11 aflate pe rolul Curții, având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Legfelsőbb Bíróság (Ungaria), prin decizia din 21 aprilie 2011, primită de Curte la 29 iunie 2011, în procedura *Gábor Tóth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, care menționează că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că

autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate.

Citiți articolul integral în [numărul pilot Tax Magazine](#)

BCE anunță prima listă a guvernatorilor care fac obiectul sistemului de rotație a drepturilor de vot

- În conformitate cu Statutul Sistemului European al Băncilor Centrale și al Băncii Centrale Europene, sistemul de rotație a drepturilor de vot intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2015
- Guvernatorul băncii centrale a Spaniei este primul din grupa 1 care renunță la dreptul său de vot
- Guvernatorii băncilor centrale ale Estoniei, Irlandei și Greciei sunt primii din grupa 2 care renunță la drepturile de vot
- Punctul de start al rotației voturilor a fost decis prin tragere la sorți

Consiliul guvernatorilor Băncii Centrale Europene (BCE) a decis astăzi, prin tragere la sorți, care vor fi primii

guvernatori ai băncilor centrale naționale care vor renunța la drepturile de vot odată cu intrarea în vigoare a sistemul de rotație la data de 1 ianuarie 2015. În urma tragerii la sorți, s-a stabilit că guvernatorul băncii centrale a Spaniei din grupa 1 și guvernatorii băncilor centrale ale Estoniei, Irlandei și Greciei din grupa 2 vor renunța la drepturile de vot la 1 ianuarie 2015. La data de 1 februarie 2015, guvernatorul băncii centrale a Spaniei din grupa 1 își va redobândi dreptul de vot, iar guvernatorul băncii centrale a Franței va renunța la al său. În grupa 2, guvernatorul băncii centrale a Estoniei își va redobândi dreptul de vot, pe când guvernatorul băncii centrale a Ciprului va renunța la al său. Tragerea la sorți a fost efectuată în prezența tuturor membrilor Consiliului guvernatorilor, cu participarea guvernatorului băncii centrale a Lituaniei în calitate de observator.

Scurtă explicație a sistemului de rotație

Pentru a se asigura că BCE va putea continua să adopte decizii în mod eficient, Consiliul Uniunii Europene a decis, în anul 2003, să introducă un sistem de rotație a drepturilor de vot în cadrul Consiliului guvernatorilor BCE de îndată ce numărul de guvernatori ai băncilor centrale naționale din Consiliu depășește 18. Acest lucru se va întâmpla odată cu adoptarea monedei unice de către Lituania, la 1 ianuarie 2015.

Rotația drepturilor de vot presupune crearea a două grupe de țări, în funcție de dimensiunea economiilor acestora. Guvernatorii din fiecare grupă utilizează drepturile de vot prin rotație.

Toți guvernatorii vor participa în continuare la ședințele Consiliului guvernatorilor și la dezbateri.

Sursa: Banca Centrală Europeană

Noua bancnotă de 10 EUR intră în circulație mâine (23 septembrie)

- Bancnota este mai rezistentă la contrafacere și ușor de verificat.
- Eurosistemul a sprijinit producătorii și deținătorii de aparate și dispozitive de procesare a bancnotelor în pregătirile pentru noua bancnotă.
- Videoclipul online „Descoperă noua bancnotă de 10 euro”, disponibil în 23 de limbi, reprezintă o modalitate rapidă și ușoară de a afla mai multe despre aceasta.

Bancnota de 10 EUR din seria „Europa” va intra în circulație la data de 23 septembrie 2014. «Este esențial ca toți cei care utilizează bancnotele euro să le utilizeze și în continuare cu deplină încredere. Acesta este motivul pentru care introducem seria „Europa”», a declarat Yves Mersch, membru al Comitetului executiv al BCE responsabil de bancnote.

