

Nr. 11 (21)
noiembrie 2008
23 lei

Revista Română de FISCALITATE®

Din cuprins:

- ✓ Perspective asupra investițiilor străine în România
*Alina Cristina Nuță,
Florian Marcel Nuță,
Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași*
- ✓ Asistență reciprocă în recuperarea
creanțelor intracomunitare
*dir. ex. Andrei Haas,
D.G.F.P. Cluj*
- ✓ Contencios fiscal.
– *Jurisprudenta Înaltei Curți de Casătie și Justiție
judecător Gabriela-Victoria Bîrsan,
președinta Secției de contencios administrativ și fiscal
a Înaltei Curți de Casătie și Justiție
magistrat-asistent Bogdan Georgescu*
- ✓ Raportul juridic fiscal. Plătitorul de impozit
*conf. univ. dr. Silvia Cristea
catedra de drept – ASE, București*
- ✓ Contestația la executare și contestația la titlu
*Iuliana Văduva,
dir. ex. D.I.T.L.*



RENTROP & STRATON

www.rs.ro

TAXE & IMPOZITE pentru CONTABILI 2008



Consilierul care vă ajută să descoperiți totul despre:

- Facilitățile fiscale la plata impozitului
- Operatiunile de leasing
- Noile probleme legate de plata taxelor și a impozitelor
- Impozitele pe dividende
- Impozitul pe profit
- Impozitul pe salarii
- Impozitele și taxele locale
- Procedurile privind TVA
- Tactică de reducere a impozitelor pe salariile angajaților din firma dvs.
- Accize
- Secretele unui control financiar de nota 10
- Recuperarea în timp util a investițiilor prin amortizare accelerată



SERVICII GRATUITE pentru dvs.:

- Legislație actualizată lunar
- Consultanță personalizată
- «Actualitatea Legislativă»
- «INFOLEX» – acte prin e-mail

BENEFICIILE DVS.:

- ✓ Profesionalism
- ✓ Recunoaștere, apreciere
- ✓ Economie de timp
- ✓ Economie de bani
- ✓ Câștig financiar

- peste 500 de pagini cu definiții și reglementări legislative, sfaturi, soluții fiscale
- peste 100 de studii de caz (spete)
- peste 170 de modele de calcul
- 381 atenționări
- 310 interdicții
- peste 80 de modele de formulare gata de a fi completeate și personalizate

TESTAȚI GRATUIT!

✓ Fax: 021.205.57.30 ✓ Tel.: 021.209.45.45 ✓ E-mail: comenzi@rs.ro

**Revista Română
de
FISCALITATE** ©

Director Revistă: dr. Radu Bufan – radu.bufan@rs.ro

Secretar General de Redacție: prof. Teodor Liviu Georgescu – teodor.georgescu@rs.ro

Redactor: jur. Mirela Buliga

Responsabili Rubrică: jur. Aurelian Opre – aurelian.opre@rs.ro, jur. Vladimir Marinescu – vladimir.marinescu@rs.ro,
conf. univ. dr. Ovidiu Bunget – ovidiu.bunget@rs.ro, ec. Valeriu Budeanu – valeriu.budeanu@rs.ro

Autori: Gabriela-Victoria Bîrsan, Silvia Cristea, Magdalena Mălescu, Alina-Cristina Nuță, Iuliana Văduva
Bogdan Georgescu, Andrei Haas, Florian-Marcel Nuță, Ciprian Păun

Revistă realizată cu sprijinul Universității de Vest – Facultatea de Drept Timișoara

Cuprins:

● Perspective asupra investițiilor străine în România	3
Florian-Marcel Nuță	
Alina-Cristina Nuță	
● Contencios fiscal – Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal	10
judecător Gabriela-Victoria Bîrsan	
magistrat-asistent Bogdan Georgescu	
● Raportul juridic fiscal. Plătitorul de impozit	13
conf. dr. Silvia Cristea	
● Asistența reciprocă în recuperarea creanțelor intracomunitare	17
dir. ex. Andrei Haas	
● Reglementări comunitare în domeniul transferului părților sociale și al majorărilor capitalului social	22
av. Ciprian Păun	
● Contestația la executare și contestația la titlu	31
Iuliana Văduva	
● Înscrисurile ca principale mijloace de probă în litigiile comerciale	34
judecător dr. Magdalena Mălescu	

Publicație lunară editată de: RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 1842-8029

Preț: abonament pe anul 2008 (12 numere) 300,84 lei.

Pentru detalii și comenzi sunați la tel.: 021.209.45.45; fax: 021.205.57.30; e-mail: comenzi@rs.ro. Serviciul Clienti va prelua cu plăcere solicitările dvs.!

Manager Centru de Profit: Irina Profir. Coordonator Editorial: Florin Turza

Tehnoredactare: Simona Morărescu. Corectură: Elvira Panaiteanu



RENTROP & STRATON

Grup de Editură și Consultanță în Afaceri

Editură recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte-Director General: George Straton
Director Economic: Mariana Nețoiu

Director General Adj.: Florin Câmpeanu
Director Creătie-Producție: Cristina Straton

EDITORIAL

Ce au în comun aspirina, cota unică și criza financiară?



„Ia o aspirină, este extraordinară!“ „Aspirina, folosită pe termen lung, poate să conducă în unele cazuri la afecțiuni severe!“

„Algocalminul îți ia durerea cu mâna!“ „Algocalminul este interzis în marea majoritate a țărilor și drastic restrictionat în restul statelor!“

„Aulinul este un antiinflamator de excepție!“ „Aulinul este un medicament care poate provoca insuficiență hepatică letală!“

„Cota unică nu aduce beneficii decât pentru un număr restrâns de contribuabili și a dus la o scădere a veniturilor la buget din impozitul pe venit și pe profit!“ „Societatea Academică din România tocmai a dat publicitații un raport care demonstrează cu date bugetare că adoptarea cotei unice a fost un succes!“

„Prețul alimentelor depinde doar de ce suntem dispuși să plătim pe piață. Cu sau fără TVA, el va rămâne la același nivel!“ „Franța, Ungaria, Polonia, Spania și Portugalia urmăresc cu insistență extinderea unei TVA reduse în sectorul alimentației publice!“

Economia, ca și medicina, este o știință. Iar orice știință are la bază două metode de lucru fundamentale: cea deductivă și cea inductivă. Metoda deductivă pleacă de la idee, de la teorie și o testează, o punând pe această în relație cu datele empirice. În procesul deductiv, teoria organizează și, în mare măsură, prezice datele empirice ulterioare. Metoda inductivă, din contră, pleacă de la și se bazează exclusiv pe datele empirice deja existente. În cadrul procesului inductive, datele concrete conduc la organizarea conceptelor și la elaborarea teoriilor.

Exact ca și în medicină, ca și în orice altă știință, în general, în economie va exista întotdeauna o polemică aprinsă atât cu privire la interpretarea datelor empirice, cât și referitor la teoriile economice ce se vor a fi aplicate. Exemplele de mai sus sunt cât se poate de ilustrative în acest sens. Iar faptul că, prin însăși esență sa, orice știință își amplasează clădirile pe nisipuri la un moment dat mișcătoare este ilustrat perfect de actuala criză economico-financiară mondială!

A handwritten signature in black ink, appearing to read "dr. Radu Bufan".

dr. Radu Bufan
director
„Revista Română de Fiscalitate“

Perspective asupra investițiilor străine directe în România

Alina Cristina Nuță,
Florian Marcel Nuță,
Universitatea „Al.I. Cuza“, Iași

BRIEF

The Romanian investment environment assured our country good positions in surveys analysing the foreign direct investment flows in South-Eastern Europe.

The data provided by the Romanian Agency for Foreign Investments highlight the positive evolution of foreign direct investment in Romania during 2008 under the influence of some factors favouring this positive level due to the steadiness of the macroeconomic climate and the attractiveness of the Romanian investment environment.

Introducere

Cadrul investițional din România a permis, cel puțin în ultimii ani, clasarea țării noastre pe locuri uneori de invidiat în statisticile în care se analizează fluxurile de investiții străine directe din Europa de Sud-Est. Alte statistici, care privesc România din perspectiva calității de stat membru al Uniunii Europene, ne poziționează undeva spre media volumului de ISD atrase. Înainte de a prezenta situația României încercăm o abordare mai amplă a subiectului printr-o caracterizare succintă a indicatorilor de performanță și potențial inițiați de UNCTAD și calculați pe diverse perioade de timp ce au ca finalitate clasificarea țărilor lumii pe acest domeniu.

Indicii ISD

UNCTAD a realizat anumiți indici care permit analiza performanței și potențialului de atragere a investițiilor străine directe și care permit clasificarea țărilor potrivit acestor criterii. Exercițiul este necesar, aşa cum UNCTAD declară, pentru a oferi decidenților politici date cu privire la anumite variabile de interes pentru un număr mare de țări.

Astfel, *indicele performanței intrărilor de ISD* este dezvoltat pentru perioade de câte 3 ani și acoperă 141 de economii. Unele economii în tranziție nu sunt luate în calcul din lipsă de date, iar paradisurile fiscale sunt excluse datorită atragerii de investiții străine directe, nu din motive de productivitate, ci ca urmare a sistemelor fiscale pe care le-au abordat. Indicele performanței pentru ISD atrase clasifică țările după nivelul investițiilor străine atrase relativ la nivelul lor economic.

Este vorba deci despre raportul dintre partea de investiții atrase de o țară și nivelul global al investițiilor atrase și cât reprezintă PIB-ul din țara respectivă în PIB global. O valoare mai mare decât 1 indică faptul că respectiva țară primește mai multe investiții străine decât este nivelul său economic, o valoare sub 1 înseamnă că țara respectivă atrage un nivel al investiți-

continuare în pag. 4 ➔

ilor străine directe sub cel posibil de asimilat, iar o valoare negativă demonstrează că în perioada pentru care s-a analizat acest indice investitorii străini își suprimă sau reduc investițiile. Indicele captează influența asupra ISD a factorilor de genul: stabilitatea economică și politică, prezența resurselor naturale, infrastructură, tehnologii, oportunitatea de a participa la procesul de privatizare etc.

Tabelul 1: Indicele performanței ISD atrase, perioada 2004-2006 (pentru 141 economii)

Loc	Economie	Scor
1	Luxemburg	17,476
2	Hong Kong, China	9,630
7	Bulgaria	7,000
21	România	3,791
34	Marea Britanie	2,670
37	Ucraina	2,630
38	Ungaria	2,603
73	Turcia	1,413
74	Franța	1,394
106	Italia	0,654
114	Grecia	0,547
141	Irlanda	-2,202

Sursa: UNCTAD, World Investment Report 2007, p. 220

Acest indice al performanței ISD atrase de către o țară se calculează după următoarea formulă:

$$IPI_i = \frac{ISDI_i / ISDI_g}{PIB_i / PIB_g}$$

în care:

$ISDI_i$ = indicele performanței ISD atrase de țara i;
 $ISDI_g$ = fluxurile de intrare de ISD din țara i;

$ISDI_g$ = fluxurile de ISD globale;

PIB_i = produsul intern brut al țării i;

PIB_g = produsul intern brut global.

Țara noastră ocupă un loc bun, locul 21 din 141 economii analizate, cu un scor calculat de 3,791. Acest fapt ne permite să ne referim la capacitatea mărită de a asimila investiții străine a României, de care se va profita în perioada următoare și care ne va aduce beneficii importante.

Al doilea indice, *indicele potențialului de atragere a ISD*, este calculat pentru perioade de câte trei ani și acoperă, de asemenea, 141 economii. Acest indice exclude paradiurile fiscale din aceleași motive ca și indicele performanței. Indicele potențialului captează efectele provocate de factori capabili să afecteze atraktivitatea unei economii în ce privește investitorii străini și este de fapt o medie (normalizată astfel încât rezultatul să fie cuprins între 0,

pentru țările cu scoruri proaste, și 1 pentru țările cu scoruri înalte) a 12 variabile¹ precum:

- PIB pe cap de locuitor (cu mențiunea că țările care au un nivel mai mare al acestui indicator atrag un nivel înalt de ISD);
- rata de creștere a PIB pe o perioadă de 10 ani anterioară;
- procentul de exporturi în PIB, pentru a pune în evidență deschiderea și competitivitatea unei economii;
- media de linii telefonice și de telefoane mobile la 1.000 de locuitori, ca indicator al infrastructurii de comunicare și tehniciilor moderne de informare;
- consum comercial de energie pe locuitor;
- ponderea cheltuielilor cu cercetarea și dezvoltarea în PIB, pentru evidențierea capacitaților tehnologice;
- ponderea populației cu studii superioare în total populație, ce indică disponibilitatea de aptitudini superioare;
- riscul de țară, un indicator compozit care vizează factori macroeconomici și de altă natură care afectează percepția investitorilor despre risc;
- ponderea exportului de resurse naturale în total piață;
- ponderea importurilor de componente pentru produse electronice și automobile în total piață;
- ponderea exporturilor de servicii în piața globală;
- ponderea stocului de ISD atrase în total ISD, care e un indicator general al atractivității și capacitații de absorбie a ISD și climatului investițional.

Potrivit tabelului de mai jos, primul loc în acest top este ocupat de SUA, cu un scor de 0,623, în timp ce România ocupă locul 76 cu un scor apropiat de 0, și anume 0,176. Cauzele clasării pe acest loc sunt reprezentate de indicatori de natură economică și politică, precum riscul de țară pe care îl prezintă țara noastră, capacitatea administrativă ce supune climatul investițional la impiedimente vizibile.

Tabelul 2: Indicele potențialului de atragere a fluxurilor de ISD, perioada 2003-2006 (141 economii)

Loc	Economie	Scor (0-1)
1	SUA	0,623
3	Marea Britanie	0,445
5	Luxemburg	0,427
6	Germania	0,426
15	Franța	0,387
25	Spania	0,340
29	Italia	0,308
41	Ungaria	0,265
60	Bulgaria	0,204
69	Turcia	0,185
76	România	0,176
140	Congo	0,041
141	Zimbabwe	0,021

Sursa: UNCTAD, World Investment Report 2007, p. 220

Indicele performanței ieșirilor de ISD este calculat ca raport între ponderea ISD ieșite dintr-o anumită țară în total ieșiri de ISD și ponderea PIB-ului său în total PIB la scară mondială. În general, indicele reflectă două categorii de factori care determină fluxurile de ieșire de ISD ale companiilor transnaționale. Cu alte cuvinte, diferențele dintre valorile indicelui dintre țări reflectă diferențele dintre aceste două seturi de factori care determină ieșiri de ISD. Aceste categorii de factori sunt potrivit UNCTAD:

- avantajele proprietarilor sau avantajele concurențiale ale firmelor, precum inovații, brand, capacitate manageriale și organizaționale, accesul la informații, resurse financiare sau naturale, pe care acestea le exploatează în străinătate;
- factorii/avantajele de locație, care vizează factorii economici, în primul rând, care servesc la producerea diferitelor bunuri sau servicii în economiile-mamă sau economiile-gazdă, aşa cum sunt, de exemplu, cota de piață, costuri de transport și producție, lanțurile de aprovizionare, infrastructura, suport tehnologic.

