Contencios fiscal. Amortizarea unor autoturisme. Deductibilitate

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

Prin sentinţa 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 Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Cluj. Fără cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanţă a reţinut următoarele:

Astfel, instanţa a reţinut că reclamantul a înregistrat şi a dedus cheltuielile cu amortizarea autoturismul Citroen C4, achiziţionat în luna martie 2008 de către Cabinet de avocat X.X., în sumă de 8.280 lei în anul 2008 şi 8.832 lei în anul 2009.

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

În acest sens, instanţa a reţinut că în cauză nu au fost întrunite condiţiile legale în vederea deducerii cheltuielilor în sensul art.48 alin.4 lit.a şi lit.c din Legea nr. 571/2003.

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

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

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

Astfel, având în vedere că la achiziţionarea autoturismului Citroen C4, reclamantul deţinea 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 deţinut 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 deţinute a fost făcută pe rând, de asemenea este irelevant şi că reclamantul îşi desfăşoară activitatea la două sedii, unul principal şi unul secundar.

Având în vedere aspectele menţionate, instanţa a reţinut că reclamantul nu a reuşit să aducă în faţa instanţei motive noi care să răstoarne starea de fapt reţinută şi 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 sentinţei atacate ca fiind netemenică şi nelegală, a rejudeca cauza cu numărul de mai sus şi admiterea acţiunii aşa cum a fost formulata.

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 nelegalitatea se întâlneşte în ipoteza în care instanţa 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 funcţionare, întreţinere şi reparaţii, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcţii de conducere şi de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuţii. ”

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

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

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

Întreaga motivaţie a sentinţei atacate, vizează în exclusivitate aspectul privitor la numărul de autoturisme deţinute de către cabinet, aspect care nu este de altfel dedus judecaţii şi nu cel privitor la situaţia particulara relevata în conţinutul acţiunii în contencios administrativ şi anume

ca, pentru anul 2009, în perioada mai – decembrie, a fost înregistrate în evidentele contabile amortizarea pentru un singur autoturism şi anume autoturismul Citroen C4, aspect necontestat de către organul de control, aceasta fiind perioada relevanta dedusa judecaţii.

În probaţiunea acţiunii am depus tabelul de amortizare denumit, „Situaţia amortizării mijloacelor de transport pe perioada 2004-2009″ în care se evidenţiază ca pe perioada mai – decembrie 2009 singurul autoturism supus amortizării este autoturismul Citroen C4, deoarece autoturismul VW Passat a fost amortizat integral pana în luna aprilie 2009.

Din acesta proba, rezulta cu prisosinţa ca, în luna mai – decembrie 2009, aceasta fiind perioada relevanta pentru calculul amortizării dedusa judecaţii, susnumitul cabinet nu am dedus cheltuieli cu amortizarea decât pentru un singur autoturism – Citroen C4.

Acesta proba nu este analizata şi nu i se da valoare prin Sentinţa atacata, în motivarea Sentinţei nefăcându-se nici o trimitere la argumentele pentru care nu a fost primita, atat vreme cat dovedeşte ca, pentru anul 2009, în perioada mai – decembrie, a fost dedusa amortizarea pentru un singur autoturism şi anume autoturismul Citroen C4.

Menţiunea din Sentinţa atacata, potrivit căreia, faptul ca amortizarea a fost făcuta „pe rand „ este irelevanta, nu poate fi primita, atâta vreme cat prevederile legale şi anume art. 21, alin.3, lit.n din Legea privind codul fiscal nu stabilesc nici condiţiile de forma şi nici cele de durata conform cărora se va determina care este autoturismul aferent persoanei cu atribuţii de conducere şi 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, cat şi la sediul profesional secundar din Baia Mare, pentru

desfăşurarea activităţii profesionale, cel puţin unul dintre cele doua autoturisme trebuia sa fie funcţional, iar autoturismul VW Passat era achiziţionat din anul 2004, deplasarea pe distante lungi fiind tot mai dificila. Aceasta este raţiunea existentei celor doua autoturisme în patrrimoniul recurentului.

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

Numai aceasta interpretare este în acord principiile fiscalităţii prevăzute de art. 3 din Codul Fiscal, modificat şi completat şi anume, principiile certitudinii şi eficientei impunerii. “Art.3 Principiile fiscalităţii – Impozitele şi 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 şi sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceştia să poată urmări şi înţelege sarcina fiscală ce le revine, precum şi să poată determina influenţa deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale” ;d) eficienţa impunerii prin asigurarea stabilităţii pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice şi juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiţionale majore.

Solicită a admite recursul, a modifica sentinţa atacata ca fiind netemenică şi nelegala, a rejudeca cauza cu numărul de mai sus şi a admite acţiunea aşa cum a fost formulata.