La fel ca noua bancnotă de 5 EUR, noua bancnotă de 10 EUR prezintă mai multe elemente de siguranță optimizate, precum și o imagine nouă. Holograma și filigranul acesteia includ un portret al Europei, personaj din mitologia greacă. Bancnota conține și un „număr verde-smarald”. Atunci când este înclinată, numărul strălucitor prezintă un efect luminos care se deplasează în sus și în jos; de asemenea, numărul își schimbă culoarea din verde-smarald în albastru-închis. Datorită acestor elemente de siguranță, precum și a altor elemente, noua bancnotă de 10 EUR este foarte ușor de verificat utilizând metoda „atinge, privește, înclină”.

Pentru a facilita introducerea noii bancnote și a asigura recunoașterea acesteia pe scară cât mai largă, Eurosistemul a adoptat multe măsuri pentru sprijinirea în continuare a producătorilor și a deținătorilor de aparate de procesare a bancnotelor și de dispozitive de autentificare. O inițiativă a reprezentat-o punerea la dispoziție în scopul testării a noilor bancnote de 10 EUR cu aproape nouă luni înainte de lansare, asigurându-se astfel timp suficient pentru adaptarea echipamentelor. O altă a constat în simplificarea procedurilor de primire a noilor bancnote de 10 EUR în scopul adaptării. În plus, Eurosistemul a organizat la Bruxelles – în cadrul Programului de parteneriat al Eurosistemului – un seminar referitor la bancnote, în timp ce băncile centrale naționale s-au aflat în contact direct cu părțile interesate relevante din țara respectivă.

Banca Centrală Europeană a primit confirmare din partea băncilor centrale naționale din zona euro cu privire la faptul că acestea au făcut tot ceea ce se putea aștepta în mod rezonabil în calitate pe care o dețin pentru a facilita adaptarea la noua bancnotă a aparatelor de procesare a bancnotelor și a dispozitivelor de autentificare în țările respective.

„Pentru ca lansarea noii bancnote de 10 EUR să decurgă în condiții cât mai bune, îi îndemn pe toți cei care dețin echipamente de procesare a bancnotelor să se asigure că acestea pot accepta noile bancnote”, a declarat dl Mersch.

Bancnotele de 10 EUR din prima serie vor continua să fie emise în vederea epuizării stocurilor și vor circula în paralel cu bancnotele de 10 EUR din seria „Europa”, înainte ca acestea din urmă să fie eliminate treptat ulterior și, în cele din urmă, să înceteze să mai reprezinte un mijloc legal de plată. Această modificare de statut va fi anunțată cu mult timp în avans.

Un videoclip intitulat „Descoperă noua bancnotă de 10 euro”,

disponibil la adresa www.noile-bancnote-euro.eu în 23 de limbi ale Uniunii Europene, oferă informații suplimentare cu privire la noua bancnotă și la modul de verificare a acesteia. Este unul dintre cele câteva videoclipuri privind numerarul existente pe website, care prezintă și alte modalități de a afla mai multe despre bancnote, precum „Euro Cash Academy”.

Sursa: site-ul Băncii Centrale Europene

România coboară un loc în clasamentul trimestrial al atractivității investițiilor în proiecte de energie regenerabilă

- China ocupă primul loc în clasamentul atractivității investițiilor în proiecte de energie regenerabilă, Europa și SUA pierd teren în fața piețelor emergente**
- Microfinanțarea și sprijinul coordonat sunt elemente critice de creștere a volumelor de investiții în energie verde**

România a coborât un loc în clasamentul trimestrial al atractivității investițiilor în proiecte de energie regenerabilă – [EY Renewable energy country attractiveness index \(RECAI\)](#), ajungând pe poziția 32, de pe locul 31 în ediția anterioară. România își slăbește astfel poziția în clasament după ce în primele două ediții ale clasamentului din acest an România a urcat câte un loc.



[Raportul RECAI](#) realizează un clasament al primelor 40 de piețe din punct de vedere al atractivității și oportunităților de investiții în proiecte de energie verde.

Piața energiei regenerabile din China reprezintă cea mai atrăgătoare destinație pentru investitorii care caută să investească în acest sector. Marcând o schimbare importantă în primele poziții ale indexului, China revine pe primul loc, pentru prima dată din mai 2013, în timp ce Europa și SUA continuă să piardă teren în fața piețelor emergente.