Indicele performanței ieșirilor de ISD se calculează potrivit următoarei formule, în care:

$$IPE_i = \frac{ISDe_i / ISDe_g}{PIB_i / PIB_g}$$

IPE_i = indicele performanței ieșirilor de ISD pentru țara i;

$ISDe_i$ = fluxurile de ieșire de ISD din țara i;

$ISDe_g$ = fluxurile de ieșire de ISD globale;

PIB_i = produsul intern brut al țării i;

PIB_g = produsul intern brut global.

Tabelul 3: Indicele performanței ieșirilor de ISD, perioada 2004-2006 (128 economii)

Loc	Economie	Valoarea
1	<i>Islanda</i>	14.556
2	Hong Kong, China	10,147
3	Luxemburg	7,590
14	Spania	2,609
17	Franța	2,098
27	Ungaria	0,924
29	Italia	0,889
33	Germania	0,817
39	SUA	0,548
63	Bulgaria	0,138
98	România	0,012
127	Noua Zeelandă	- 0,336
128	Kazakhstan	- 0,616

Sursa: UNCTAD, World Investment Report 2007, p. 220

Pentru România, acest indice are valoarea 0.012 ceea ce determină ocuparea locului 98 din 128 de țări supuse analizei.

Din compararea performanței și potențialului rezultă matricea² următoare care evidențiază patru categorii de țări:

Figura nr. 1: Matricea ISD atrase (intrărilor de ISD) – performanță și potențial

	Performanță înaltă ISD	Performanță slabă ISD
Potențial înalt ISD	Economii-lider	Economii sub-potențial
Potențial slab ISD	Economii supra-potențial	Economii sub-performante

Sursa: UNCTAD

În cadrul acestei matrici, realizate pentru anul 2005, România se încadrează la categoria economiilor supra-potențial, țară care reușește să atragă fluxuri importante de investiții străine directe, dar din păcate fără capabilități puternice, în mare parte datorită nivelului de dezvoltare a sistemului industrial.

Evoluția ISD în România

O analiză furnizată de Agenția Română pentru Investiții Străine ne prezintă evoluția investițiilor străine din România în maniera exemplificată în tabelul următor:

Tabelul 4: Evoluția ISD din România în anul 2008

<i>Perioada</i>	<i>Ritm de creștere comparativ cu aceeași perioadă din 2007</i>	<i>Volumul capitalului străin investit</i>	<i>Structura investițiilor străine directe</i>
ianuarie 2008	67,4%	663 mil. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit = 49.3% - creditele intra-grup = 50.7%
ianuarie – februarie 2008	40%	1.2 mld. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit = 49.2% - creditele intra-grup = 50.8%
ianuarie – martie 2008	27,5%	1.7 mld. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit = 57.2% - creditele intra-grup = 42.8%
ianuarie – aprilie 2008	100,5%	Peste 3 mld. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit = 70% - creditele intra-grup = 30%
ianuarie – mai 2008	90,6%	4.1 mld. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit = 59% - creditele intra-grup = 41%
ianuarie – iunie 2008	35%	4.75 mld. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit; - creditele intra-grup
ianuarie – iulie 2008	66,1%	5.77 mld. euro	- participațiile la capital și profitul reinvestit 55% - creditele intra-grup = 45%

Sursa: Agenția Română pentru Investiții Străine

Informațiile furnizate de Agenția Română pentru Investiții Străine evidențiază evoluția pozitivă în 2008 a investițiilor străine directe din România, analizate pe perioade scurte și raportate la evoluția aceluiași indicator pe parcursul anului 2007, considerat în contextul perioadelor analizate. Factorii care favorizează acest nivel pozitiv tind să aducă în discuție stabilitatea contextului macroeconomic și atractivitatea contextului investițional din România, care determină acceptarea de către țara noastră a poziției de lider ca destinație ce atrage astfel de fluxuri din zona Europei de Sud-Est.

Cadrul fiscal din România, cel puțin la nivel teoretic, pentru că practica mai implică și anumite relaționări cu autoritățile care nu reacționează întotdeauna prompt la solicitarea unui drept sau la cererea de consiliere pe anumite probleme specifice activității pe care investitorii o derulează, nu este unul inhibant, cotele de impozitare a profitului sau a altor venituri sunt rezonabile, iar facilitățile oferite investitorilor nu sunt nesemnificative.

Legea investițiilor în ultima sa variantă, Ordonanța de urgență nr. 85/2008, are ca scop susținerea investițiilor din diverse domenii de activitate (industria prelucrătoare, producția și furnizarea de energie electrică, termică, gaze, apă caldă, salubritate, gestionarea deșeurilor, activități de decontaminare, telecomunicații și activități de servicii informatici, activități profesionale, științifice și tehnice, administrative și de suport) în ideea asigurării unei dezvoltări durabile a României.

Articolul 3 alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 85/2008 consideră drept investiții³ următoarele activități:

- a) achiziționarea de active corporale și necorporale, în legătură cu crearea unei noi unități, extinderea unei unități existente, diversificarea producției unei unități prin realizarea de produse noi, schimbarea fundamentală a procesului global de producție a unei unități existente, precum și achiziția activelor fixe legate direct de o unitate, atunci când unitatea s-a închis sau s-ar fi închis fără această achiziție, iar activele sunt cumpărate de un investitor independent;
- b) inițierea unor proiecte de cercetare-dezvoltare și inovare;
- c) crearea de noi locuri de muncă și/sau formarea profesională a angajaților;
- d) inițierea unor proiecte legate de valorificarea resurselor de energie regenerabilă, protecția mediului și dezvoltarea durabilă.

Este adevărat că noul cadru legislativ stabilăște regula tratamentului egal al investitorilor, români sau străini, dar acesta nu trebuie să ne determine să ne gândim la impactul negativ posibil pe care l-ar avea asupra investitorilor străini, deoarece un start egal al inițiatorilor de proiecte de investiții asigură o creștere economică sănătoasă și lipsită de „pescari de facilități” (așa cum am putea să-i numim pe cei care nu sunt atrași decât de posibilele bonificații pe care le-ar primi ca urmare a angajării fondurilor disponibile într-o țară membră a Uniunii Europene).

Investitorilor li se acordă, în contextul îndeplinirii unor condiții, o serie de beneficii dacă demarează pe teritoriul țării noastre un proiect de investiții. Astfel, scutirea de plata taxei pe valoarea adăugată la achiziționarea de materii prime, materiale consumabile ori piese de schimb

ce vor fi utilizate în producție pe o anumită perioadă de timp este unul dintre beneficii. Apoi, scutirea de la plata impozitului pe venitul corporațiilor (impozit pe profit), în cazul în care activitatea se desfășoară în anumite domenii ce prezintă interes pentru preocupările de dezvoltare sănătoasă, scutire realizată pe o anumită perioadă de timp (de exemplu, 4 ani) de la punerea în funcțiune a obiectivului investițional. Pe lângă aceasta, ca o continuare a dependenței de încadrarea în lege, se mai poate beneficia de reduceri de impozit pentru profitul reinvestit sau în cazul în care cheltuielile pentru cercetare științifică ating un anumit prag

bine definit de cadrul legal. În plus, sume de bani nerambursabile, dacă acestea sunt utilizate în scopul achiziționării de active, contribuții financiare de la bugetul de stat pentru fiecare loc de muncă nou-creat, bonificații de dobandă acordate la contractarea creditelor reprezintă alte facilități la fel de importante, care ar putea atrage investitorii.

Pentru a urmări ce tipuri de măsuri⁴ de ordin fiscal se pot aplica în scopul atragerii de investiții și ce obiective specifice ținătoare o astfel de măsură avem soluția prezentată în continuare:

Tabelul 5: Măsuri fiscale de promovare a investițiilor străine directe

Mecanisme fiscale/stimulente	Obiective	Sfera de acțiune	Avantaje /Dezavantaje
1. Instrumente specifice impozitării profitului corporațiilor. Cotă de impozitare redusă	Reducerea ratei efective de impozitare prin excepțări sau reduceri de cote	În general, acoperă toată sfera de firme generatoare de profit. Nu se aplică firmelor din a căror activitate nu rezultă profit.	<ul style="list-style-type: none"> - Ratele de impozitare trebuie să se afle sub normele globale de 35-40% pentru efecte depline. - Ratele fiscale reduse aduc beneficii pe perioade lungi de timp. - Reducerea impozitului pe profit poate să răsplătească capitalurile vechi mai mult.
1.1 Bază globală (Rata de impozitare a profitului redusă pentru toate firmele)	Minimizarea distorsiunilor pieței	Baza de impozitare a tuturor întreprinderilor	<ul style="list-style-type: none"> - Sistem simplificat, mai puține distorsiuni ale pieței. - Este percepță ca fiind corect, toate firmele sunt afectate în același mod.
1.2 Aplicare selectivă (Rată redusă de impozitare pentru anumite activități sau sectoare)	Tintirea industriilor benefice și activităților avantajoase	Anumite industrii și activități țintite Firmele existente și/sau investitorii potențiali	<ul style="list-style-type: none"> - Semnale importante legate de preocupările guvernului de a stimula ISD. - În general, mai ușor de implementat. - Rezultatele depind de sectorul ales.
2. Vacanțe fiscale și rabat temporar (Se operează cu perioade de reduceri, exceptări pentru impozitarea profitului)	Furnizarea sprijinului pentru firme în activități specifice, în special firmelor noi în fază de început. Încurajarea investițiilor noi	Sunt populare în țările în curs de dezvoltare, cu abordare discreționară. Firmele existente și/sau investitorii potențiali	<ul style="list-style-type: none"> - Abordare discreționară - Flexibil, potrivit obiectivelor guvernamentale - Beneficii imediate pentru firme - Potențial pentru planificarea fiscală - Poate recompensa investițiile pe termen scurt.
3. Deductibilități fiscale pentru investiții: - amortizarea accelerată - cheltuieli deductibile - credite fiscale	Sprijinirea expansiunii firmelor deja existente Încurajarea investițiilor pe termen lung	Utilizate în țările industrializate În general sunt specifice anumitor sectoare. Vizează firme care realizează investiții.	<ul style="list-style-type: none"> - Promovează capitalurile investite pe termen lung. - Promovează investițiile noi. - Inflația ridicată erodează valoarea anuală amortizată.
4. Exceptări de la plata taxelor vamale sau a taxelor locale	Încurajarea activităților de import/export	În general se utilizează pentru anumite sectoare de activitate, zone de procesare a exporturilor.	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizarea exceptărilor de la plata taxelor vamale a fost restricționată prin tratatele comerciale. - Dependentă de capacitatea administrațiilor fiscale sau vamale
5. Ajutorare de stat, subvenții, împrumuturi subvenționate	Facilitarea înființării de afaceri și investiții	Utilizate pentru anumite sectoare	<ul style="list-style-type: none"> - Flexibilitate, se pot susține anumite obiective bine determinate, se pot ivi abuzuri.

Sursa: Prelucrare după Biggs, PH., – Tax Incentives to Attract FDI, Meeting of Experts on „FDI, Technology and Competitiveness”, UNCTAD, Palais des Nations, Geneva, March 2007

Din compararea intrărilor de investiții străine directe și a proiectelor noi anuale de ISD rezultă anumite diferențe, care sunt explicabile din moment ce valoarea ISD este dată în proporție mare de operațiuni de tipul fuziuni și achiziții și mai puțin de operațiuni tipul greenfield. Astfel, de exemplu China, în timp ce ocupă locul întâi în topul țărilor care au atras în 2006 proiecte noi de investiții străine directe, în 2007 (media primelor 11 luni) în ceea ce privește intrările de investiții, ajunge pe locul 3, atrăgând

5,79% din volumul global de fluxuri de intrare de ISD. Cazul României este și mai relevant din perspectiva decalajelor dintre fluxurile de ISD și proiectelor noi de ISD. Ocupantă a locului 7 în topul receptorilor de proiecte noi de ISD (în acest an s-au implementat 140 de proiecte de investiții străine directe, cu 63% mai mult decât în 2005), țara noastră coboară pe locul 30 în clasamentul volumului de ISD atrase, fapt ce se poate observa și din tabelele următoare :

Tabelul 6: Topul țărilor receptoare de noi proiecte de ISD

Nr. crt.	Tara	2005		2006		
		Număr de proiecte noi	Pondere în total (%)	Număr de proiecte noi	Pondere în total (%)	% modificare 2006 față de 2005
1.	China	1.237	11,84	1.378	11,66	11,4
2.	India	590	5,65	979	8,29	65,9
3.	USA	563	5,39	725	6,14	28,8
4.	Marea Britanie	633	6,06	668	5,65	5,5
5.	Franța	489	4,68	582	4,93	19,0
6.	Rusia	511	4,89	386	3,27	-24,5
7.	România	261	2,50	362	3,06	38,7
8.	Germania	271	2,59	333	2,82	22,9
9.	Polonia	271	2,59	324	2,74	19,6
10.	Bulgaria	140	1,34	286	2,42	104,3

Sursa: World Investment Prospects to 2011, Foreign direct investment and the challenge of political risk, The Economist Intelligence Unit, 2007

Tabelul 7: Fluxuri de intrare de ISD, 2007

Nr. crt.	Tara	Mld. US\$	Locul	% din total
1.	USA	250,9	1	16,75
2.	Marea Britanie	112,9	2	7,54
3.	China	86,8	3	5,79
4.	Franța	78,2	4	5,22
5.	Germania	66,0	6	4,41
6.	Rusia	31,4	13	2,10
7.	India	20,4	18	1,36
8.	Polonia	12,6	24	0,84
9.	România	7,7	30	0,51
10.	Bulgaria	2,6	53	0,17

Sursa: World Investment Prospects, Foreign direct investment and the challenge of political risk, The Economist Intelligence Unit, 2007

Potrivit Eurostat, România ocupă locul 15 în Uniunea Europeană în ceea ce privește fluxurile de intrare de investiții străine directe din 2007, care s-a ridicat la nivelul de 7,3 mld. euro, din care 6,5 mld. euro au fost injectate de către țările membre ale Uniunii. Nivelul același indicator în anul 2006 s-a ridicat la 9,1 mld. euro. SUA și Canada au investit câte 100 mil. euro în România, în timp ce alte 400 euro au ajuns din Elveția.

Procesul de tranziție la economia de piață parcurs de România a fost unul destul de sinuos; tradițiile comuniste,

centralizarea excesivă și gradul înalt al birocratiei au început procesul de adaptare a economiei la contextul global. Obținerea statutului de stat membru al Uniunii Europene, realizată în ianuarie 2007, face necesară urmărirea unui program economic compatibil cu cel al Uniunii, care privește inclusiv nivelul de investiții străine directe ce poate fi atras, care să permită dezvoltarea sectoarelor de activitate prioritare. De-a lungul ultimilor 4 ani, România a beneficiat de fluxuri de intrare record de ISD datorită stabilității macroeconomice, creșterii economice susținute, privatizărilor pe scară largă și statutului de stat membru.

Negocierile salariale succesive au ridicat costul unitar al muncii, iar acest fapt a afectat competitivitatea internațională, în special în industria ușoară. E nevoie însă ca România să atragă investiții în sectoare de activitate cu valoarea adăugată înaltă prin îmbunătățirea climatului investițional, a infrastructurii și capacitateilor de muncă pentru a mai diminua din decalajul economic față de celelalte țări membre (având în vedere faptul că în 2007 PIB-ul pe locuitor al României era sub 40% din media pentru UE).