Prin întâmpinarea înregistrată la data de 4 septembrie 2013 pârâta Direcţia Generala Regionala a Finanţelor Publice Cluj-Napoca a solicitat respingerea recursului promovat de recurentul-reclamant împotriva sentinţei civile nr. 3.244/22.02.2013 pronunţata de Tribunalul Cluj prin care a fost respinsa acţiunea reclamantului formulata împotriva actelor emise de instituţia noastră respectiv, deciziei nr.44/24.01.2012 şi implicit decizia de impunere nr.29.932/25.07.2011 întocmita de Activitatea de Inspecţie Fiscala.

În motivare arată că aşa cum poate observa onorata instanţa prin memoriul formulat recurentul nu formulează critici pertinente la adresa soluţiei pronunţate de instanţa fond considerând faptul ca instanţa de fond a reţinut şi interpretat în mod greşit normele de drept material aplicabile în cauza, respectiv art.21 alin.3 lit.n din Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare.

Solicitările recurentului-reclamant sunt lipsite de fundament legal întrucât, împrejurările evidenţiate în cuprinsul memoriului de recurs nu sunt în măsura sa înlăture considerentele reţinute de instanţa de fond în cuprinsul hotărârii criticate care au stat la baza pronunţării soluţiei prin care au fost menţinute constatările din actele de control încheiate de Activitatea de Inspecţie Fiscala din cadrul instituţiei noastre.

În esenţa, recurentul susţine ca instanţa de fond în mod greşit a împărtăşit punctul de vedere al instituţiei noastre, interpretând eronat norma de drept material mai sus menţionata întrucât aceasta “reglementează doar deducerea cheltuielilor cu amortizarea limitat la un singur autoturism şi nu limitează deţinerea a doua sau mai multe autoturisme de către persoana impozabila “.

Susţinerea recurentului este în mod firesc lipsita de orice semnificaţie legala, în condiţiile în care sub aspect fiscal

interesează numai modalitatea în care sunt stabilite/achitate obligaţiilor de plata la bugetul general consolidat al statului şi nicidecum deţinerea în patrimoniul a unor sau, mai multor mijloace fixe, în speţa autoturisme.

În realitate, fără a fi în măsura sa formuleze critici pertinente recurentul-reclamant reiterează aspectele învederate în cuprinsul acţiunii potrivit cărora amortizarea dedusa pentru al doilea autoturism în anul 2009 este de 2.944 lei şi nu de 8.832 lei, cum în mod eronat au stabilit organele fiscale întrucât, autoturismul Cotroen C4 nu a fost utilizat pentru folosinţa personala, datorita necesitaţi deplasărilor constante la sediul secundar din Baia Mare şi în instanţa, scop în care trebuie sa fie funcţional cel puţin unul din cele doua autoturisme.

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

Ca urmare a diferenţelor constatate, organul de inspecţie a stabilit în mod corect o diferenţa la baza impozabila pe perioada verificata în suma de 23.664 lei cu consecinţa stabilirii impozitului pe venit suplimentar şi a accesoriilor cuprinse în decizia de impunere nr. 29.932/2 din data de 25.07.2011.

Instanţa de fond a reţinut în mod corect ca din verificările efectuate, organul de inspecţie fiscala a constatat ca nu toate cheltuielile înregistrate în evidenta contabila a reclamanta îndeplinesc condiţiile pentru a putea fi deduse, în condiţiile în care în perioada verificata cabinetul mai

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

Organul de inspecţie fiscala a considerat nejustificata deducerea cheltuielilor menţionate pentru cel de-al 2-lea autoturism deţinut de reclamant, situaţie în care a stabilit diferenţe la venitul net impozabil, pe cale de consecinţa la impozitul pe venit, calculând dobânzi de întârziere şi penalităţi corespunzătoare.

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

"[…](4)[…] a) să fie efectuate în cadrul activităţilor desfăşurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; b) să fie cuprinse în cheltuielile exerciţiului 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 aceluiaşi articol, „[…] (7) Nu sunt cheltuieli deductibile: a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;[…]"

Totodată, în speţa sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (11) lit. h) şi ale art. 21, alin. (3) lit. i şi lit. n) din Codul fiscal, coroborate cu dispoziţiile pct. 49 din Normele metodologice privind organizarea şi conducerea evidenţei 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 condiţiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).[…]”

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

n) cheltuielile de funcţionare, întreţinere şi reparaţii aferente autoturismelor folosite de angajaţii cu funcţii de conducere şi de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuţii. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.]…]”

„[…] 49. înregistrarea în evidenţa contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile şi imobile se face la valoarea de achiziţie, de producţie sau la preţul pieţei, 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 sa deducă cheltuielile, în condiţiile în care sunt efectuate în interesul activităţii, în scopul realizării de venituri şi sunt justificate prin documente.