Guvernul chinez pune un accent tot mai mare pe energia regenerabilă în lupta contra poluării, generând noi oportunități de piață pentru investitorii străini. Politicile agresive, concentrarea tot mai mare pe consolidarea și introducerea de scheme pilot de tranzacționare a emisiilor de carbon sprijină, la rândul lor, inițiativele de reducere a poluării din această țară și reflectă valoarea economică strategică a sectorului energiei regenerabile.

În pofida îmbunătățirilor semnificative din acest sector și a oportunităților de investiții de pe piața americană a energiei regenerabile, blocajul din Congres și timpul îndelungat necesar obținerii avizelor au avut un efect negativ asupra capacității acestei țări de a convinge investitorii de siguranța investiției lor pe termen lung, fapt care a determinat coborârea SUA pe locul doi.

Reconfigurarea indexului

În alte zone din index, doar două dintre piețele care erau atrăgătoare în mod tradițional au reușit să-și păstreze

pozițiile anterioare. Pozițiile Germaniei și Japoniei rămân neschimbate, acestea ocupând locul trei, respectiv patru, în vreme ce piețele lor reflectă cele mai noi actualizări de natură legislativă și strategică din domeniul energiei.

Pe de altă parte, politicile ezitante și transmiterea de semnale contradictorii au dus la coborâri în clasament pentru Marea Britanie și Australia, până pe locul șapte, respectiv zece.

În același timp, Italia și Spania suferă acum repercusiunile legate de schimbările aduse mecanismelor de susținere a sectorului energiei regenerabile, ambele țări coborând câteva locuri în cadrul indexului.

Pe de altă parte, dinamicele piețe emergente devin tot mai vizibile în cadrul indexului. India a făcut un salt până pe locul șase, ca urmare a revizuirii sectorul energetic de către noul guvern care își propune să accelereze investițiile publice și private în zona energiei regenerabile. De asemenea, confirmând o temă care a devenit recurentă, Brazilia, Chile, Africa de Sud și Kenya au urcat din nou în cadrul indexului, grație proiectelor importante implementate și a suportului politic constant acordat acestora, în vreme ce finanțările majore acordate unor proiecte vizând energia regenerabilă în Olanda și Israel au propulsat cele două piețe în clasament.

Schimbările semnificative din cadrul indexului întăresc faptul că perspectivele legate de energia regenerabilă nu mai reprezintă apanajul câtorva piețe mature – acestea au devenit cu adevărat globale, oferind oportunități atât pe piețele dezvoltate, cât și pe cele în curs de dezvoltare. Un astfel de cadru în mișcare va obliga companiile și guvernele să-și revizuiască strategiile legate de sectorul energetic pentru a obține avantaje competitive pe termen lung.

Revenirea Europei

Recentul raport evidențiază faptul că Europa se află în

prezent într-un punct de cotitură, ținând să devină un lider global în acest sector, confruntându-se, în același timp, cu limitări importante legate de finanțare, infrastructură și lanțuri de aprovizionare.

Modelele de microfinanțare vor deveni mai mult decât o simplă tendință

Raportul subliniază faptul că schemele de microfinanțare devin tot mai importante atât pentru țările dezvoltate cât și pentru cele în curs de dezvoltare, fapt care duce la extinderea modelelor de finanțare localizată, cum ar fi modelul de crowdfunding. Resursele de capital disponibile pentru astfel de finanțări au un potențial semnificativ de creștere dacă profilele de tip risc-recompensă vor putea fi structurate astfel încât să devină o alternativă viabilă la alte canale de investiții.

Departe de a fi doar o reminiscență a investitorului „cu conștiință socială”, finanțarea din surse de tip crowd și din resurse comunitare devine tot mai mult un canal inteligent de investiții, jucând un rol important în modelarea noului nostru mix energetic și în generarea de stimuli pentru apariția de noi modele de finanțare.