Importanța atragerii de investiții străine directe într-un cadru economic în continuă dezvoltare și adaptare la cerințele economiei de piață și ale integrării în Uniunea Europeană este demonstrată de exemplele anterioare ale unor economii care, parcurgând etape asemănătoare celei prin care trece țara noastră, au beneficiat de fluxuri de intrare sau de ieșire de investiții străine directe de nivel ridicat și, pe baza acestora, potențialul economic al acestora a cunoscut o creștere de remarcat și a devenit suport al bu-năstării indivizilor societăților respective.

Ar putea exista și o „capcană a contextului investițional”, care poate fi explicată prin faptul că investitorii străini reușesc să profite de stimulentele de natură economico-fiscală oferite de țara gazdă fără să ofere acesteia din rezultatele obținute cu suportul său. Aceasta se poate întâmpla prin dezvoltarea de obiective de investiții pe termen scurt, prin transferul total sau în cea mai mare parte a sumelor obținute către țara din care provine investitorul, și alte asemenea practici care, din fericire, pot fi corectate de către factorii de decizie locali prin intermediul dispozițiilor legale pe care le pot emite tocmai cu acest scop, de protejare a economiei.

Avantajele atragerii de investiții străine directe însă nu pot fi și nu trebuie umbrite de practicile despre care am amintit mai sus. Din acest motiv guvernele țărilor care decid că acest obiectiv reprezintă o prioritate trebuie să se folosească de toate instrumentele de care dispun pentru o dezvoltare economică dorită.

NOTE:

¹ UNCTAD, *World Investment Report 2007, p. 12*

² UNCTAD, *World Investment Report 2007, p. 14*

³ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 85/2008 din 24/06/2008, privind stimularea investițiilor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I,

nr. 474 din 27/06/2008.

⁴ Biggs, PH., – Tax Incentives to Attract FDI, Meeting of Experts on „FDI, Technology and Competitiveness”, UNCTAD, Palais des Nations, Geneva, March 2007

Contencios fiscal

– Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție
– Secția de contencios administrativ și fiscal –

judecător Gabriela-Victoria Bîrsan,
președinta Secției de contencios administrativ și fiscal
a Înaltei Curți de Casație și Justiție
magistrat-asistent Bogdan Georgescu

BRIEF

I. According to art. 41 of the Fiscal Procedure Code, republished, the fiscal administrative act is the document issued by the competent fiscal body for the application of the legislation regarding the assessment, the modification or the settlement of tax rights and obligations.

The act by which the National Agency for Tax Administration informs a taxpayer – company – of tax receivables that are due to the State budget, the state social security budget, the health insurance budgets and / or the unemployment insurance budgets does not represent a fiscal administrative act as provided under art. 41 of the Fiscal Procedure Code, since it does not assess, modify or settle, by itself, rights and duties, and, as such, no appeal can be submitted against it before the competent body.

II. The provisions of art. 52 and art. 64 par. (1) of the Customs Code, as well as those of art. 76 par. (1) of the Government Decision no. 1114/2001, are to be interpreted according to the provisions of art. 1 par. (1) of the Agreement on the application of article VII of The General Agreement on Tariffs and Trade, namely that customs authorities calculate the customs payment obligations in case of the imported goods according to the price declared by the importer.

The importer shall declare the actually paid price, and the customs authorities are to calculate the import duties according to the price so declared, as provided under the provisions of the Government Decision no. 111/2002 on the establishment of the maximum percentages admitted as technological losses during the handling and warehousing of solid and liquid goods, in bulk, in Romanian sea and river ports.

I. Act administrativ fiscal. Adresă prin care se comunică unei societăți comerciale obligațiile de plată restante la bugetul de stat sau la bugetele fondurilor speciale.

Codul de procedură fiscală, republicat, art. 41

Legea nr. 554/2004, art. 14

Potrivit art. 41 din Codul de procedură fiscală, republicat¹, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Adresa prin care Agentia Națională de Administrare Fiscală comunică unui contribuabil – societate comercială că are obligații restante la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor de sănătate și/sau la bugetul asigurărilor pentru somaj nu reprezintă un act administrativ fiscal, în sensul art. 41 din Codul de procedură fiscală, întrucât nu stabilește, nu modifică și nu stinge, prin ea însăși, drepturi și obligații, astfel că nu poate forma obiectul unei acțiuni în contencios administrativ.

Înalta Curte de Casație și Justiție
Sectia de contencios administrativ și fiscal
Decizie nr. 2.423 din 12 iunie 2008

Cu cererea înregistrată la data de 18 mai 2007, SC R. SA a solicitat ca în contradictoriu cu Agentia Națională de Administrare Fiscală să se dispună, până la pronunțarea instanței de fond, suspendarea executării adresei nr. 73.607 din 25 aprilie 2007, emisă de

pârâtă, prin care i s-a comunicat că are obligații restante la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor de sănătate și la bugetul asigurărilor de șomaj, în sumă totală de 95.045.374 lei.

Reclamanta și-a motivat cererea, arătând că în legătură cu plășile efectuate de ea la bugetul de stat în perioada ianuarie – mai 2004, părțile au opinii total diferite și aceste divergențe formează obiectul dosarului nr. 10.121/2/2006, aflat acum pe rolul Tribunalului București – Secția comercială.

Că executarea silită a pretinselor creație bugetare ar pune pe reclamantă în situația de a nu mai putea onora plășile către editurile ale căror publicații le difuzează, dar a căror conținutul o încasează de la cumpărători.

Mai mult chiar, s-ar produce falimentul societății comerciale, cu consecințe extrem de grave în privința celor aproximativ 15.000 de persoane, angajați și membrii familiilor acestora.

În drept, reclamanta a invocat prevederile art. 14 alin. (1) și (2) din Legea contenciosului administrativ, nr. 554/2004.

Prin sentința civilă nr. 2.241 din 24 septembrie 2007, Curtea de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins cererea reclamantei ca inadmisibilă.

Instanța a reținut că o atare soluție se impune deoarece adresa nr. 73.607 din 25 aprilie 2007 nu constituie un act administrativ-fiscal, în sensul art. 41 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Că această concluzie a fost exprimată și în cadrul apărărilor pârâtăi, iar existența pe rolul Tribunalului București – Secția comercială a dosarului nr. 10.121/2/2006 confirmă, la rândul său, justitia apărării organului finanțier.

Împotriva sentinței a declarat recurs societatea comercială reclamantă, reiterând susținerile din cuprinsul cererii de suspendare, precizând totodată că aceasta era admisibilă, întrucât adresa nr. 73.607 din 25 aprilie 2007, emisă de pârâtă, are natura unui act administrativ fiscal prin care se stabilesc în sarcina ei o serie de obligații restante la bugetul de stat.

Critica nu este întemeiată.

Potrivit dispozițiilor art. 14 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, în cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminentă, după sesizarea, în condițile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.

Pe de altă parte, în înțelesul Codului de procedură fiscală, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale (art. 41).

În spătă, așa cum corect a reținut și prima instanță, adresa nr. 73.607 din 25 aprilie 2007, emisă de pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, nu are natura unui act administrativ, în sensul textelor legale mai sus menționate deoarece nu stabilește, modifică sau stinge, prin ea însăși, drepturi și obligații.

Prin intermediul adresei respective, reclamanta a fost înconștiințată asupra unor obligații către bugetul de stat con-

stituite în anii fiscale precedenți, în legătură cu care ea a și formulat contestație la organul administrativ-fiscal competent.

Mai mult chiar, existența pe rolul Secției comerciale a Tribunalului București a cauzei ce formează obiectul dosarului nr. 10.121/2/2006 nu face decât să confirme concluzia că adresa a cărei executare a fost cerută are caracterul unei simple operațiuni materiale tehnice, și nu caracterul unui act administrativ unilateral, producător de efecte juridice.

Tinând seama de considerentele expuse în cele ce preced și de inexistența în cauză a unor motive de casare, de ordin publică, care conform art. 306 alin. (2) din Codul de procedură civilă pot fi invocate din oficiu, urmează a se respinge recursul ca nefondat.

II. Drepturi de import. Pierderi tehnologice

Dispozițiile art. 52 și ale art. 64 alin. (1) din Codul vamal², precum și cele ale art. 76 alin. (1) din H.G. nr. 1.114/2001³, se interpretează în sensul prevederilor art. 1 alin. (1) din Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife și comerț⁴, și anume că organele vamale calculează obligațiile de plată în vamă în cazul mărfurilor importate în raport cu prețul declarat de importator.

Importatorul are obligația de a declara prețul efectiv plătit, urmând ca organele vamale să calculeze drepturile de import în funcție de prețul astfel declarat, cu aplicarea prevederilor H.G. nr. 111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipulării și depozitării mărfurilor solide și lichide, în vrac, în porturile maritime și fluviale românești.

*Înalta Curte de Casație și Justiție
Secția de contencios administrativ și fiscal
Decizia nr. 2.471 din 13 iunie 2008*

Prin sentința nr. 156 din 16 octombrie 2007, Curtea de Apel Ploiești – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta SC Ag. SA în contradictoriu cu pârâtale Agenția Națională de Administrare Fiscală (denumită în continuare „A.N.A.F.”) și Autoritatea Națională a Vămilor (denumită în continuare „A.N.V.”).

Pentru a se pronunța astfel, Curtea de Apel Ploiești a reținut că, potrivit art. 1 alin. (1) din Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife și comerț, valoarea de tranzacție în cazul condiției de livrare CIF Constanța este prețul achitat în avans pentru marfa contractată, astfel încât acest preț trebuie declarat de către reclamantă la intrarea în vamă, și nu un preț calculat în funcție de cantitatea efectivă de zahăr ce a intrat în țară.

S-a mai reținut că în funcție de valoarea tranzacției se stabilesc taxele vamale, acesta fiind riscul cumpărătorului în cazul condiției de livrare CIF Constanța. Acest risc determină un preț mai scăzut de contractare a mărfii decât în cazul condiției de livrare DES Constanța, care permite regularizarea prețului ulterior, în funcție de marfa ce a intrat efectiv în țară, ceea ce nu

exclude și aplicarea art. 2 din H.G. nr. 111/2002.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta, arătând că a înțeles să achite taxele vamale aferente cantității de marfă intrată efectiv în țară, ținând seama de prevederile art. 64 alin. (1) și art. 52 din Codul vamal, precum și de faptul că pierderile cantitative de zahăr brut înregistrate în cazul importurilor efectuate în perioada 2003 – 2006 nu au depășit în cazul niciunui dintre importuri limita maximă admisă de legiuitor prin H.G. nr. 111/2002, adică 1% din cantitatea contractată.

Instanța de fond nu a ținut seama de pierderile legale susmenționate și a aplicat prevederile art. 1 alin. (1) din Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife și comerț, care nu au relevanță în cauză, deoarece nu au existat suspiciuni privind valoarea în vamă a mărfurilor sau imposibilitatea determinării acesteia pe baza documentelor existente.

Instanța de fond nu s-a pronunțat asupra apărării formulate legate de dreptul recurentei de a beneficia de prevederile art. 2 din H.G. nr. 111/2002, mărginindu-se să constate existența dreptului, care, coroborat cu obligația de a declara în vamă valoarea tranzacției, contrazice soluția de respingere a contestației. Instanța de fond nu s-a pronunțat nici asupra apărării legate de faptul că în spătă nu este vorba de recalcularea prețului mărfii, ci de achitarea diferenței de taxă vamală.

Instanța de fond nu a ținut seama nici de faptul că ANAF a soluționat contestația prin Decizia nr. 19 din 30 ianuarie 2007, sintetizând în mod eronat obiectul judecății.

Intimata-părătă A.N.V. a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat. Intimata nu contestă că, potrivit art. 64 din Codul vamal în vigoare la data efectuării operațiunilor de comerț exterior, pot fi importate doar mărfurile străine care intră efectiv în țară, dar, potrivit art. 66 alin. (2), drepturile de import se aplică valorii în vamă a mărfurilor străine care intră efectiv în țară.

Recurenta invocă art. 76 din H.G. nr. 1.114/2001, dar îl interpretează în dezacord cu starea de fapt.

În mod eronat recurenta susține că a fost pusă „în situația achitării unor taxe vamale pentru o fracție de marfă care nu a intrat în țară și nu putea fi vămuită” deoarece autoritatea vamală, la stabilirea drepturilor de import, la momentul vămuirii, a avut în vedere doar cantitatea de marfă descărcată și prezentată de recurentă.

Diferența de drepturi vamale rezultă nu din impunerea pe o cantitate de marfă neintrodușă în țară (pierdută în timpul transportului), ci din diferența dintre prețul efectiv plătit (anticipat) exportatorului și prețul declarat în vamă, la momentul

efectuării importurilor ca fiind plătit.

La stabilirea diferențelor de drepturi vamale, organul de control al autorității vamale a ținut seama de pierderile cantitative declarate potrivit art. 2 din H.G. nr. 111/2002.

Recursul este nefondat.

Prevederile art. 1 alin. (1) din Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife și comerț sunt pe deplin aplicabile cauzei, deoarece acestea stabilesc cum se determină valoarea în vamă a mărfurilor importate. Valoarea în vamă a mărfurilor importate este valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit sau de plătit.

Art. 64 alin. (1) și art. 52 din Codul vamal, precum și art. 76 alin. (1) din H.G. nr. 1.114/2001 trebuie interpretate în sensul celor conținute de Acordul GATT, respectiv importatorul are obligația să declare prețul efectiv plătit/de plătit.

În ipoteza existenței pierderilor tehnologice se aplică prevederile H.G. nr. 111/2002.

Recurenta-reclamantă nu a respectat dispozițiile legale, nedeclarând în vamă prețul efectiv plătit.

Recurenta-reclamantă a declarat un preț pretins a fi al mărfurii efectiv sosite, susținând că diferența o reprezintă pierderile tehnologice, calculate pe baza unei expertize efectuate prin draft survey.

Conform motivelor de recurs, această metodă de calcul este o ficțiune, putând fi și foarte probabil ca pierderile declarate să nu fi existat în realitate, ci să fie în fapt pierderi tehnologice de operare în port, pentru care nu pot fi stabilite drepturi vamale dacă nu excedează limita maximă admisă de legiuitor de 1%.

Mai mult, recurenta afirmă că nu avea un instrument exact de măsurare care să certifice că pierderile au existat.

În acest context, obligația recurentei de a declara prețul efectiv plătit nu a fost îndeplinită.

Raționamentul instanței de fond nu este greșit, deoarece recurenta ar fi beneficiat de prevederile H.G. nr. 111/2002, după cum rezultă din procesul-verbal de control nr. 971 din 30 august 2006.

De aici rezultă că organul vamal nu a recalculat drepturile vamale în funcție de marfă neintrodușă în țară, ci a recalculat aceste drepturi în funcție de prețul efectiv plătit, scăzând pierderile conform H.G. nr. 111/2002.

În concluzie, nefiind întrunite motivele de recurs invocate, urmează ca în temeiul art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 și art. 312 alin. (1) teza a II-a din Codul de procedură civilă, să se respingă recursul ca nefondat.