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

Pe toata perioada supusa controlului, recurentul-reclamant

deţinea deja un autoturism marca VW Passat, achiziţionat în anul 2004, pentru care a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, acceptate de organul de inspecţie fiscala.

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

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

Susţinerea recurentului-reclamant potrivit căreia, a înregistrat cheltuieli cu amortizarea pentru doua autoturisme doar în perioada aprilie 2008 – aprilie 2009, anexând în acest sens o situaţie detaliata, considerând ca sunt deductibile cheltuielile de amortizare înregistrate pentru autoturismul Citroen C4 începând din luna mai 2009, nu prezintă relevanta pentru soluţionarea 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 atribuţii de conducere şi administrare.

Prin urmare, aşa cum a menţionat la începutul expunerii noastre legiuitor, nu limitează dreptul de a deţine 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 şi nu pe rând pentru fiecare din autoturismele din patrimoniul sau.

Totodată, faptul ca recurentul-reclamant îşi desfăşoară activitatea în doua localităţi, invocând în sprijinul tezei sale necesitatea de a se deplasa constant la instanţa şi la sediul profesional secundar din Baia Mare, chiar admiţând aceasta necesitate, nu reprezintă un argument care sa conducă la concluzia unor constatări şi respectiv încadrări legale eronate ale organului de inspecţie fiscala şi deci la anularea deciziei de impunere pentru sumele contestate.

În concluzie, daca pentru autoturismul VW Passat pe care petenta i-l deţinea deja în patrimoniul afacerii sale la data achiziţiei autoturismului Citroen C4, au fost înregistrate şi 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 consecinţa fiscala, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, solicită respingerea acţiunii ca neîntemeiata şi pentru dobânzi de întârziere în suma de 657 lei şi pentru penalităţi 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 pronunţate de instanţa de fond, respectiv Tribunalul Cluj.

Analizând sentinţa atacată prin prisma motivelor de recurs şi a apărărilor formulate, Curtea reţine următoarele:

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

fond a reţinut succint şi lapidar că în perioada de referinţă a speţei cabinetul avocaţial recurent mai deţinea în patrimoniu un autoturism marca Wolkswagen Passat achiziţionat în anul 2004 pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu amortizarea în perioada mai 2004-aprilie 2009 astfel că în cauză nu sunt întrunite condiţiile legale în vederea deducerii cheltuielilor în sensul art. 48 alin. 4 lit. a) şi lit. c) din Legea nr. 571/2003.

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

Din starea de fapt dedusă judecăţii rezultă că pentru perioada mai 2009-decembrie 2009 în contabilitatea recurentului au fost înregistrate cheltuieli pentru amortizare pentru un singur autovehicul şi anume autoturismul marca Citroen C4, autoturismul la care face referire instanţa de fond, recte Wolkswagen Passat achiziţionat 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 şi pentru îndeplinirea obiectului de activitate a entităţii recurente, aspectul că cel de-al doilea autoturism ar fi utilizabil exclusiv în interes personal nu este relevant de vreme ce legea nu interzice deţinerea a mai mult de un singur autovehicul.

Desigur trebuie făcută analiza sub aspect fiscal ce influenţă produce deţinerea a două autovehicule şi 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 funcţionare , întreţinere şi reparaţii aferente autoturismelor folosite de angajaţii cu funcţii de conducere şi de administrare a persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuţii, iar pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.

Nu se contestă în speţă 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 referinţă a speţei, mai precis mai – decembrie 2009 s-au înregistrat cheltuieli cu amortizarea doar pentru un singur autovehicul destinat persoanei cu funcţie de conducere din firmă.

Decizia cu privire la organizarea activităţii entităţii şi cea privind repartizarea autovehiculelor între angajaţi aparţine entităţii respective.

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

Prin urmare, deducerea este limitată la un singur autovehicul destinat spre folosire cu atribuţii 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 restricţie privind deducerea cheltuielilor strict în legătură cu acele autoturisme utilizate exclusiv de către angajaţii cu funcţii de conducere şi 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 ceilalţi angajaţi ai persoanei juridice şi de către administratori, fie că sunt date spre utilizare anumitor persoane ori structuri interne ale entităţii sunt deductibile fără limită, cu condiţia să fie justificate cu documente legale.

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

Mai mult deţinerea anterioară a unui autovehicul de către entitate şi repartizat spre utilizare exclusiv de către persoana cu funcţii de conducere şi pentru care s-au obţinut deducerea limitată a cheltuielilor nu împiedică ca ulterior acesta autovehicul să fie repartizat spre folosinţă unui alt angajat iar entitatea să achiziţioneze un alt autovehicul care să fie folosit exclusiv de persoana cu funcţii de conducere şi pentru care să se ceară şi să se obţină în mod legal deducerea limitată a cheltuielilor de funcţionare (inclusiv de amortizare) în sensul art. 21 alin. 3 lit. n) din Codul fiscal.