Privind în perspectivă

Pe fondul noilor investiții în energie verde, cumulând 63,6 miliarde de USD în al doilea trimestru al acestui an, nivel care reprezintă cea mai mare performanță trimestrială din ultimii doi ani și indică o revenire a investițiilor globale anuale pentru 2014, ultimul raport RECAI concluzionează că trecerea la modalități democratice de finanțare și deschiderea de noi piețe vor deveni condiții esențiale în menținerea acestui trend pozitiv al volumelor globale de investiții.

Consumatorii, inclusiv cei casnici, dar și companiile încep să preia controlul și să-și asume responsabilitatea asupra propriului nivel de cerere și ofertă energetică. În acest

context, investitorii vor deveni și ei mai motivați. Acest demers va genera nu numai democratizarea domeniului energetic, dar și direcționarea de volume semnificative de capital de investiții acolo unde e cea mai mare nevoie de el.

Despre RECAI

Raportul RECAI realizează un clasament al primelor 40 de piețe din punct de vedere al atractivității și oportunităților de investiții în sectorul energiei regenerabile, având la bază o serie de indicatori macroeconomici, indicatori ai pieței de energie și de tehnologie specifică.

Indicele monitorizează 40 de piețe din întreaga lume: Australia, Austria, Belgia, Brazilia, Bulgaria, Canada, Chile, China, Republica Cehă, Danemarca, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, India, Irlanda, Israel, Italia, Japonia, Kenya, Mexic, Maroc, Olanda, Norvegia, Peru, Polonia, Portugalia, România, Arabia Saudită, Slovenia, Africa de Sud, Coreea de Sud, Spania, Suedia, Taiwan, Thailanda, Turcia, Ucraina, Marea Britanie și SUA.

**Deciziile strategice:
Directorii executivi se
bazează mai mult pe
experiență și sfaturile**

primite decât pe analiza de date atunci când iau decizii esențiale pentru afacere

Deciziile strategice: Directorii executivi se bazează mai mult pe experiență și sfaturile primite decât pe analiza de date atunci când iau decizii esențiale pentru afacere, dar companiile care se bazează mai mult pe analiza de date raportează procese decizionale îmbunătățite, arată un raport EIU/PwC

- *Companiile care se bazează în principal pe analiza datelor sunt de trei ori mai predispuse să raporteze îmbunătățiri semnificative în procesul decizional, însă doar unul din trei directori executivi susține că organizația sa se bazează pe analiza acestor date.*
- *Mai multe decizii importante sunt luate mai degrabă speculativ decât în urma unor analize, iar deciziile strategice au un impact major asupra profitabilității viitoare; aproape o treime dintre directorii executivi evaluează impactul financiar al acelor decizii la peste un miliard de dolari.*
- *Mulți directori executivi sunt sceptici sau frustrați de maniera practică de utilizare a datelor și a analizei în procesul decizional, în special pe piețele emergente.*



Marea majoritate a directorilor executivi din întreaga lume – 94% – afirmă că managementul companiei lor este pregătit să ia decizii importante legate de direcția strategică a afacerii, dar doar o treime s-a bazat în primul rând pe date și analize

atunci când a luat cea mai recentă decizie importantă.

Intuiția și experiența executivilor și sfaturile sau experiența altora din companie au stat la baza deciziilor luate de 58% dintre directorii executivi. Cu toate acestea, cei 43% dintre directorii executivi care au declarat că organizațiilor se bazează preponderent pe date au raportat și cele mai mari îmbunătățiri ale procesului decizional în ultimii doi ani. Toți executivii au susținut că prioritatea lor pentru următorii doi ani este să facă investiții în calitatea analizei datelor pentru a lua decizii cât mai bune.

Conform *Gut & gigabytes: Capitalising on the art & science in decision making*, noul raport-sondaj al Economist Intelligence Unit sponsorizat de PwC, directorii executivi iau frecvent decizii importante și le revizuiesc des. Mai mult de trei sferturi dintre directorii executivi iau decizii importante în fiecare semestru, iar 43% le revizuiesc în fiecare lună.