NOTE:

¹O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003, a fost republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 560 din 24 iunie 2004, nr. 863 din 26 septembrie 2005 și nr. 513 din 31 iulie 2007.

²Instanța a avut în vedere prevederile Codului vamal aprobat prin Legea nr. 141/1997, care a fost abrogată prin Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României. Prevederile art. 52 din Codul vamal aprobat prin Legea nr. 141/1997 se regăsesc, în materialitatea lor, în cuprinsul art. 68 din

Codul vamal aprobat prin Legea nr. 86/2006.

³H.G. nr. 1.114/2001 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României a fost abrogată prin H.G. nr. 707/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României, art. 76 din Regulamentul aprobat prin H.G. nr. 1.114/2001 se regăsesc, în materialitatea lor, în cuprinsul art. 190 din Regulamentul aprobat prin H.G. nr. 707/2006

⁴Publicat în Buletinul Oficial al României nr. 47 din 16 iunie 1980

Raportul juridic fiscal.

Plătitorul de impozit

*conf. dr. Silvia Cristea,
Catedra de Drept – ASE, Bucureşti*

BRIEF

Taxation involves the identification of the taxpayer, the determination of the object of the public income and of the tax basis, of the legal tax quota, of the tax incentives and, when it comes to taxes, the creation of the state's title over the tax receivables.

JURIDICĂ

1. Noţiune. În noţiunea de **așezare a impunerii** se includ toate operaţiunile necesare pentru stabilirea sumei de plată cu titlu de venit public, adică pentru determinarea în concret a obligaţiei fiscale¹. Așezarea impunerii implică **identificarea subiectului** impunerii, **determinarea obiectului** venitului public și a bazei impozabile, a **cotei legale** de impunere, a însesnirilor legale și, când este vorba de impozite, constituirea titlului de creață fiscală² al statului.

2. Elemente pentru stabilirea impunerii. Vom examina următoarele elemente pentru stabilirea impunerii: raportul juridic fiscal; obiectul veniturilor publice; cota de impunere și însesnirile.

3. Raportul juridic fiscal. Ca orice raport juridic, și cel fiscal cuprinde: subiecte, obiect și conținut. În mod expres, Codul de procedură fiscală tratează doar subiectele și conținutul³. Obiectul raportului juridic, ca acțiune sau inacțiune la care este îndrituit subiectul activ sau la care este obligat subiectul pasiv⁴, corespunde drepturilor și obligațiilor enumerate în cadrul conținutului (pct. 7.), iar obiectul derivat îl constituie materia impozabilă sau obiectul impunerii.

Subiectele raportului juridic fiscal sunt, conform art. 17 alin. (1) din Codul de procedură fiscală: statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

4. Statul este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin intermediul Agenției Naționale de Administrare fiscală (ANAF) și prin unitățile sale teritoriale⁵.

Tot din categoria **organelor fiscale**, alături de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale teritoriale, fac parte și compartimentele de specialitate ale autorităților administrative publice locale, în limita atribuțiilor delegate de autoritățile administrative publice locale, ce reprezintă unitățile administrativ-teritoriale. (conf. art. 17 alin. (4) și (5) din Codul de procedură fiscală), respectiv pentru stabilirea, controlul și colectarea impozitelor și taxelor locale, precum și a amenzilor și penalizărilor aferente (conf. art. 291 din Codul fiscal).

continuare în pag. 14 ➔

5. Subiectul impozabil (contribuabilul) este persoana fizică, juridică sau orice entitate fără personalitate juridică, în sarcina căreia sunt fixate obligații de plată către bugetul general consolidat. Calitatea de subiect impozabil o au *persoanele care realizează venituri sau posedă bunuri impozabile*. Persoanele fizice sau juridice străine care obțin venituri sau posedă bunuri impozabile pe teritoriul țării sunt obligate să plătească – în general – aceleasi impozite și taxe ca și persoanele române, aplicându-se principiul egalității. În acest sens putem înțelege de ce trebuie considerate contribuabili și persoanele care beneficiază în mod continuu de câștigurile sau foloasele aduse de anumite bunuri, venituri sau alte valori fără a fi proprietari ai acestora, în măsura în care acestea refuză să arate cine este proprietarul respectivelor bunuri, venituri sau valori (conf. art. 66 din Codul de procedură fiscală)⁶.

Includerea în enumerarea categoriilor de contribuabili a organizațiilor (entităților) asociative ce nu au personalitate juridică proprie nu poate fi decât salutară. Exemple: asociațiile familiale, asociațiile în participație etc.⁷

6. Plătitorul de impozit este persoana obligată să efectueze calcularea și plata impozitului, taxei sau altui venit public. Insistăm asupra acestei noțiuni, deoarece în doctrina și practica fiscală nu se facea o deosebire între subiectul impunerii și plătitorul impozitului, deși consecințele sunt foarte importante. Abia odată cu intrarea în vigoare a Codului de procedură fiscală (art. 26) această instituție a căpătat o reglementare proprie⁸.

În primul rând, *plătitorul* poate fi *însuși subiectul impunerii* (contribuabilul), care, în general, are îndatorirea personală atât de a suporta propria obligație fiscală, cât și de a plăti efectiv impozitul datorat.

Codul de procedură fiscală reglementează *reprezentarea* în materie fiscală. Astfel, contribuabilul, în relațiile cu organul fiscal, poate fi reprezentat printr-un *împuternicit* sau, în lipsa acestuia, printr-un *curator*.

Împuternicul trebuie să-si depună la organul fiscal actul de împuternicire în formă autentică (art. 18 alin. (2) din Codul de procedură fiscală).

Numirea unui împuternicit este obligatorie în cazul contribuabilului fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarația la organele fiscale din țară. Când împuternicul este un avocat, forma și conținutul împuternicirii rezultă din legea privind organizarea profesiei de avocat⁹ (art. 18 alin. (3) din Codul de procedură fiscală). Trebuie observat că împuternicul nu dobândește obligațiile fiscale în nume propriu (exceptând înregistrarea la fisc), el asumându-și obligația în numele și pe seama contribuabilului pe care îl reprezintă.

Împuternicul poate fi un avocat¹⁰.

Nu trebuie să facem confuzie între împuternicire și situația relației dintre societatea-mamă și sucursala sa. În acest caz, datorită lipsei de personalitate juridică proprie, plătitore este societatea-mamă, ea fiind și subiectul impozabil¹¹. Această ipoteză este reglementată de art. 26 alin. (2)

din Codul de procedură fiscală, pentru persoanele juridice cu sediul în România care au sedii secundare.

Când nu există un împuternicit, organul fiscal va solicita instanței judecătoarești competente numirea unui curator fiscal în următoarele cazuri, prevăzute de art. 19 din Codul de procedură fiscală:

- contribuabilul este absent;
- contribuabilul nu are domiciliul fiscal cunoscut;
- contribuabilul, din cauza bolii, unei infirmități, bătrâneții sau unui handicap de orice fel, nu-și poate exercita personal drepturile și obligațiile fiscale¹².

Dacă statutul de terț al reprezentantului este recunoscut și de art. 20 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, în alin. (2) al aceluiași articol este reglementată *răspunderea solidă*¹³ a asociațiilor în cazul asocierilor ce nu au personalitate juridică, ca urmare a neachitării obligațiilor fiscale de către asociați.

În unele cazuri, o altă persoană este obligată, împreună sau separat de subiectul impunerii, la calcularea, reținerea și vărsarea la bugetul public vizat a impozitului datorat (operatiune denumită *stopajul la sursă*). Astfel, spre exemplu, subiectul impozabil este persoana care primește salariul pentru munca prestată, iar persoana juridică sau fizică care l-a angajat este răspunzătoare de calcularea, reținerea de la salariat și plata impozitului pe venitul din salarii datorat la bugetul public respectiv. O altă persoană decât contribuabilul are o astfel de răspundere numai dacă legea o prevede expres¹⁴.

O a treia categorie de persoane ce *răspund solidar* cu debitorul, dar numai în cazul în care este declarat insolabil o reprezentă, conf. art. 27 din Codul de procedură fiscală:

a) persoanele fizice sau juridice care, în cei 3 ani anterioiri datei declarării insolabilității, cu rea-credință, dobândesc în orice mod active de la debitorii care își provoacă astfel insolabilitatea;

b) administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea cu rea-credință, sub orice formă, a bunurilor mobile și imobile proprietatea acesteia.

Răspunderea asociațiilor sau acționarilor societăților comerciale debitoare este reglementată de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Un element de noutate¹⁵ în ceea ce privește reglementarea răspunderii solidare este modalitatea specială de angajare a răspunderii persoanei în cauză *prin decizie*, spre deosebire de *procesul-verbal* prevăzut de Ordonanța Guvernului nr. 39/2003¹⁶ sau de Ordonanța Guvernului nr. 61/2002¹⁷ – care constituie titlu de creață privind obligația de plată a persoanei răspunzătoare. Modificarea se datorează unificării modalităților de stabilire a taxelor și impozitelor, reglementată de art. 82 din Codul de procedură fiscală, și limitarea acestora la *declarația fiscală sau decizia emisă de organul fiscal*. Decizia se va supune spre aprobare conducerii organului fiscal.

Decizia aprobată va cuprinde, pe lângă elementele prevăzute la art. 28 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, pentru deciziile emise debitorilor și:

- a) codul de identificare fiscală a persoanei răspunzătoare, ținută la plata obligației debitorului principal, precum și orice alte date de identificare;
- b) numele și prenumele sau denumirea debitorului principal; codul de identificare fiscală; domiciliul sau sediul acestuia, precum și orice alte date de identificare;
- c) quantumul și natura sumelor datorate;
- d) termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;
- e) temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii.

Răspunderea va fi stabilită atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile acesteia. Titlul de creanță prevăzut va fi comunicat persoanei obligate la plată, menționându-se că aceasta urmează să facă plată în termenul stabilit și că respectivul titlu poate fi atacat în condițiile legii.

Un alt element de noutate îl reprezintă reglementarea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolabil sau insolvent, a persoanei juridice¹⁸ care, direct sau indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul, cu condiția îndeplinirii cel puțin a uneia din următoarele situații:

- a) dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active corporale de la debitor și valoarea lor contabilă reprezintă cel puțin 50% din valoarea contabilă netă a activelor debitorului;
- b) are raporturi contractuale cu clienți și/sau cu furnizorii care, în proporție de cel puțin jumătate, au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul;
- c) are raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate din angajați sau prestatarii de servicii ai debitorului.

O a patra categorie de persoane o reprezintă *successorii* debitorului în condițiile dreptului comun. Este vorba de moștenitorul ce a acceptat succesiunea debitorului decedat sau a celui ce a preluat, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile persoanei juridice supuse reorganizării (conf. art. 29 din Codul de procedură fiscală).

Succesorii devin contribuabili în locul persoanei fizice decedate sau a persoanei juridice supuse reorganizării, dobandind obligații fiscale în nume propriu.

A cincea categorie de persoane o reprezintă *fidejusorii*. Conform art. 25 alin. (2) lit. d) din Codul de procedură fiscală există posibilitatea angajării răspunderii privind plata obligațiilor fiscale de către o altă persoană decât contribuabilul, dacă această persoană își asumă această obligație pentru contribuabilul debitor. Această obligație are caracter subordinar în raport cu obligația contribuabilului debitor.

În acest caz, fidejusorul își asumă obligația de plată printr-un act în formă autentică, fiind obligatorie constituirea unei garanții reale al cărei quantum să corespundă nivelului obligațiilor de plată ale contribuabilului debitor.

O a sasea categorie de persoane o constituie **cesionarii**¹⁹.

Reglementarea își are sediul în art. 30 din Codul de procedură fiscală, și anume operațiunea de cesiune a creanțelor principale sau accesoriilor privind drepturi de rambursare sau de restituire ale contribuabililor, precum și privind sumele afectate garantării executării unei obligații fiscale, după stabilirea lor potrivit legii. Remarcăm reglementarea expresă a cesiunii creanțelor fiscale pe care contribuabilii²⁰ le au împotriva organelor fiscale. Apreciem²¹ că sumele afectate garantării executării unei obligații fiscale se vor referi tot la eventualele creanțe fiscale ale contribuabililor împotriva organelor fiscale ca sume care ar putea servi la compensarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului și, în această modalitate, la stingerea acestor obligații. O altă interpretare a sumelor afectate garantării executării unei obligații fiscale este mai puțin probabilă fiind incompatibilă cu natura operațiunii reglementate de art. 30 din Codul de procedură fiscală – cesiunea. O interpretare în același sens este dată de Normele Metodologice, care la art. 30.2 precizează că din momentul notificării cesiunii, creanța fiscală se transferă către cesionar cu toate drepturile pe care îl conferă cedentului, respectiv contribuabilului cedent.

Regulile aplicabile cesiunii fiind cele din dreptul comun și în cazul cesiunii aceleiasi creanțe către mai mulți cesonari, primul care a notificat organului fiscal cesiunea va fi creditorul creanței cedante.

Art. 30 alin. (3) prevede că „nu este opozabilă organului fiscal” desființarea cesiunii sau constatarea nulității acesteia, ulterior stingerii obligației fiscale.

Dar cum conform art. 24 din Codul de procedură fiscală „creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silitară, scutire, anulare...”, înseamnă că organul fiscal nu va restituui suma încasată, deși actul pe baza căruia a realizat-o este „desființat” sau „anulat”. Credem că este o măsură **contrară** prevederilor **dreptului comun**, art. 404(1) – 404(3) din **Codul de procedură civilă**, conform căruia operează „întoarcerea executării”, adică suma încasată în temeiul unui act desființat sau declarat nul se restituie celui interesat, prin restabilirea situației anterioare acesteia. Ca atare, nu se justifică stabilirea unei măsuri de favoare pentru stat, contrară reglementărilor comune în materie.

De altfel, această măsură **contravine** însăși principiilor **Codului de procedură fiscală**, mai ales celui de „bună credință” – art. 12 și celui privind „obligația de cooperare” – art. 10.

În același timp, măsura prevăzută de art. 30 alin. (3) va **împiedica utilizarea „cesiunii”**, din moment ce există riscul ca să nu se poată obține restituirea sumei încasate de stat, deși actul de cesiune este „desființat” sau „anulat”.

În fine, prin măsura favorizantă (nedreaptă) pentru stat, se derogă de la **principiul general al tratamentului uniform al părților în raporturile juridice și al respectului dreptului de proprietate al persoanelor fizice sau juridice în cauză**.

Propunem a se renunța la prevederile art. 30 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, urmând a se aplica reglementările de drept comun în materie de „desființare” sau „nulitate” a cesiunii, ca și a oricărui act juridic.

A șaptea categorie de persoane o reprezintă cei ce utilizează bunuri sau alte valori care constituie o bază impostaabilă și aceștia declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, fără a indica cine sunt titularii dreptului de proprietate (conf. art. 66 alin. (1) din Codul de procedură fiscală). În această ipoteză, organul fiscal stabilește obligația fiscală în sarcina celui ce utilizează bunurile în mod provizoriu. Când vor fi identificați proprietarii bunurilor, obligațiile fiscale trec în sarcina lor, iar utilizatorii-plătitori au drept de regres împotriva proprietarilor pentru sumele plătite.