Pe cale de consecinţă, Curtea găseşte întemeiat recursul, în speţă 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, sentinţa va fi desfiinţată în întregime şi ca o consecinţă, se va admite acţiunea în contencios fiscal formulată de reclamant şi drept urmare: se va anula Decizia nr. 44/24.02.2011, emisă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj, se va anula parţial Decizia de impunere nr. 29932 din 25.07.2011 emisă de corpul de inspecţie fiscală din cadrul Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj Activitatea de inspecţie fiscală şi se va exonera reclamantul de la plata sumelor de 2.738 lei impozit pe venit net stabilit suplimentar, de 657 lei dobânzi şi de 480 lei penalităţi de întârziere.

Ţinând seama că cererea de cheltuieli de judecată a vizat exclusiv judecata înainte instanţei 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 şi 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. Legalitatea impunerii

Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ şi 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 şi 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 şi nr. 2011- 259504/492/13.09.2011 emise de pârâtul Municipiul Cluj-Napoca, Direcția Impozite şi Taxe Locale s-a stabilit în sarcina reclamantei Asociația Culturală D. obligația de a achita impozitul pe clădiri în cuantum de 3.441 lei şi taxa pe clădiri în cuantum de 12.568 lei.

Cu respectarea art. 205 şi 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 şi

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 şi culte, scutite de plata impozitului. Reclamanta însăşi recunoaşte 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 recunoaştere a dreptului la această scutire în favoarea tuturor asociațiilor, fundațiilor şi 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 desfăşurate 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 chiriaş 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 şi 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 stabileşte 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 desfăşoară activități economice în spațiile proprietate publică sau privată), şi 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 şi ar fi fost incluse în cazul de la pct. 1, nu s-ar mai justifica precizările şi 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 şi nu cuprind perioada pentru care sunt calculate sumele pretinse, debitele nu sunt defalcate şi nu se indică ce sume reprezintă debite principale şi 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 şi în cea jurisdicțională şi 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 priveşte impozitul pe clădiri pentru perioada 01.01.2006-01.01.2007 şi 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) şi majorări de întârziere calculate la data emiterii deciziei, 13.09.2011, în cuantum de 2184 lei, iar Decizia de impunere nr. 259504/492/2011 priveşte taxa pe clădirea închiriată pentru perioada 01.01.2007-30.09.2011 şi se compune din debitul pentru anii 2007, 2008, 2009, 2010 şi 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 şi 2009 şi respectiv a cotei de impozitare de 0,90% stabilită prin H.C.L. nr. 509/2009 şi nr. 400/2010 la valoarea de inventar a clădirii de 29183,50 lei pentru anii ulteriori) şi 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 priveşte 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.

łinând 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 şi 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 priveşte, concret, dreptul Municipiului Cluj-Napoca de a stabili taxele şi 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 şi completările ulterioare, stabileşte 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 şi 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 ASOCIAłIA CULTURALĂ D. solicitând admiterea recursului în temeiul prev, art. 312 alin. 1 raportat la prev. ort. 304 pct. 9 şi 304 ind.l C.pr.civilă, hotărârea fiind dată cu aplicarea greşită 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 intimate la plata cheltuielilor de judecată ocazionate reclamantei în prezentul recurs.

În motivarea recursului reclamanta a arătat următoarele:

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

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

Acest contract de închiriere a fost prelungit şi 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 stabileşte 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.l pct.l din acelaşi 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 admistrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz persoanelor juridice, se stabileşte 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 şi care nu desfăşoară nici un fel de activitate economică.

In speță, reclamanta nu desfăşoară 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 şi nici nu s-a dovedit contrariul său.

Prin efectul legii, asociațiile sunt scutite de la plata impozitului pe clădiri şi 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) şi 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 evidenta 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 şi 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 şi la timp despre existența deciziilor contestate, de conținutul acestor decizii, precum şi de obligațiile care i se impun prin aceste decizii. Nu a avut posibilitatea legală de a verifica aceste decizii şi, 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 şi completarea OG nr.93/2003 privind Codul de procedură fiscală: stabileşte 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 poştă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.”

Direcția de Taxe şi 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 înştiințării 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 şi nu produce nici un efect juridic”.

Cu siguranță dacă în anul 2007, i-ar fi fost comunicat faptul că datorează pentru spațiul închiriat şi altceva decât obligația de plată a chiriei, ar fi hotărât în cunoştință 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 şi 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 cărora “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 priveşte deciziile de plată accesorii(dobânzi,penalități),scadența sau termenul de plată al creanțelor fiscale individualizate se stabileşte în funcție de aceeaşi dată a comunicării.