Sondajul mai arată și că mai importante cinci domenii pe care executivii vor trebui să le ia în considerare în următoarele 12 luni sunt, în ordine: creșterea afacerii existente, colaborarea cu competitorii, micșorarea afacerii existente, intrarea într-o nouă industrie sau începerea unei noi afaceri, și sursele de finanțare.



„Succesul unei companii din ziua de astăzi este legat de cât de bine ia deciziile strategice. Fără o analiză atentă a datelor privind evoluția pieței, a competitorilor, a celor mai bune practici din sectorul de activitate, companiile riscă să rateze oportunități de afaceri importante. Iar într-o piață precum România, unde o serie de date nu sunt disponibile, sau nu sunt precise, companiile trebuie să fie atente cu interpretarea datelor”, a declarat Bogdan Belciu, Partener, Servicii de Consultanță pentru Management, PwC România.

Directorii executivi au considerat că apariția unei

oportunități de afaceri pe care nu o puteau ignora a fost principala motivație pentru luarea unei decizii majore (30%). Alte motive invocate au fost: luarea unor decizii care au fost anterior amânate (25%), încadrarea în strategia companiei (18%), testarea unor idei (15%), reacția la unii factori externi (9%), și noile reglementări din domeniu (4%).

În ciuda obișnuinței directorilor executivi de a lua decizii bazate pe instinct, aproape două treimi (63%) au afirmat că folosirea datelor a schimbat modul în care compania lor ia decizii și se așteaptă ca aceasta să aibă un impact crescut pe viitor. Principalele trei schimbări pe care executivii consideră că le vor aduce procesului decizional includ numărul oamenilor implicați în luarea deciziilor, folosirea în mai mare măsură a analizelor de date, precum și întemeierea unor echipe specializate pe analiza datelor în vederea luării deciziilor strategice.

„Cu o miză atât de mare atunci când vine vorba despre impactul deciziilor strategice asupra profitabilității (adesea evaluată la câteva miliarde dolari), companiile încearcă să își îmbunătățească viteza și gradul de sofisticare al procesului decizional. Acesta necesită folosirea datelor și a tehnicilor de analiză de ultimă oră, precum și clarificarea responsabilității și a proceselor de luare a deciziilor”, a adăugat Bogdan Belciu.

Rezultatele sondajului indică o abordare echilibrată a folosirii datelor și analizelor cu scopul de a lua rapid decizii importante și complexe pentru a obține avantaje competitive:

- *Stabilirea legăturii directe dintre decizii și valoarea companiei pentru acționari prin indicarea acelor decizii care au cel mai mare impact asupra viitorului companiei;*
- *Legarea alternativelor strategice de impactul asupra afacerii prin simularea felului în care mega tendințele globale și cele sectoarele industriale, precum și*

alternativele strategice, afectează afacerea și modelul operațional;

- *Aplicarea unei optici orientate spre rezultate și crearea de valoare prin cuantificarea îmbunătățirii preconizate în indicatori cuantificabili asociați cu un proces decizional mai bun;*
- *Adoptarea unei abordări structurate de testare și învățare prin specificarea schimbărilor aduse companiei, proceselor aplicate, tehnologiei și culturii care sunt necesare îmbunătățirii procesului decizional.*

Despre raport:

1. Sondajul EIU derulat în mai 2014 se bazează pe răspunsurile a 1.135 de persoane cu funcții executive, dintre care 54% sunt cu grad de director sau membri ai consiliilor de conducere.
2. Respondenții provin din Europa (29%), America de Nord (35%) și regiunea Asia-Pacific (24%). Restul provin din America Latină, Orientul Mijlociu și Africa.
3. Sunt reprezentate 18 industrii, câte aproximativ 10% fiecare din sectorul bancar și al piețelor de capital, al tehnologiei, energiei și al utilităților și mineritului.
4. Majoritatea companiilor reprezentate au raportat anul trecut venituri de cel puțin un miliard de dolari.