A opta categorie o reprezintă **bâncile**, care, potrivit art. 54 din Codul de procedură fiscală, au obligația de a comunica lunar administrației fiscale lista titularilor ce au deschis sau închis conturi în luna anterioară. Pe de altă parte, în temeiul art. 118 din Codul de procedură fiscală, contribuabilul-plătitor are drept de regres împotriva unității bancare pentru recuperarea sumelor datorate bugetului și nedecontate de unitățile bancare, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere. Așadar, nedecontarea de către bancă a sumelor cuvenite bugetului nu-l exonerează pe contribuabil de obligația plății, ci, după 3 zile de la data debitării contului, contribuabilul-plătitor, datorează și dobânzi și penalități de întârziere.

7. *Conținutul* raportului juridic fiscal. Reglementarea

Note:

¹ Vezi V. Stănescu, Manualul de drept financiar, vol. I, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1963, pag. 237.

² Pentru detalii, a se vedea Gh. Bistrițeanu, Competențele legislației fiscale în România, în revista „Impozite și taxe”, editată de „Tribuna Economică”, București, nr. 7/1995, pag. 4-7.

³ Deși în titlul art. 16 Codul de procedură fiscală se menționează „Conținutul raportului de drept procedural fiscal”, iar textul articolului începe cu „Raportul de drept procedural fiscal cuprinde drepturile și obligațiile...”. Observăm că legiuitorul pendulează între raport (cu cele trei componente obligatorii) și conținut, care într-adevăr cuprinde drepturile și obligațiile părților.

⁴ În acest sens, a se vedea „Raportul juridic civil” în cursul catedrei de Drept – ASE București, sub coordonarea prof. univ. dr. B. Ștefănescu și conf. univ. dr. R. Dimitriu, intitulat „Drept civil pentru învățământul superior economic” Ed. Lumina Lex, București, 2002, p. 51.

⁵ Pentru opinia că și statul poate avea calitatea de plătitor sau contribuabil a se vedea sub coordonarea prof. univ. dr. R. Bufan „Tratat de drept fiscal – partea generală”, vol. I, Ed. Lumina Lex, București, 2005 p. 299.

⁶ Pentru detalii a se vedea D. Dascălu și C. Alexandru „Explicații teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală” Ed. Rosetti, București, 2005, p. 58-59.

⁷ Pentru detalii a se vedea D. Dascălu și C. Alexandru, op. cit. p. 56-58.

⁸ Instituția a fost abordată de doctrină. A se vedea I. Condor „Procedura fiscală” Ed. Tribuna Economică, București, 2000, p. 54.

⁹ Domiciliul fiscal se dobândește în condițiile art. 31 din Codul de procedură fiscală.

¹⁰ Caz în care nu se cere forma autentică împuternicirii, ci se aplică dis-

raportului juridic fiscal, ca sumă a drepturilor și obligațiilor ce revin părților, este dată prin Codul de procedură fiscală atât în titlul I, cap. IV, respectiv în art. 16, dar și în titlul II, cap. I, respectiv în art. 21, 22 și următoarele.

Explicația acestei dedublări constă în aceea că legiuitorul distinge între:

a) conținutul raportului de **drept procedural fiscal** ce ar cuprinde drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal (art. 16 din Codul de procedură fiscală) și

b) conținutul raportului de **drept material fiscal** ce ar cuprinde creațele fiscale (art. 21 din Codul de procedură fiscală) și obligațiile fiscale (art. 22 din Codul de procedură fiscală) ce revin creditorilor și debitorilor în condițiile art. 25 din Codul de procedură fiscală.

Că acești creditori și debitori nu sunt alții decât **subiecții** raportului juridic de drept procedural, analizate în secțiunile anterioare ne dovedește chiar art. 25 din Codul de procedură fiscală, care chiar dacă nu enumera categoriile de creditori, la debitori reia cele cinci categorii (contribuabilul, plătitorul, cei ce răspund solitar, succesorii și cessionarii), dar în altă ordine. Credem că o definiție mai simplă a raportului de drept procedural fiscal este cea propusă de doctrină²² și anume: totalitatea drepturilor și obligațiilor care se nasc, se modifică și se sting în legătură cu administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

pozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

¹¹ Exceptie făcând impozitul pe salarii pentru care plata se face de către sediul secundar.

¹² Asupra dificultăților practice ale aplicării acestei instituții a se vedea D. Dascălu și C. Alexandru, op. cit. p. 51-52.

¹³ Textul convine unor prevederi ale Codului fiscal, cum este art. 14 lit. c) și lit. e) care instituie impozitul pe profit, „în mod individual, pentru fiecare asociat”, asupra părții din profitul impostaabil al asocierii atribuit fiecărei persoane.

¹⁴ În acest caz, plătitorul are o serie de obligații proprii ca de exemplu: depunerea declarațiilor prevăzute de lege, suportarea consecințelor întârzierii plății sumelor reținute cu titlu de impozit pe salarii, respectiv a dobânzilor și penalităților.

¹⁵ În acest sens, B. Onica – Jarka, C. Leaua, M. Bădescu, D. Petre, op. cit. RDC nr. 6/2004, p. 10.

¹⁶ Publicată în M. Of. nr. 66 din 2 februarie 2003.

¹⁷ Republicată în M. Of. nr. 582 din 14 august 2003.

¹⁸ În legătură cu răspunderea solidară, a se vedea S. Cristea „Modificări aduse art. 27 din Codul de procedură fiscală prin Legea nr. 210/2005”, în „Curierul fiscal” nr. 2/2006, p. 24-26.

¹⁹ Observăm că, fiind vorba de cesiune de drepturi, cessionarii devin creditori în raport cu fiscal, față de toate celelalte cazuri analizate anterior când ne aflam în prezența unor debite fiscale.

²⁰ Pentru o tratare detaliată a diferențelor dintre cesiunea în dreptul comun și cesiunea în Codul de procedură fiscală. A se vedea D. Dascălu și C. Alexandru, op.cit., p. 63-67.

²¹ Idem nr. 10, p. 11.

²² În acest sens a se vedea D. Dascălu, C. Alexandru, op. cit., p. 60.

Asistență reciprocă în recuperarea creanțelor intracomunitare

dir. ex. Andrei Haas, D.G.F.P. Cluj

BRIEF

Romania's joining the EU determined the implementation and the rigorous regulation of the rules of mutual assistance in the collection of intra-community tax debts. Thus, the Code of Fiscal Procedure completely takes over the provisions of two European directives concerning mutual cooperation and assistance – Council Directive no. 76/308/CEE and Commission Directive no. 2002/94/CE. Mutual assistance in the collection of tax debts concerns both the exchange of information and the notification of procedural acts related to collection, as well as the actual measures for the recovery of claims.

I. Cadrul general

Aderarea României la Uniunea Europeană, la data de 1 ianuarie 2007, a generat un important val de modificări în ceea ce privește reglementarea cadrului fiscal general din țara noastră. Acest fapt este demonstrat și de introducerea unei noi secțiuni, Capitolul XIII referitor la „Aspecte internaționale” în cadrul Codului de procedură fiscală. Această completare a Codului de procedură fiscală reglementează în mod riguros raporturile dintre administrația fiscală română și autoritățile fiscale din statele membre ale Uniunii Europene.

Înainte de aderarea României la UE, singurele relații cu administrațiile fiscale străine erau consemnate în convențiile de evitare a dublei impunerii și accidental în cadrul unor proceduri de schimburi de informații. În numai câteva convenții internaționale privind evitarea dublei impozitări au fost stătucate prevederi privind asistența în domeniul colectării creanțelor fiscale, lipsind cu desăvârșire convenții speciale în acest domeniu. Însă alinierea României la normele europene a atras obligativitatea reglementării și implementării normelor de asistență reciprocă în domeniul colectării. Astfel, Codul preia integral substanța a două Directive comunitare care privesc cooperarea și asistența reciprocă, respectiv Directiva Consiliului nr. 76/308/CEE și Directiva Comisiei nr. 2002/94/CE. Asistența reciprocă în domeniul colectării vizează atât schimbul de informații și notificarea actelor procedurale referitoare la colectare, cât și măsurile efective de recuperare a creanțelor.

II. Sfera de aplicare

Nu toate creanțele fiscale vor face obiectul asistenței în materie de colectare. Sunt cuprinse în procedură toate impozitele pe venit și capital datorate de persoanele fizice și juridice, TVA, taxele vamale, accizele, dobânzile, majorările de întârziere, penalitățile și amenzile administrative,

continuare în pag. 18 ➔

dar și cheltuielile privind creanțele de recuperat. Nu sunt cuprinse însă în procedură contribuțiile sociale și oricare dintre sancțiunile penale (amenda penală, confiscarea dispusă de instanța penală etc.)

Așadar, dacă ne-a fost aplicată o amendă contravențională pentru nerespectarea normelor rutiere, să spunem în Franța, nu vom mai putea sta liniștiți cu gândul că am ieșit din statul respectiv și nu ne vom mai întoarce pe acolo curând, ci ne vom putea aștepta la o poprire de salariu din partea Administrației financiare de acasă.

III. Teritorialitatea

Dacă este să ne referim la sfera teritorială de aplicare a dispozițiilor privind asistența reciprocă în domeniul colectării trebuie să precizăm că Agenția Națională de Administrare Fiscală este autoritatea competență pentru aplicarea prevederilor referitoare la recuperarea în România a unor creanțe stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene, precum și pentru recuperarea într-un alt stat membru al Uniunii Europene a creanțelor stabilite în România.

Agenția Națională de Administrare Fiscală angrenază în circuitul recuperării creanțelor intracomunitare Administrațiile finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal debitorii, persoane fizice sau juridice, precum și Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și Direcția generală a finanțelor publice a municipiului București.

IV. Modalități de acordare a asistenței în recuperarea creanțelor

O etapă deosebit de importantă în activitatea de recuperare a creanțelor reciproce este realizarea schimbului de informații între autoritățile competente ale statelor direct interesate și implicate în această activitate. Schimbul de informații nu este de natura celui cuprins în convențiile pentru evitarea dublei impunerii, ci vizează furnizarea reciprocă de informații necesare recuperării creanțelor. Aceste informații însă se referă la tipurile de venituri, sursele realizării lor, precum și bunurile deținute de contribuabil.

Conform Cap. 13 – Aspecte internaționale, Secțiunea a 3-a, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, există două modalități de acordare a asistenței în recuperarea creanțelor, astfel:

- ✓ asistența în recuperarea într-un alt stat membru a unei creanțe stabilite în România;
- ✓ asistența în recuperarea în România a creanțelor stabilite în alte state membre ale Uniunii Europene.

Diferența dintre cele două modalități de acordare a asistenței în recuperarea creanțelor o reprezintă faptul că,

în cazul creanțelor stabilite în România și recuperate într-un alt stat membru, cererile de asistență sunt întocmite și transmise de către autoritățile fiscale române autorităților omoloage din statele comunitare, în timp ce, pentru recuperarea în România a creanțelor stabilite în alte state ale Uniunii Europene, procesul este invers și autoritățile române sunt cele care primesc de la statele comunitare cereri de asistență pentru recuperarea creanțelor.

Schimbul de informații are la bază circuitul actelor, completate conform reglementărilor în vigoare. Există trei tipuri diferite de cereri de asistență referitoare la recuperarea creanțelor stabilite în România, pe care Agenția Națională de Administrare Fiscală le poate transmite către alte state membre și al căror model și conținut sunt aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.994/2006, astfel:

a) Cererea de informații, formulată pentru a solicita autorităților competente din alte state membre să ne comunice informații utile despre un anumit debitor pentru recuperarea unei creanțe datorate statului român (formularul acestei cereri este prevăzut în Anexa 1 la O.M.F.P. nr 1.994/2006);

b) Cererea de comunicare, formulată pentru a solicita autorităților competente din alte state membre să comunice către persoanele vizate anumite acte emise în România (formularul acestei cereri este prevăzut în Anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.994/2006);

c) Cerere de recuperare/luare de măsuri asiguratorii, formulată pentru a solicita autorităților competente din alte state membre să realizeze executarea silitchă pentru creanțe stabilite în România sau, după caz, să ia măsuri asiguratorii pentru astfel de creanțe (formularul acestei cereri este prevăzut în Anexa nr. 3 la O.M.F.P. nr. 1.994/2006).

Administrațiile finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal debitorii vor completa cererile de informații, pe cele de comunicare și recuperare/luare de măsuri asiguratorii, conform prevederilor legale în vigoare și le vor înainta Direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și, respectiv, Direcției generale a finanțelor publice a municipiului București.

Direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și Direcția generală a finanțelor publice a municipiului București vor asigura traducerea cererilor de informații, de comunicare și de recuperare/luare de măsuri asiguratorii, precum și a documentelor anexate, pe care le vor transmite Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de reglementare a colectării creanțelor bugetare.

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de reglementare a colectării creanțelor bugetare va întocmi o adresă de transmitere a cererilor și a docu-

mentelor anexate către autoritatea competență din alt stat membru al Uniunii Europene.

Cerurile de asistență, inclusiv titlul executoriu și celelalte documente anexe vor fi însășite de traducerea în limba oficială a statului membru sau în una dintre limbile de circulație internațională.

Mai trebuie subliniat și faptul că asistența la recuperarea creanțelor cuprinde și instituirea măsurilor asigurătoarei. Astfel, în cazul în care, în urma unei inspecții fiscale, există suspiciuni privind riscul diminuării patrimoniului prezumтивului debitor, bunurile și veniturile acestuia, ori unde s-ar afla pe teritoriul UE, vor putea fi sechestrare.

În ceea ce privește asistența pentru recuperarea în România a creanțelor stabilite prin titluri de creanță emise într-un alt stat membru, trebuie menționat faptul că termenul în care se obține răspuns la o cerere de informare sau asistență de la autoritatea competență din România este de cel mult 7 zile de la data primirii, iar primele informații sau motivele pentru care acestea nu se pot obține trebuie comunicate în termen de 3 luni de la solicitare. În termen de 6 luni de la confirmarea de primire a cererii de furnizare de informații, dacă cererea nu a fost soluționată, autoritatea competență din România informează autoritatea solicitantă asupra rezultatului cercetărilor efectuate pentru obținerea informațiilor cerute.

Pentru a obține informațiile solicitate, autoritatea competență din România exercită atribuțiile prevăzute de lege ca și în cazul recuperării unor creanțe similare stabilite în România. Autoritatea competență din România transmite autoritatii solicitante informațiile pe măsură ce sunt obținute, iar în cazul în care nu au fost obținute va informa autoritatea solicitantă cu privire la aceasta și la motivele care au determinat această situație.