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

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

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

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

Prin recursul formulat, reclamanta solicită modificarea sentinței civile nr.5714/01.04.2013 pronunțată de Tribunalul Cluj şi pe cale de consecință anularea deciziilor de impunere nr. 259488/492/13.09.2011 şi nr. 259504/492/13.09.2011 emise de Municipiul Cluj-Napoca-Direcția Taxe şi Impozite Locale şi 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 şi 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 şi a actelor adiționale la acesta încheiat cu Municipiul Cluj-Napoca, stabilită prin deciziile de impunere nr. 259488/492/13.09.2011 şi nr. 259504/492/13.09.2011, emise de Direcția de taxe şi 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, şi nu indică temeiul legal al obligațiilor ce s-au stabilit în sarcina petentei.

Urmare analizării situației fiscale de fapt şi 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 şi nr.259504/492/13.09.2011, emise de către Direcția de taxe şi 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 stabileşte 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 şi anterior modificărilor aduse în anul 2010, coroborarea şi 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 chiriaş 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 necunoaştere 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 necunoaşterea legii.

Aşa 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 şi 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.

Deşi purta aceeaşi denumire ca şi 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, şi 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, şi 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 şi culte, scutite de plata impozitului. Reclamanta însăşi recunoaşte 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 recunoaştere a dreptului la această scutire în favoarea tuturor asociațiilor, fundațiilor şi cultelor, statuările instanței de fond fiind corecte.

Reclamanta-recurentă a înțeles să se prevaleze în susținerea demersului şi 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 desfăşurate 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 stabileşte 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 şi 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, şi stabilesc obligații de plată raportat Ia calitatea reclamantei de titular al dreptului de folosință asupra unei clădiri proprietate a unității administrativ-teritoriale, şi 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 şi 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 priveşte, concret, dreptul

Municipiului Cluj-Napoca de a stabili taxele şi 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 cunoştință 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, aşa cum corect arată intimata, el respectă prev. art. 120 din Codul de procedură fiscală, conform cărora: „(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență şi până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”, iar în conformitate cu dispozițiile art. 119 din acelaşi 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 şi sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor şi 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 sfârşitul lunii august 2014 un sold de 242 793,9 milioane lei. Faţă 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 circulaţie	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 iniţială de până la doi ani inclusiv (sunt incluse şi 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 operaţiuni repo, acţiuni/unităţi ale fondurilor de piaţă 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 şi 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 nerezidenţilor; depozite plasate la nerezidenţi; titluri de valoare negociabile deţinute (emise de nerezidenţi); acţiuni deţinute şi alte participaţii de capital la nerezidenţi; aurul monetar.

Pasivele externe includ resursele atrase de la nerezidenţi: depozite; titluri de valoare negociabile emise pe pieţele externe. Nu sunt incluse alocările de DST de la FMI.

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

Activele interne includ: credite acordate rezidenţilor; titluri de valoare negociabile deţinute (emise de rezidenţi); acţiuni deţinute şi alte participaţii de capital la rezidenţi.

Pasivele interne (exceptând elementele componente ale masei monetare M3) includ resursele atrase de la rezidenţi: depozite cu durată iniţială 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 piaţa internă; capital şi rezerve.

Soldul creditului neguvernamental acordat de instituţiile de credit a scăzut în luna august 2014 cu 0,1 la sută (+ 0,2 la sută în termeni reali) faţă 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) faţă de 31 august 2013, pe seama majorării cu 9,0 la sută a componentei în lei (8,1 la sută în termeni reali) şi 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 populaţiei	38 248,4	1,9	12,6
– persoane juridice (societăţi nefinanciare şi instituţii financiare nemonetare)	53 446,6	-0,2	6,5
Credit neguvernamental în valută:	121 862,0	-0,7	-11,5
– gospodării ale populaţiei	62 736,5	-0,8	-9,4
– persoane juridice (societăţi nefinanciare şi instituţii 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 creştere de 9,3 la sută (8,4 la sută în termeni reali) faţă de 31 august 2013.

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

Tabel 4. Depozitele rezidenţilor clienţi neguvernamentali*

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

* date provizorii

** sunt incluse conturile curente, depozitele la vedere şi toate depozitele la termen, indiferent de scadenţă

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

Depozitele în lei ale persoanelor juridice (societăţi nefinanciare şi instituţii 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) faţă de 31 august 2013.

Depozitele în valută ale rezidenţilor gospodării ale populaţiei şi persoane juridice (societăţi nefinanciare şi instituţii 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 aceeaşi lună a anului precedent, depozitele în valută ale rezidenţilor exprimate în lei au crescut cu 3,4 la sută (exprimate în euro, depozitele în valută ale rezidenţilor s-au majorat cu 4,0 la sută); depozitele în valută ale gospodăriilor populaţiei exprimate în lei au crescut cu 2,0 la sută (exprimate în euro, depozitele în valută ale gospodăriilor populaţiei s-au majorat cu 2,5 la sută), iar depozitele în valută ale persoanelor juridice (societăţi nefinanciare şi instituţii financiare nemonetare) exprimate în lei s-au majorat cu 6,3 la sută (exprimate în euro, depozitele în valută ale rezidenţilor persoane juridice au crescut cu 6,9 la sută).