Reaua-credință a fiscului sub lupa Marii camere a Curții de

Justiție a Uniunii Europene



Cosmin Flavius Costăș,

*Asist.univ.dr. la Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca,
Facultatea de Drept*

Avocat partener, Costăș, Negru & Asociații SCA

Pentru contribuabili și pentru avocați, în unele cazuri și pentru magistrați, nu mai este o noutate faptul că fiscul din România este exponentul unui veritabil principiu al relei-credințe în relațiile cu contribuabilii. În pofida tentativelor de a „șlefui” imaginea prăfuită a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, reaua-credință pare a fi unul dintre demonii care bântuie fiscul, de la șeful instituției și până la cel mai mărunț funcționar. Iar domeniul în care lucrurile se pot observa cel mai bine este cel al taxelor percepute cu ocazia primei înmatriculări a vehiculelor în România, percepute după data de 1 ianuarie 2007. Două exemple pot fi elocvente:

i) la câteva zile după pronunțarea hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 7 aprilie 2011 în afacerea Ioan Tatu, șeful de atunci al fiscului spunea că „...hotărârea se aplică numai în cauza de la Sibiu”.

ii) la mai bine de trei ani de la pronunțarea hotărârilor Curții în afacerile Tatu și Nisipeanu, în condițiile existenței unei jurisprudențe unanime a instanțelor în sensul restituirii taxei de poluare percepute în temeiul O.U.G. nr. 50/2008, fiscul respinge toate cererile de restituire ale contribuabililor și-i îndrumă pe aceștia să se adreseze

instanței, de unde pot obține eventual, alături de restituirea taxei, dobânzi și cheltuieli de judecată. Arareori, se invocă drept temei juridic art. 5 și 13 Cod procedură fiscală și se spune, sentențios, că în România se aplică cu prioritate reglementările naționale și „voința legiuitorului așa cum rezultă din lege”.

Această atitudine a fiscului român și în general a executivului pare să fi fost recent observată și la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acest context, ne-au atras atenția concluziile expuse de avocatul general Melchior Wathelet în fața Marii Camere a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în afacerea C-331/13, *Ilie Nicolae Nicula vs. Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu*.

În esență, litigiul principal este unul de natură procedurală. Domnul Nicula a achitat în baza O.U.G. nr. 50/2008 o taxă de poluare și încearcă să obțină restituirea acesteia pe cale judiciară. În cursul procedurii însă a intervenit O.U.G. nr. 9/2013 privind timbrul de mediu, iar în special art. 4 lit. d) din acest act normativ pare să-l lezeze pe domnul Nicula. Concret, dacă ar obține o hotărâre judecătorească favorabilă în temeiul căreia și-ar recupera taxa de poluare achitată în anul 2009, achitarea timbrului de mediu ar fi obligatorie pentru dobânditorul subsecvent al vehiculului, la momentul transcrierii dreptului de proprietate. Pe cale de consecință, previzibil, domnul Nicula ar fi obligat să reducă semnificativ prețul de vânzare al vehiculului deja înmatriculat în România. În plus, prin raportare la art. 12 din O.U.G. nr. 9/2013, instanța națională pare a se întreba dacă hotărârea judecătorească pe care previzibil o va pronunța în baza jurisprudenței *Nisipeanu* – conținând, în esență, obligația de restituire integrală a taxei de poluare – va produce efecte juridice depline, în condițiile în care acest art. 12 fixează o procedură de restituire, extrajudiciară, doar a diferenței dintre timbrul de mediu determinat conform O.U.G. nr. 9/2013

și taxa de poluare achitată în temeiul O.U.G. nr. 50/2008.

Tribunalul Sibiu a transmis Curții o întrebare generală referitoare la compatibilitatea O.U.G. nr. 9/2013 cu dreptul european, iar la solicitarea expresă a Guvernului român, cauza a fost atribuită spre soluționare Marii Camere a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În esență, concluziile avocatului general Wathelet au punctat următoarele chestiuni, pe care noi le considerăm esențiale pentru problema juridică ce va fi dedusă analizei Curții:

Citeste articolul integral in [numarul pilot Tax Magazine](#)