Schematic, circuitul parcurs de cererea de informații poate fi redat conform figurii 1:

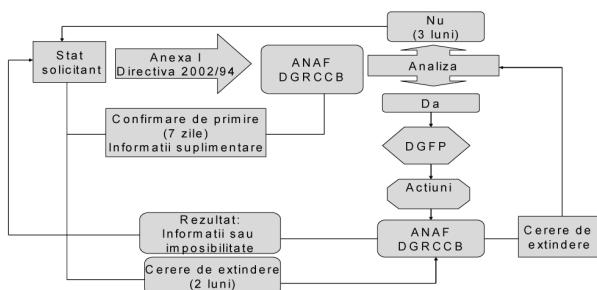


Fig. 1 – Circuitul cererii de informații

În cazul cererii de notificare sau de comunicare, autoritatile române vor comunica debitorului vizat anumite acte emise în statul membru, stat ce a transmis ce-

rerea de notificare. Autoritatea competență română va comunica actele astfel cum acestea au fost emise, fără a pune în cauză valabilitatea acestora. Imediat după primirea cererii de comunicare, autoritatea română competență ia toate măsurile necesare pentru realizarea comunicării; după efectuarea comunicării, autoritatea competență din România informează autoritatea solicitantă despre aceasta și despre data la care au fost comunicate actele destinatarului, prin certificarea corespunzătoare pe versoul celui de-al doilea exemplar al cererii de comunicare și transmiterea acestuia către autoritatea solicitantă.

Această acțiune prin care statul român intermediază transmiterea actelor către debitorul aflat în țara noastră, dar care înregistrează datorii într-un alt stat comunitar, este de natură de a crește simțitor capacitatea de colectare a creanțelor fiscale intracomunitare și nu numai.

O exemplificare a modului în care transmiterea cererii de comunicare generează întregul circuit informațional se poate observa prin intermediul figurii 2:

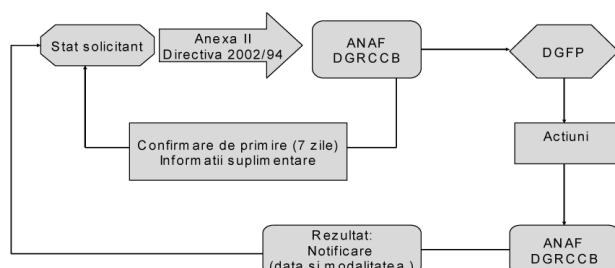


Fig. 2 – Circuitul cererii de notificare

Referindu-ne la cererea de recuperare trebuie menționat că aceasta este întocmită de către autoritatea competență a statului solicitant și transmisă autoritatilor române competente reprezentate prin Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de reglementare a colectării creanțelor bugetare.

Aceasta din urmă transmite cererea de recuperare și titlul executoriu emis de către statul solicitant, Direcției generale a finanțelor publice județene, care la rândul său retransmite documentele Administrațiilor finanțelor publice în a căror rază teritorială se află domiciliul fiscal al debitorului. Administrația finanțelor publice demarează realizarea acțiunilor necesare recuperării creanțelor. Întregul quantum al creanței recuperate se transferă, în moneda națională a României, autoritatii solicitante în luna următoare datei la care s-a realizat *recuperarea*.

Există situații în care recuperarea creanței nu este posibilă deoarece creanța ce se execută sau titlul executoriu este contestat și întreaga procedură de recuperare se

suspendă; la cererea autorității sau a persoanei în cauză, conform dispozițiilor art. 198 din Codul de procedură fiscală, autoritatea solicitată (din România) suspendă procedura de executare de îndată ce este notificată asupra faptului că, în statul emitent al titlului, a fost introdusă o cerere de suspendare la autoritatea competență din acel stat. Suspendarea nu mai este condiționată ca și în cazul legislației interne române, de constituirea unei garantii la nivelul sumei contestate, ci operează de îndată, necondiționat. Numai dacă autoritatea emitentă a titlului (un alt stat comunitar) solicită în mod expres, în baza legislației proprii, continuarea executării, aceasta va fi reluată și pe perioada soluționării contestațiilor.

În figura 3 se prezintă o imagine succintă a relațiilor informaționale ce se stabilesc între statul solicitant și cel solicitat, ca urmare a primirii cererii de recuperare:

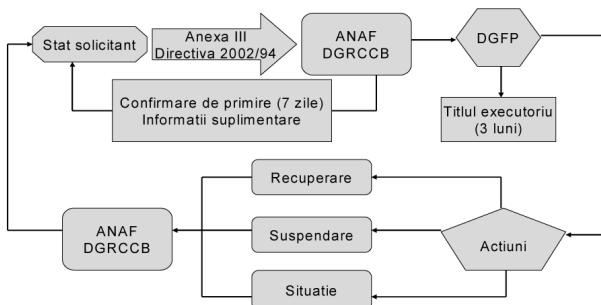


Fig. 3 – Circuitul cererii de recuperare

V. Biroul central

În vederea eficientizării și a diminuării perioadei de timp necesare transmiterii informațiilor dintre țara noastră și statele membre s-a înființat în conformitate cu art. 202 din Codul de procedură fiscală **Biroul central și Biroul de legături**.

Biroul central a fost constituit la nivelul ANAF prin Ordinul M.F.P. nr. 2.035/2004 (publicat în M. Of. nr. 990 din 12 dec. 2006), iar Biroul de legături funcționează în cadrul ANV potrivit Ordinul M.F.P. nr. 1.951/2006, publicat în M. Of. nr. 954 din 27 nov. 2006).

Biroul central realizează transmiterea și/sau primirea pe cale electronică a informațiilor privind acordarea asistenței pentru recuperarea în România a unor creațe stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene, precum și pentru recuperarea într-un alt stat membru al UE a creațelor stabilite în România. Informațiile transmise și/sau primite de către Biroul central pot fi utilizate în cursul procedurilor judiciare sau administrative inițiate pentru recuperarea creațelor. O altă atribuție a acestui birou este de a transmite, până la data de 15 martie a fiecărui an,

Comisiei Europene o situație de sinteză asupra activității de colectare a creațelor din anul precedent.

VI. Limite în acordarea asistenței în recuperarea creațelor

În legislația română se mențin unele excepții și în raport cu cererile de asistență la colectare, venite din partea celorlalte state membre UE. Este vorba de posibilitatea refuzării asistenței ori de câte ori executarea silită ar implica venituri și bunuri care sunt exceptate de la executarea silită potrivit reglementărilor legale în vigoare în România. De asemenea, refuzul poate interveni dacă cerea inițială formulată pentru furnizare de informații, pentru comunicare sau pentru recuperare, vizează creațe prescrise prin împlinirea termenului de 5 ani.

VII. Procedura de transfer a sumelor recuperate

Pentru efectuarea procedurii de transfer a sumelor recuperate în cadrul activității de asistență la recuperare, competența revine Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenți din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București.

În vederea efectuării procedurii de transfer în/din străinătate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București va completa protocolul/convenția încheiată cu instituția de credit, pentru efectuarea transferului sumelor în lei/valută în/din străinătate, precum și pentru transformarea în lei a sumelor în valută, reprezentând creațe stabilite în România, recuperate și virate de către autoritățile competente, din statele membre ale Uniunii Europene.

VII. a) Procedura de transfer a sumelor recuperate în România în contul statului membru solicitant

În vederea realizării transferului sumei în lei recuperate, organul fiscal competent al țării noastre va întocmi și va transmite, în primele 5 zile lucrătoare ale lunii în care trebuie să se efectueze transferul, „Referatul privind transferul sumelor recuperate reprezentând creațe stabilite în alte state membre ale Uniunii Europene”, cât și „Nota pentru plată la extern a sumelor aferente creațelor stabilite în alte state membre ale Uniunii Europene”.

Suma minimă pentru începerea procedurii de transfer este de cel puțin 1.500 EURO, la cursul din data semnării de către autoritatea solicitantă a cererii de recuperare, cu excepția situației în care până la transferul integral al sumei înscrise în cererea de recuperare a rămas de plată o sumă mai mică de 1.500 EURO. Unitatea Trezoreriei Statului arondată organului fiscal competent, la data pri-

mirii referatului va întocmi ordinul de plată prin care se virează debitele recuperate în contul deschis pe numele Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București la Activitatea de Trezorerie și Contabilitate Publică a Municipiului București, și va transmite organului fiscal competent extrasul de cont în care a fost evidențiată această operațiune. După aceasta, Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București va întocmi ordinele de plată pentru virarea la extern a sumelor în lei înscrise în „Notele pentru plata la extern a sumelor aferente creațelor stabilite în alte state membre ale Uniunii Europene”. Ulterior, organul fiscal competent va proceda la întocmirea procesului-verbal privind cheltuielile de executare silită, care constituie titlu executoriu, pentru comisioanele bancare aferente plății la extern, în vederea recuperării de la debitor.

VII. b) Procedura de transfer a sumelor recuperate de autoritățile competente din alte state membre, reprezentând creațe stabilite în România

În cazul cererilor de recuperare transmise altor autorități din statele membre ale Uniunii Europene, în vederea recuperării unor creațe stabilite în România, organele fiscale competente vor indica conturile în valută deschise la instituția de credit pe numele Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București. La data semnării cererilor de recuperare, organele fiscale competente vor întocmi „Informarea privind solicitarea de asistență la recuperare pentru creațe stabilite în România privind sumele ce urmează a fi încasate în alte state membre ale Uniunii Europene”.

Sumele în valută reprezentând creațe stabilite în România, recuperate de către autoritățile competente din statele membre ale Uniunii Europene, virate în conturile de valută deschise la instituția de credit pe numele Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, vor fi transformate în lei. Transformarea în lei se va efectua de către instituția de credit utilizând cursul de schimb valabil la data primirii sumelor în valută în cont, în baza protocolului/convenției încheiate cu Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, transferul în contul de disponibil în lei al acesteia efectuându-se în aceeași zi, moment în care va avea loc și eliberarea extrasului de cont doveditor. După eliberarea extrasului de cont în lei și valută de la instituția de credit, Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți va întocmi ordinul de plată, pentru transferul sumelor în contul în lei deschis la instituția de credit, pe numele Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, la Activitatea de Trezorerie și Contabilitate Publică a Municipiului București.

Organele fiscale competente vor întocmi „Referatul privind stingerea obligațiilor fiscale restante recuperate în alte state membre ale Uniunii Europene” și vor proceda la stingerea parțială/integrală a obligațiilor fiscale restante ale debitorului cu sumele înscrise în extrasul de cont/fișierul de plăți transmis de unitățile de trezorerie arondate acestora. Cu sumele virate în lei se sting integral creațele înscrise în cererea de recuperare, dacă acestea reprezintă acel echivalent în valută astfel cum a fost stabilit la data semnării cererii de recuperare.

VIII. Concluzii

Cu toate că aderarea României la UE a determinat implementarea și reglementarea riguroasă a normelor de asistență reciprocă în domeniul colectării, procedural suntem încă departe de sistemele aplicabile în țările membre ale UE, una dintre cele mai criticabile diferențe constând în menținerea în cadrul legislației române a obligației de plată și după ce creața fiscală stabilită a fost contestată.

De asemenea, trebuie subliniat și faptul că dispozițiile art. 185 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia regimul accesoriilor pentru creațele transmise spre încasare autorităților române este cel aplicabil în România, dezavantajează contribuabilul în cauză. Această prevedere dezavantajează persoanele vizate deoarece în România, începând cu 1 ianuarie 2006, nivelul majorărilor de întârziere este de 0,1% pe zi de întârziere, ceea ce determină un nivel de 36,5% pe an. Nivelul acestor majorări este cu mult mai mare față de nivelul existent, spre exemplu în Franța, unde acesta se situează în prezent la 0,4% pe lună respectiv 4,8% pe an. Diferența este uriașă chiar dacă se ia în calcul inflația, în condițiile în care recuperarea creațelor și restituirea acestora se face în lei.

În ciuda faptului că aplicarea normelor de asistență reciprocă în domeniul colectării prezintă și unele dezavantajele, raporturile din administrația fiscală română și autoritățile fiscale din statele membre ale Uniunii Europene au condus la îmbunătățirea și diminuarea termenului de încasare a creaței bugetare comunitare. Acest fapt este relevat și de modul în care se desfășoară procesul de asistență reciprocă în activitatea de colectare cu celelalte țări din afara Uniunii Europene. De exemplu, procesul de recuperare a unei creațe bugetare stabilite în România de către autoritățile competente din Norvegia este mult mai îndelungat decât desfășurarea unei acțiuni similare de către autoritățile competente din Franța. Aceasta pentru că în primul caz nu există un cadru legal bine definit și implementat, pe când în relațiile cu țările comunitare, țara noastră a reglementat procedura de asistență reciprocă în domeniul colectării.

Așadar, de la 1 ianuarie 2007 granițele au dispărut și în materia procedurii fiscale.

Reglementări comunitare în domeniul transferului părților sociale și al majorărilor capitalului social

Ciprian Păun¹

BRIEF

In Romania, a series of professions have imposed by way of internal regulations and negotiations with the Ministry of Justice some tariffs and fees to be calculated on the value of a certain asset, irrespective of the fact that it concerns an immovable property to be notarized for trading or the seizure of a certain asset. According to the interpretation of the European court, it is judiciously established that the value of the charged fees must be directly proportional to the complexity of the case, and not to the value of the traded asset, thus excessively increasing such costs.

CONTOUR
CONTROVERSE

Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și cererea complementară în speța C 466/03 Albert Reiss Beteiligungs-gesellschaft mbH împotriva Land Baden Württemberg priveau interpretarea articolelor 10 și 12 din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75, denumită în continuare „Directiva 69/335”). Aceste cereri au fost formulate în cadrul unui litigiu între societatea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (denumită în continuare „societatea Reiss”), pe de o parte, și landul Baden Württemberg, pe de altă parte, cu privire la plata onorariilor notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți cu răspundere limitată către societatea Reiss, acest transfer fiind efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al acesteia din urmă.

Astfel cum rezultă din primele două considerente, Directiva 69/335 are ca scop promovarea liberei circulații a capitalurilor, libertate fundamentală, considerată esențială pentru crearea unei piețe interne. În acest scop, directiva urmărește eliminarea obstacolelor fiscale în materia majorărilor de capital, în special în ceea ce privește aporturile la capitalul societăților, și anume aporturile efectuate de asociații sau de acționarii societăților de capital. În acest sens, articolele 1-9 din Directiva 69/335 prevăd aplicarea unui impozit armonizat asupra aporturilor la capitalul societăților (denumit în continuare „impozit pe capital”). Articolul 4 din Directiva 69/335 stabilește lista tranzacțiilor cărora statele membre pot sau trebuie, după caz, să le aplique un astfel de impozit pe capital.

Astfel, articolul 4 alineatul (1) litera c) din această directivă prevede că statele membre aplică impozitul pe capital la „o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel”. În plus, Directiva

69/335 prevede la articolul 10, interpretat în lumina ultimului considerent al directivei, desființarea formelor de impozitare care au aceleași caracteristici ca și impozitul pe capital (denumite în continuare „forme de impozitare similară impozitului pe capital”).

Astfel, în sensul articolului 10 litera (c) din această directivă, în afară de impozitul pe capital, statele membre nu vor aplica societătilor comerciale, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe, în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, societătilor, asociațiilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ.

Cu toate acestea, în temeiul articolului 12 alineatul (1) literele a) și e) din Directiva 69/335:

„Fără a aduce atingere articolelor 10 și 11, statele membre pot impune:

(a) taxe pe cessionarea de titluri de valoare, impozitate sau nu la o cotă unitară;

[...]