---

[1] include creditul acordat administraţiilor publice (administraţia centrală, administraţiile locale, administraţiile sistemelor de asigurări sociale) în sumă de 9 365,1 milioane lei (soldul la 31 august 2014), precum şi

titlurile de valoare negociabile emise de aceste sectoare instituţionale 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. Brighouse, 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 şi Parlamentul European privind opţiunea de grup TVA menţionată 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 aceleași 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 a anului 2011, prin Ordinul preşedintelui ANAF nr. 3347/2011 (abrogat prin Ordinul ANAF nr. 1847/2014) s-au aprobat procedurile de aplicare a art.78[1] 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 afişarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent şi pe pagina de internet a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, a unui anunţ în care se menţionează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afişarea se face, concomitent, la sediul acestora şi pe pagina de internet a autorităţii administraţiei publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului judeţean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afişării anunţului”.

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 aprivind 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 anunţă prima listă a guvernatorilor care fac obiectul sistemului de rotaţie a drepturilor de vot

- În conformitate cu Statutul Sistemului European al Băncilor Centrale şi al Băncii Centrale Europene, sistemul de rotaţie 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 sorţi

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

guvernatori ai băncilor centrale naţionale care vor renunţa la drepturile de vot odată cu intrarea în vigoare a sistemul de rotaţie 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 naţionale 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 şi uşor de verificat.
- Eurosistemul a sprijinit producătorii şi deţinătorii de aparate şi 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 şi uşoară de a afla mai multe despre aceasta.

Bancnota de 10 EUR din seria „Europa” va intra în circulaţie la data de 23 septembrie 2014. «Este esenţial ca toţi cei care utilizează bancnotele euro să le utilizeze şi 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 siguranţă optimizate, precum şi o imagine nouă. Holograma şi filigranul acesteia includ un portret al Europei, personaj din mitologia greacă. Bancnota conţine şi un „număr verde-smarald”. Atunci când este înclinată, numărul strălucitor prezintă un efect luminos care se deplasează în sus şi în jos; de asemenea, numărul îşi schimbă culoarea din verde-smarald în albastru-închis. Datorită acestor elemente de siguranţă, precum și a altor elemente, noua bancnotă de 10 EUR este foarte uşor de verificat utilizând metoda „atinge, priveşte, înclină”.

Pentru a facilita introducerea noii bancnote şi a asigura recunoaşterea acesteia pe scară cât mai largă, Eurosistemul a adoptat multe măsuri pentru sprijinirea în continuare a producătorilor şi a deţinătorilor de aparate de procesare a bancnotelor şi de dispozitive de autentificare. O iniţiativă a reprezentat-o punerea la dispoziţie 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 alta 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 naţionale s-au aflat în contact direct cu părţile interesate relevante din ţara respectivă.

Banca Centrală Europeană a primit confirmare din partea băncilor centrale naţionale din zona euro cu privire la faptul că acestea au făcut tot ceea ce se putea aştepta în mod rezonabil în calitatea pe care o deţin pentru a facilita adaptarea la noua bancnotă a aparatelor de procesare a bancnotelor şi a dispozitivelor de autentificare în ţările respective.

„Pentru ca lansarea noii bancnote de 10 EUR să decurgă în condiţii cât mai bune, îi îndemn pe toţi cei care deţin 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 şi vor circula în paralel cu bancnotele de 10 EUR din seria „Europa”, înainte ca acestea din urmă să fie eliminate treptat ulterior şi, în cele din urmă, să înceteze să mai reprezinte un mijloc legal de plată. Această modificare de statut va fi anunţată 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 informaţii suplimentare cu privire la noua bancnotă şi la modul de verificare a acesteia. Este unul dintre cele câteva videoclipuri privind numerarul existente pe website, care prezintă şi alte modalităţi 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 atractivităţii investiţiilor în proiecte de energie regenerabilă

– China ocupă primul loc în clasamentul atractivităţii investiţiilor în proiecte de energie regenerabilă, Europa şi SUA pierd teren în faţa pieţelor emergente

– Microfinanțarea şi sprijinul coordonat sunt elemente critice de creştere a volumelor de investiţii în energie verde

România a coborât un loc în clasamentul trimestrial al atractivităţii investiţiilor în proiecte de energie regenerabilă – EY Renewable energy country attractiveness index (RECAI), ajungând pe poziţia 32, de pe locul 31 în ediţia anterioară. România îşi slăbeşte astfel poziţia în clasament după ce în primele două ediţii ale clasamentului din acest an România a urcat câte un loc.