(e) taxe plătite sub formă de onorarii sau speze;

[...].

În ceea ce privește taxele pe cessionarea de titluri de valoare, expunerea de motive din Propunerea de directivă a Comisiei din 14 decembrie 1964 [COM(64) 526 final], care a condus la adoptarea Directivei 69/335, explică:

„Prințe impozitele [indirecte] aplicate circulației capitalurilor, se pot distinge, pe de o parte, cele aplicate majorării de capital și, pe de altă parte, cele care se aplică tranzacțiilor cu titluri de valoare. Prezentul proiect de directivă privește impozitarea indirectă a majorării de capital, această categorie de impozite cuprinzând impozitul pe capitalul propriu al societăților, taxa de timbru aplicată titlurilor de valoare interne, taxa de timbru aplicată cu ocazia introducerii sau a emiterii pe piață internă a titlurilor de valoare cu origine străină, precum și alte forme de impozitare indirecte care au aceleași caracteristici. În ceea ce privește impozitele indirecte aplicate tranzacțiilor cu titluri de valoare, precum taxele pe tranzacțiile la bursă, acestea vor face ulterior obiectul unui alt proiect de directivă. Prin urmare, propunerea nu are efecte în privința acestora.” [traducere neoficială]

Articolul 15 alineatul (3) din Legea privind societățile cu răspundere limitată din Germania din 20 aprilie 1892 (RGBl. 1892 I, p. 477, denumită în continuare „GmbH Gesetz”), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală, prevede că „cessionarea părților sociale de către asociați se face prin contract încheiat în formă autentică”. Valoarea onorariilor ce pot fi percepute de notari este stabilită prin Legea privind cheltuielile de procedură (Kostenordnung) din 26 iulie 1957 (BGBl. 1957 I, p. 960, denumită în conti-

nuare „Kostenordnung”), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală. Articolul 32 alineatul (1) din Kostenordnung prevede că taxa de bază pentru operațiunile cu o valoare de până la 1.000 de euro este de 10 euro. Această taxă de bază se majorează: proporțional cu valoarea tranzacției (degresiv).

În temeiul articolului 36 alineatul (2) din Kostenordnung, „pentru autentificarea contractelor se percep dublul taxei de bază”.

În landul Baden Württemberg, relațiile interne între notarii funcționari și Staatskasse (Trezoreria publică) sunt precizate în special în Legea landului privind finanțarea justiției (Landesjustizkostengesetz) din 15 ianuarie 1993 (GBl., p. 110, denumită în continuare „Landesjustizkostengesetz”). Inițial, această lege prevedea că notarii funcționari care își exercită atribuțiile în circumșiria Oberlandesgericht Karlsruhe nu erau creditori direcți pentru onorariile datorate pentru întocmirea unui act notarial, ci că aceste onorarii revineau direct landului. Notarii funcționari beneficiau de salariul de funcționar, la care se adăuga o sumă variabilă, corespunzătoare unei cote din onorariile pe care le generaau. Astfel, în ceea ce privește, spre exemplu, onorariile percepute pentru autentificarea contractelor menționate la articolul 15 alineatul (3) din GmbH Gesetz, aceștia aveau dreptul la 50% din valoarea acestor onorarii. Acest sistem a fost modificat, cu efect retroactiv până la 1 iunie 2002, prin legea din 28 iulie 2005 (GBl. nr. 12 din 5 august 2005, p. 580).

Articolul 11 alineatul (1) din Landesjustizkostenengesetz, astfel cum a fost modificată, prevede că Trezoreria publică încasează, în principiu, cel mult 15% din onorariile pe care notarii funcționari ai landului le percep pentru autentificarea actelor în temeiul dispozițiilor imperitative ale dreptului societăților.

Societatea Reiss a decis, la 30 iulie 2002, să își majoreze la 100.000 de euro capitalul social, printr-un aporț în natură. În acest scop, asociatul unic al acestei societăți, domnul Reiss, a transferat, prin act notarial încheiat la 30 iulie 2002 (întocmit de un notar funcționar din circumșiria Oberlandesgericht Karlsruhe), către societatea Reiss, unica parte socială pe care o deținea într-o altă societate cu răspundere limitată, societatea Arku Maschinenbau GmbH (denumită în continuare „societatea Arku”). La 4 noiembrie 2002, majorarea capitalului social al societății Reiss a făcut obiectul unei înregistrări la registrul comerțului de la Amtsgericht Baden Baden. Independent de alte redevene, funcționarul însărcinat cu încasarea taxelor a cerut societății Reiss, pentru autentificarea transferului părții sociale unice a societății Arku, plata unor onorarii notariale în valoare de 11.424 de euro. Acest cuantum a fost calculat pe baza unei valori a operațiunii de 3.763.443,90 euro. Societatea Reiss a introdus o acțiune prin care a contestat temeinicia acestei forme de imponitare în lumina dreptului comunitar.

Întrucât această acțiune a fost respinsă de Amtsgericht Baden Baden, societatea Reiss a declarat apel împotriva deciziei pronunțate de aceasta din urmă la instanța de trimitere. În aceste împrejurări, Landgericht Baden Baden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 10 litera c) din Directiva [69/335] se referă și la taxele aferente întocmirii unui act notarial prin care se autentifică cesiunea părților [într]-o societate cu răspundere limitată?”

Prin Decizia din 10 octombrie 2005, Landgericht Baden Baden a adresat o întrebare complementară Curții, pentru a se ține seama de modificarea legislativă intervenită prin Legea din 28 iulie 2005:

„Onorariile notariale își pierd calitatea de impozit în sensul Directivei nr. 69/335 în cazul în care statul renunță să încaseze partea sa rezultată în urma actului juridic și, în consecință, îi lasă onorariile notarului, el însuși funcționar – după deducerea unei compensări forfecare a cheltuielilor de 15% –, notarul rămânând însă, pe de altă parte, integrat în organizarea administrativă și fiind remunerat de stat pentru exercitarea de funcții publice?”

Cu privire la întrebările preliminare:

Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva nr. 69/335 se opune perceprii de onorarii notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți, efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital, într-un sistem caracterizat prin faptul că notarii sunt funcționari, iar onorariile sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice.

Susținând faptul că la prima întrebare ar trebui să se dea un răspuns negativ, respectiv că onorariile în cauză în acțiunea principală nu intră în domeniul de aplicare al Directivei nr. 69/335, în special al articolului 10 litera c) al acesteia, guvernul landului Baden Württemberg consideră că, în realitate, instanța de trimitere nu are nevoie de răspuns la întrebarea complementară și că aceasta este, așadar, inadmisibilă.

În această privință, este necesar să se amintească faptul că respingerea unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale atunci când problema este de natură ipotetică sau Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate². Or, nu aceasta este situația în acțiunea principală. Într-adevăr, nu este evident faptul că onorariile în cauză sunt excluse din domeniul de aplicare al Directivei nr. 69/335 și că, prin urmare, ar trebui să se considere că întrebarea complementară nu are legătură cu obiectul acțiunii principale. Întrebarea dacă respectivele onorarii intră sau nu în

domeniul de aplicare al Directivei nr. 69/335 nu este, pe de altă parte, o problemă de admisibilitate, ci privește fondul și trebuie analizată în acest cadru.

Conform instanței comunitare trebuie să se analizeze dacă onorarii precum cele în cauză în acțiunea principală constituie o „formă de impozitare” în sensul Directivei nr. 69/335, în continuare, dacă aceste onorarii sunt interzise prin articolul 10 din Directiva nr. 69/335 și, în sfârșit, dacă este cazul, dacă să li se aplice una dintre dispozițiile prevăzute la articolul 12 din aceasta.

Cu privire la calificarea ca „formă de impozitare” în sensul Directivei nr. 69/335, instanța comunitară a susținut că din jurisprudență rezultă că, având în vedere obiectivele urmărite prin Directiva nr. 69/335, noțiunea „formă de impozitare” în sensul acestei directive trebuie, în principiu, să fie interpretată *lato sensu*³.

Potrivit jurisprudenței, onorariile notariale trebuie calificate ca „formă de impozitare” în sensul Directivei nr. 69/335 atunci când sunt percepute de către notari, care sunt funcționari ai statului, pentru o operațiune care intră sub incidența directivei respective și când sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice⁴.

Cu privire la onorariile în cauză în acțiunea principală, trebuie amintit că deja Curtea a apreciat că aceste condiții erau îndeplinite în cadrul sistemului care era anterior în vigoare în circumscripția Oberlandesgericht Karlsruhe, în cadrul căreia funcționează Amtsgericht Baden-Baden, în care notarii erau funcționari și taxele percepute pentru întocmirea unui act notarial erau vărsate în parte la stat pentru finanțarea îndeplinirii atribuțiilor acestuia.

Or, nu rezultă că schimbările aduse acestui sistem prin Legea din 28 iulie 2005 sunt de natură să justifice o cluzie diferită în acțiunea principală.

Într-adevăr, pe de o parte, notarii rămân funcționari angajați ai statului. Pe de altă parte, sunt în continuare obligați să plătească statului o parte din respectivele onorarii. În plus, această lege precizează în mod explicit că onorariile și cheltuielile aferente activității notarilor sunt percepute în beneficiul Trezoreriei publice. Această constatare nu poate fi infirmată de faptul că notarii funcționari care își exercită activitatea în circumscripția Oberlandesgericht Karlsruhe au devenit, prin Legea din 28 iulie 2005, ei însăși creditori pentru onorariile în cauză și de faptul că partea pe care aceștia trebuie să o transfere la stat este relativ moderată, respectiv 15% din valoarea acestor onorarii.

Pe de o parte, în cauzele în care au fost pronunțate hotărârile din 29 septembrie 1999, respectiv cauza Modelo, denumită „Modelo I” (C-56/98, Rec., p. I-6427, punctele 19 și 23), și din 21 septembrie 2000, Modelo, cunoscută sub numele „Modelo II” (C-19/99, Rec., p. I-7213, punctele 19 și 23), precum și cauzele Längst și Organon Portuguesa, citate anterior (a se vedea, respectiv, punctele 41-43, precum și 11 și 17), onorariile în cauză erau percepute de asemenea, într-o primă etapă, de notarii funcționari, pen-

tru ca, într-o a doua etapă, să fie transferate în parte către stat.

Pe de altă parte, în aceste cauze, precum și în cauza în care s-a pronuntat ordonanța Gründerzentrum, citată anterior, onorariile în discuție au fost calificate ca „formă de impozitare” în sensul Directivei nr. 69/335, indiferent de valoarea părții transferate către stat. Într-adevăr, deși din situația de fapt descrisă în hotărârea Lüngst, citată anterior, se poate deduce că statul primea aproximativ 66% din onorarii, această împrejurare nu a fost menționată de Curte ca element pertinent în sensul calificării amintite. În mod similar, niciuna dintre celelalte hotărâri citate anterior nu precizează valoarea părții transferate către stat. În consecință, problema valorii specifice a părții ce trebuie transferată către stat de un notar funcționar nu are, *a priori*, efecte asupra calificării onorariilor ca „formă de impozitare”. Rezultă că, în lumina jurisprudenței citate anterior, onorarii precum cele în cauză în acțiunea principală constituie o „formă de impozitare” în sensul Directivei nr. 69/335.

Cu privire la interzicerea formelor de impozitare similare impozitului pe capital [articulul 10 litera c) din Directiva 69/335], trebuie amintit în prealabil că articulul 10 din Directiva nr. 69/335, interpretat în lumina ultimului considerent al acesteia, interzice formele de impozitare care au aceleasi caracteristici ca și impozitul pe capital⁵.

La articulul 10 litera c) din Directiva nr. 69/335 sunt astfel menționate, printre altele, taxele care, indiferent de forma lor, sunt datorate în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, care ar putea fi aplicate unei societăți, ca rezultat al formei juridice a acesteia.

Această interdicție se adaugă celor menționate la articulul 10 literele a) și b) din directivă, care se referă la operațiunile descrise la articulul 4 din directivă, și se justifică prin faptul că, deși aceste forme de impozitare nu se aplică aporturilor la capitalul societăților ca atare, acestea sunt totuși aplicate având în vedere formalitățile esențiale legate de forma juridică a societății, și anume instrumentul utilizat pentru majorarea capitalului, astfel încât menținerea acestora ar risca să intre în contradicție cu scopurile urmărite prin directiva respectivă⁶.

Curtea a apreciat, de exemplu, ca fiind ilicite, în sensul articulului 10 litera c) din Directiva nr. 69/335, formele de impozitare aplicate pentru înmatricularea unei noi societăți (hotărârile citate anterior Ponente Carni și Cispadana Costruzioni, punctele 30 și 31, precum și Fantask și alții, punctul 22), autenticarea constituirii unei noi societăți (ordonanța Gründerzentrum, citată anterior, punctul 30), înregistrarea majorării capitalului social (hotărârea Fantask și alții, citată anterior, punctul 22, hotărârea din 26 septembrie 2000, IGI, C 134/99, Rec., p. I 7717, punctul 25, și hotărârea din 21 iunie 2001, SONAE, C 206/99, Rec., p. I 4679, punctul 31), autenticarea unei majorări a capitalului social (hotărârea Model I, citată anterior, punctul

26), precum și pentru autenticarea vărsământului capitalului social restant (hotărârea Solred, citată anterior, punctul 23).

Deoarece, în dreptul german, astfel de operațiuni de transfer de părți sociale trebuie să facă în mod obligatoriu obiectul unei autenticări, această autenticare trebuie considerată o formalitate care condiționează exercitarea și continuarea activității societății de capital respective (societatea Reiss). Autenticarea menționată este, prin urmare, o formalitate prealabilă aplicată unei societăți de capital, ca rezultat al formei sale juridice.

Rezultă de aici că onorariile, precum cele în cauză în acțiunea principală, fac obiectul articolului 10 litera c) din Directiva nr. 69/335, ceea ce implică faptul că perceperea lor este, în principiu, interzisă.

Cu toate acestea, trebuie să se verifice și dacă astfel de onorarii nu intră în domeniul de aplicare al uneia dintre dispozițiile prevăzute la articulul 12 din Directiva nr. 69/335.

Articolul 12 alineatul (1) litera a) din Directiva nr. 69/335 precizează că statele membre au libertatea să impună taxe pe cessionarea de titluri de valoare. Or, deoarece articulul 12 alineatul (1) litera a) din Directiva nr. 69/335 limitează interdicțiile prevăzute la articolele 10 și 11 din aceeași directivă, această dispoziție este de strictă interpretare și nu se poate înțelege că se referă și la alte forme de impozitare decât „taxe pe cessionarea de titluri de valoare” propriu-zise. De aici rezultă că, în măsura în care onorariile în cauză în acțiunea principală nu constituie o taxă pe cessionarea de titluri de valoare, ci, dimpotrivă, onorarii notariale în sensul articulului 10 litera c) din Directiva nr. 69/335, acestea nu intră în domeniul de aplicare al articulului 12 alineatul (1) litera a) din Directiva nr. 69/335.

Articolul 12 alineatul (1) litera e) din Directiva nr. 69/335 prevede că statele membre pot aplica taxe plătite sub formă de onorari sau speze. În această privință, trebuie să se arate că „taxe[le] plătite sub formă de onorari sau speze” sunt taxe aplicate pentru plata unui serviciu prestat (a se vedea în acest sens hotărârea din 19 martie 2002, Comisia/Grecia, C-426/98, Rec., p. I-2793, punctul 36).