Raportul RECAI realizează un clasament al primelor 40 de pieţe din punct de vedere al atractivităţii şi oportunităţilor de investiţii în proiecte de energie verde.

Piaţa energiei regenerabile din China reprezintă cea mai atrăgătoare destinaţie 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 şi SUA continuă să piardă teren în faţa pieţelor emergente.

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

În pofida îmbunătățirilor semnificative din acest sector şi a oportunităţilor de investiţii de pe piaţa americană a energiei regenerabile, blocajul din Congres şi timpul îndelungat necesar obţinerii avizelor au avut un efect negativ asupra capacităţii acestei ţări 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 pieţele care erau atrăgătoare în mod tradiţional au reuşit să-şi păstreze

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

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

În acelaşi timp, Italia şi 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 pieţe emergente devin tot mai vizibile în cadrul indexului. India a facut un salt până pe locul şase, ca urmare a revizuirii sectorul energetic de către noul guvern care își propune să accelereze investiţiile publice şi private în zona energiei regenerabile. De asemenea, confirmând o temă care a devenit recurentă, Brazilia, Chile, Africa de Sud şi Kenya au urcat din nou în cadrul indexului, graţie proiectelor importante implementate şi a suportului politic constant acordat acestora, în vreme ce finanţările majore acordate unor proiecte vizând energia regenerabilă în Olanda şi 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 pieţe mature – acestea au devenit cu adevărat globale, oferind oportunităţi atât pe pieţele dezvoltate, cât şi pe cele în curs de dezvoltare. Un astfel de cadru în mişcare va obliga companiile şi guvernele să-și revizuiască strategiile legate de sectorul energetic pentru a obține avantaje competitive pe termen lung.

Revenirea Europei

Recentul raport evidenţiază faptul că Europa se află în

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

Modelele de microfinanţare vor deveni mai mult decât o simplă tendinţă

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

Departe de a fi doar o reminiscenţă a investitorului „cu conştiinţă socială ”, finanţarea din surse de tip crowd şi din resurse comunitare devine tot mai mult un canal inteligent de investiţii, jucând un rol important în modelarea noului nostru mix energetic şi în generarea de stimuli pentru apariţia de noi modele de finanţare.

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 performanţă trimestrială din ultimii doi ani şi indică o revenire a investiţiilor globale anuale pentru 2014, ultimul raport RECAI concluzionează că trecerea la modalităţi democratice de finanţare şi deschiderea de noi pieţe vor deveni condiții esențiale în menţinerea acestui trend pozitiv al volumelor globale de investiţii.

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

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

****

Despre RECAI

Raportul RECAI realizează un clasament al primelor 40 de pieţe din punct de vedere al atractivităţii şi oportunităţilor de investiţii în sectorul energiei regenerabile, având la bază o serie de indicatori macroeconomici, indicatori ai pieţei de energie şi de tehnologie specifică.

Indicele monitorizează 40 de pieţe din întreaga lume: Australia, Austria, Belgia, Brazilia, Bulgaria, Canada, Chile, China, Republica Cehă, Danemarca, Finlanda, Franţa, 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 şi SUA.

Deciziile strategice: Directorii executivi se bazează mai mult pe experienţă şi sfaturile

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

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

- *Companiile care se bazează în principal pe analiza datelor sunt de trei ori mai predispuse să raporteze îmbunătăţiri semnificative în procesul decizional, însă doar unul din trei directori executivi susţine că organizaţia 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 profitabilităţii viitoare; aproape o treime dintre directorii executivi evaluează impactul financiar al acelor decizii la peste un miliard de dolari.*
- *Mulţi directori executivi sunt sceptici sau frustraţi de maniera practică de utilizare a datelor şi a analizei în procesul decizional, în special pe pieţele emergente.*



Marea majoritate a directorilor executivi din întreaga lume – 94% – afirmă că managementul companiei lor este pregătit să ia decizii importante legate de direcţia strategică a afacerii, dar doar o treime s-a bazat în primul rând pe date şi analize atunci când a luat cea mai recentă decizie importantă.

Intuiţia şi experienţa executivilor şi sfaturile sau experienţa 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 organizaţiilor se bazează preponderent pe date au raportat şi cele mai mari îmbunătăţiri ale procesului decizional în ultimii doi ani. Toţi executivii au susţinut că prioritatea lor pentru următorii doi ani este să facă investiţii 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 Unitsponsorizat de PwC, directorii executivi iau frecvent decizii importante şi 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 şi că mai importante cinci domenii pe care executivii vor trebui să le ia în considerare în următoarele 12 luni sunt, în ordine: creşterea afacerii existente, colaborarea cu competitorii, micşorarea afacerii existente, intrarea într-o nouă industrie sau începerea unei noi afaceri, şi sursele de finanţare.



„Succesul unei companii din ziua de astăzi este legat de cât de bine ia deciziile strategice. Fără o analiză atentă a datelor privind evoluţia pieţei, a competitorilor, a celor mai bune practici din sectorul de activitate, companiile riscă să rateze oportunităţi de afaceri importante. Iar într-o piaţă 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 Consultanţă pentru Management, PwC România.

Directorii executivi au considerat că apariţia unei

oportunităţi de afaceri pe care nu o puteau ignora a fost principala motivaţie 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%), reacţia la unii factori externi (9%), şi noile reglementări din domeniu (4%).

În ciuda obişnuinţei 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 şi se aşteaptă 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 implicaţi în luarea deciziilor, folosirea în mai mare măsură a analizelor de date, precum şi 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 profitabilităţii (adesea evaluată la câteva miliarde dolari), companiile încearcă să îşi îmbunătăţească viteza şi gradul de sofisticare al procesului decizional. Acesta necesită folosirea datelor şi a tehnicilor de analiză de ultimă oră, precum şi clarificarea responsabilităţii şi a proceselor de luare a deciziilor”, a adăugat Bogdan Belciu.

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

- *Stabilirea legăturii directe dintre decizii şi valoarea companiei pentru acţionari 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 tendinţele globale şi cele sectoarele industriale, precum şi*

alternativele strategice, afectează afacerea şi modelul operaţional;

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

Despre raport:

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

Reaua-credinţă a fiscului sub lupa Marii camere a Curţii de

Justiţie a Uniunii Europene



Cosmin Flavius Costaş,

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

Avocat partener, Costaş, Negru & Asociaţii SCA

Pentru contribuabili şi pentru avocaţi, în unele cazuri şi pentru magistraţi, nu mai este o noutate faptul că fiscul din România este exponentul unui veritabil principiu al relei-credinţe în relaţiile cu contribuabilii. În pofida tentativelor de a „şlefui" imaginea prăfuită a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, reaua-credinţă pare a fi unul dintre demonii care bântuie fiscul, de la şeful instituţiei şi până la cel mai mărunt funcţionar. 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 pronunţarea hotărârii Curţii de Justiţie a Uniunii Europene din 7 aprilie 2011 în afacerea *Ioan Tatu*, şeful de atunci al fiscului spunea că „…hotărârea se aplică numai în cauza de la Sibiu".

ii) la mai bine de trei ani de la pronunţarea hotărârilor Curţii în afacerile *Tatu* şi *Nisipeanu*, în condiţiile existenţei unei jurisprudenţe unanime a instanţelor în sensul restituirii taxei de poluare percepute în temeiul O.U.G. nr. 50/2008, fiscul respinge toate cererile de restituire ale contribuabililor şi-i îndrumă pe aceştia să se adreseze

instanţei, de unde pot obţine eventual, alături de restituirea taxei, dobânzi şi cheltuieli de judecată. Arareori, se invocă drept temei juridic art. 5 şi 13 Cod procedură fiscală şi se spune, sentenţios, că în România se aplică cu prioritate reglementările naţionale şi „voinţa legiuitorului aşa cum rezultă din lege”.

Această atitudine a fiscului român şi în general a executivului pare să fi fost recent observată şi la nivelul Curţii de Justiţie a Uniunii Europene. În acest context, ne-au atras atenţia concluziile expuse de avocatul general Melchior Wathelet în faţa Marii Camere a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, în afacerea C-331/13, *Ilie Nicolae Nicula* vs. *Administraţia Finanţelor Publice Sibiu*, *Administraţia Fondului pentru Mediu*.

În esenţă, litigiul principal este unul de natură procedurală. Domnul Nicula a achitat în baza O.U.G. nr. 50/2008 o taxă de poluare şi încearcă să obţină 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 obţine o hotărâre judecătorească favorabilă în temeiul căreia şi-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 consecinţă, previzibil, domnul Nicula ar fi obligat să reducă semnificativ preţul de vânzare al vehiculului deja înmatriculat în România. În plus, prin raportare la art. 12 din O.U.G. nr. 9/2013, instanţa naţională pare a se întreba dacă hotărârea judecătorească pe care previzibil o va pronunţa în baza jurisprudenţei *Nisipeanu* – conţinând, în esenţă, obligaţia de restituire integrală a taxei de poluare – va produce efecte juridice depline, în condiţiile în care acest art. 12 fixează o procedură de restituire, extrajudiciară, doar a diferenţei dintre timbrul de mediu determinat conform O.U.G. nr. 9/2013

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

Tribunalul Sibiu a transmis Curţii 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 soluţionare Marii Camere a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.

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

Citeste articolul integral in numarul pilot Tax Magazine