Prin urmare, astfel cum a constatat domnul avocat general Geelhoed la punctul 32 din concluziile sale, nu pot fi calificate ca „taxe plătite sub formă de onorari sau speze” în sensul articulului 12 alineatul (1) litera e) din Directiva nr. 69/335 decât remuneratiile a căror valoare este calculată pe baza costului serviciului prestat. În schimb, o remunerație a cărei valoare este lipsită de orice legătură cu costul serviciului respectiv sau a cărei valoare nu este calculată în funcție de costul serviciului a cărui contraprestație o reprezintă, ci în funcție de totalitatea costurilor de funcționare și de investiții ale administrației, ar trebui considerată o formă de impozitare interzisă în temeiul articolelor 10 și 11 din această directivă.

Astfel, o taxă a cărei valoare se determină în raport cu valoarea operațiunii economice subiacente și care crește direct și fără limite, proporțional cu această valoare, nu poate să constituie, prin însăși natura sa, o „tax[ă] plătită” sub formă de onorarii sau speze” în sensul articolului 12 alineatul (1) litera e) din Directiva 69/335. Chiar dacă, în anumite cazuri, poate exista o legătură între complexitatea serviciului prestat de administrație și valoarea operațiunii economice subiacente, în general, valoarea unei astfel de taxe nu are legătură cu cheltuielile suportate de administrație (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior Modelul I, punctul 30, și IGI, punctul 31).

În acțiunea principală, valoarea onorariilor în cauză crește direct proporțional cu valoarea părților sociale transferate, aşadar cu valoarea operațiunii economice subiacente. În plus, având în vedere faptul că aceste onorarii sunt percepute fără să fi fost stabilită vreo limită, acestea pot atinge valori totale considerabile, despre care guvernul german nu a susținut că ar fi corespunzătoare costurilor serviciului prestat.

Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 10 litera c) din Directiva 69/335 se opune perceprii de onorarii notariale pentru autentificarea unui transfer de părți sociale ale unei societăți, efectuat ca aport în cadrul unei majorări a capitalului social al unei societăți de capital, într-un sistem caracterizat prin faptul că notarii sunt funcționari, iar ono-

rariile sunt, cel puțin în parte, vărsate la stat pentru susținerea cheltuielilor publice.

4. Concluzii

Instanța comunitară a deschis un precedent extrem de interesant pentru România. La noi în țară, o serie de profesii au impus prin autoreglementare și negociere cu Ministerul Justiției o serie de tarife și onorari care se calculează în funcție de valoarea unui anumit bun, fie că este vorba de un imobil care este tranzacționat notarial, fie că este vorba de procedura de executare silată a unui anumit bun. Rememorând considerentele instanței de judecată, „valoarea onorariilor în cauză crește direct proporțional cu valoarea părților sociale transferate, aşadar cu valoarea operațiunii economice subiacente. În plus, având în vedere faptul că aceste onorarii sunt percepute fără să fi fost stabilită vreo limită, acestea pot atinge valori totale considerabile, despre care guvernul german nu a susținut că ar fi corespunzătoare costurilor serviciului prestat” putem să deslușim că în interpretarea instanței comunitare, valoarea onorariilor percepute trebuie să fie direct proporțională cu complexitatea spelei și nicidcum cu valoarea bunului supus tranzacționării. De altfel, ideea ultimă este sancționată de instanță considerându-se că costurile sunt excesive.

Rămâne să vedem care vor fi consecințele legale și reacțiile factorilor de decizie din Ministerul de Justiție și a categoriilor profesionale afectate prin prezenta hotărâre.

NOTE:

¹ Ciprian Păun este cadru didactic la Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și avocat în Baroul Cluj.

² A se vedea în special hotărârea din 10 ianuarie 2006, IATA și ELFAA, C 344/04, Rec., p. I 403, punctul 24 și jurisprudența citată.

³ A se vedea în acest sens hotărârea din 19 martie 2002, Comisia/Grecia, C 426/98, Rec., p. I 2793, punctul 25, și hotărârea din 10 martie 2005, Optiver și alții, C 22/03, Rec., p. I 1839, punctele 30 și 31.

⁴ A se vedea în acest sens ordonanța din 21 martie 2002, Gründerzentrum, C-264/00, Rec., p. I 3333, punctul 27, hotărârea din

30 iunie 2005, Längst, C-165/03, Rec., p. I 5637, punctul 37, și hotărârea din 7 septembrie 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Rec., p. I-7271, punctul 17.

⁵ A se vedea în special hotărârea din 20 aprilie 1993, Ponente Carni și Cispadana Costruzioni, C 71/91 și C 178/91, Rec., p. I-1915, punctul 29, și hotărârea din 11 iunie 1996, Denkavit Internationaal și alții, C 2/94, Rec., p. I 2827, punctul 23.

⁶ A se vedea în acest sens hotărârea din 15 iunie 2006, Badischer Winzerkeller, C 264/04, Rec., p. I-5275, punctul 19 și jurisprudența citată.

Contestăția la executare și contestația la titlu

Iuliana Nicoleta Văduva
director executiv D.I.T.L.

BRIEF

Quite frequently, ignorance of the basic mechanisms of the Fiscal Procedure Code makes taxpayers paralyse the appeals they understand to exercise against the acts issued by the fiscal authorities.

Most of the taxpayers, either natural or legal persons, do not take into account the fact that local taxes and duties are also regulated by the Code of fiscal procedure, and this may cause them difficulties in obtaining satisfaction of the rights provided under the law.

Încă de la apariția sa, Codul de procedură fiscală a constituit și continuă să constituie o „mare necunoscută” pentru marea majoritate a contribuabililor.

Din păcate, această necunoaștere a mecanismelor de bază ale Codului de procedură fiscală îi pune de cele mai multe ori în situația de a-și paraliza propriile căi de atac pe care înteleg să le exercite împotriva actelor emise de fisc.

Dacă în ceea ce privește impozitele și taxele cuvenite bugetului general consolidat, recurgerea la serviciile avocaților specializați a făcut ca lucrurile să se mai limpezească, în ceea ce privește impozitele și taxele locale lucrurile stau chiar dramatic, din perspectiva consecințelor asupra contribuabililor.

Majoritatea contribuabililor, persoane fizice sau persoane juridice, pur și simplu nu țin cont de faptul că și în cazul acestor impozite și taxe sunt aplicabile dispozițiile Codului de procedură fiscală.

Faptul că nu se acordă importanță cuvenită modului în care sunt complete declaratiile de impunere și nici actelor administrative prin care, urmarea a declaratiilor pe propria răspundere, sunt individualizate obligațiile de plată, îi poate pune pe contribuabili în situații extrem de neplăcute de a fi debitori față de bugetul local și de a nu mai putea exercita practic nicio cale legală de atac.

Complicațiile apar în momentul în care se trezesc în mâna cu o somărie de plată cuprinzând sume pe care nu le „recunosc” ca fiind datorate.

Ce se întâmplă în acel moment? Din practică, putem afirma fără teamă că am greși sau am exagera că, în cca 80% din cazuri, contribuabilul – fie el persoană fizică sau juridică – dă fugă la fiscul local cerându-i imperios să-i „anuleze” somăria pentru că, din „n” motive el nu ar datora sumele respective. Fie Fiscul a calculat greșit, fie el, spre exemplu, nu are clădire cu instalații, iar pe rolul fiscal figurează înregistrat eronat cu o astfel de clădire etc., o sumedenie de motive pentru care, aşa cum spuneam, consideră că nu datorează debitele respective.

Mai mult decât atât, alți contribuabili formulează în scris contestații împotriva somăriei, solicitând **organului fiscal** să procedeze la anularea

continuare în pag. 28 ➔

acesteia tot pe considerentul „de fond” că sumele nu ar fi datorate.

Încercând să explice de ce nu datorează debitele în cauză, foarte mulți contribuabili fac afirmații de genul: „de ce nu m-ați anunțat înainte de a-mi trimite somația? Aș fi venit și lămuream lucrurile“.

Această „procedură” de reacție este eronată. De ce? Deoarece un astfel de contribuabil a comis mai multe erori grave, și anume:

1. nu a dat importanță deciziei de impunere – actul administrativ fiscal prin care i-a fost stabilit impozitul datorat și scadența obligației de plată;
2. nu a ținut seama de faptul că decizia de impunere constituie și înștiințare de plată fără a mai fi necesară nicio altă formalitate și că dispoziția legală prin care Fiscul era obligat să mai trimită o înștiințare de plată înainte de a proceda la emiterea somației a fost de mult abrogată;
3. în situația în care nu era de acord cu obligațile de plată stabilite prin decizia de impunere, termenul în care putea depune contestația împotriva actului administrativ-fiscal era de 30 de zile de la comunicare, **sub sancțiunea decăderii din dreptul de a mai putea formula contestație**;
4. somația – reprezentă primul act începător de executare silită și poate fi contestată **numai pe calea contestației la executare depusă la instanța de judecată, iar nu la organul fiscal emitent**;
5. organul fiscal emitent al unei somații de plată nu mai poate reveni asupra acesteia atât timp cât nu s-a dispus astfel de către instanța de judecată prin hotărâre judecătorească;
6. pe calea contestației la executare formulate împotriva somației de plată nu pot fi invocate chestiuni de fond privind modul în care au fost stabilite sumele de plată, ci numai aspecte ce vizează nelegalitatea executării însăși;
7. și nu în ultimul rând – termenul pentru depunerea contestației la executare la instanța de judecată **este de 15 zile de la data comunicării somației de plată**.

Prin urmare, demersul contribuabilului în cauză este sortit eșecului din start, din pricina necunoașterii dispozițiilor Codului de procedură fiscală, care reglementează foarte strict căile de atac.

Pentru a evita astfel de situații neplăcute, contribuabili trebuie să fie deosebit de atenți cu actele pe care le depun la fiscul local sau care le sunt comunicate de către acesta și să le acorde cel puțin aceeași importanță pe care o acordă în relația cu „fiscul mare“.

Ani la rând contribuabililor le-a fost inoculată ideea că organul fiscal este plătit din banii domniilor-lor, iar concluzia acestei premise (premisa corectă pe fond) ar fi în sensul că fiscul local „nu contează“, adică trebuie să rezolve într-un mod informal doleanțele și reclamațiile contribuabilului. Această deosebire de tratament existentă încă în mentalitatea unor contribuabili nu este recunoscută de lege, Codul de procedură fiscală instituind proceduri în mod egal aplicabile tuturor relațiilor dintre contribuabili și administrația fiscală, indiferent că este vorba despre impozite și taxe datorate bugetului centralizat al statului sau bugetelor locale.

Afirmații precum „eu am trimis șoferul să-mi declare mașina ca să vă dau vouă bani, iar voi nu vreți să-mi înregistrați declarația“ sau „atunci când v-am plătit impozitele am fost bun, acum când am trimis secretara să-mi dați un certificat de atestare fiscală nu vreți să-l eliberați că nu are împuternicire în formă autentică“, se pot auzi în fiecare zi la o direcție de impozite și taxe locale.

Niciunul dintre acești contribuabili, ca și cei care vin cerând vehement organului fiscal „anularea somației de plată“ nu țin cont de faptul că organul fiscal local este într-adevăr plătit din banii domniilor-lor, dar **nu face altceva decât să aplice legea, iar nu să o încalce**.

Fiecare astfel de solicitare care ar fi adusă la îndeplinire pune în pericol atât bugetul comunității respective, cât și pe respectivii contribuabili.

De ce? Pentru că „șoferul nu poate depune la fisc declarația pe propria răspundere necesară în cazul în care se declară o mașină“, fără o împuternicire în formă autentică din partea proprietarului, din care să rezulte că l-a mandat ca, în numele său și pentru sine, să facă o astfel de declarație. De asemenea, același „șofer“ fără un mandat în formă autentică dat în acest sens nu i se poate comunica legal decizia de impunere prin care a fost stabilit impozitul datorat pentru respectivul mijloc de transport și termenele scadente.

De asemenea, deosebit de periculoasă este trimiterea „secretarei, portarului, inginerului etc.“ să ridice un document de la Fisc – de exemplu un certificat de atestare fiscală – fără a avea în acest sens o împuternicire în formă autentică.

Și acest lucru s-a dovedit a fi realmente periculos pentru cei care s-au trezit peste noapte cu casele vândute.

Este foarte adevărat că trăim într-o lume extrem de grăbită, că uneori pur și simplu nu putem să ajungem la Fisc pentru o anumită operațiune, dar nu este mai puțin adevărat că atâtă timp cât există o lege trebuie să ne supunem ei indiferent că am fi de grăbiți, în primul rând pentru securitatea noastră, fie că suntem contribuabili, funcționari publici sau împuterniciți.

Respectând legea, vom evita ca „șoferul“ să greșească la completarea declarației de impunere, să ia în grabă și fără să dea atenție decizia de impunere prin care v-a fost

stabilit impozitul de plată poate cu un zero în plus, și eventual să vă înmâneze într-o mapă documentele, considerând atât el, cât și dumneavoastră că problema este pe deplin rezolvată.

Respectând legea, nu veți risca să vă treziți în mâna cu somația de plată conținând o sumă cu un zero în plus și să constați cu stupoare că ați pierdut de mult cele treizeci de zile în care putea formula contestația la decizia de impunere ca să puteți susține că Fiscul a calculat greșit impozitul.

Dar, revenind la subiectul articolului nostru, trebuie reținute următoarele:

1. contestația la titlu (titlul de creanță fiscală, decizia de impunere) și contestația la executare – **sunt căi de atac** diferite ce pot fi exercitate împotriva unor categorii diferite de acte – actul administrativ-fiscal, respectiv actul de executare, ambele emise de Fisc;
2. cele două căi de atac se exercită în termene diferite, însă nerespectarea ambelor termene este sancționată cu decădere – contestația împotriva actului administrativ-fiscal – se formulează în termen de 30 de zile de la comunicare, iar contestația la executare – se exercită în termen de 15 zile de la data comunicării actului de executare respectiv;
3. cele două căi de atac se exercită la organe diferite – contestația împotriva deciziei de impunere – la organul fiscal local emitent, iar contestația la executare la instanța judecătorească competentă;
4. cele două căi de atac nu sunt similare și nu se pot substitui una prin alta; pe calea contestației la executare nu pot fi invocate aspecte ce țin de nelegalitatea titlului de creanță, deci de aspecte de fond ale determinării impozitului.

Prin urmare, sfatul nostru este următorul:

- respectați legea și solicitați funcționarului din față dumneavoastră să o respecte;
- suntem siguri că nu doriți să aveți în față un funcționar slugănic gata să încalce legea dacă un contribuabil este suficient de „convincător”, ci un profesionist care știe exact ce are de făcut, dobândindu-și astfel o prestanță firească ce ține de statutul de funcționar public, dar mai ales de competența sa profesională;
- dacă sunteți o persoană ocupată, tot Codul de procedură fiscală vă scoate din impas; astfel, vă puteți desemna un împuternicit care să vă reprezinte în relația cu organul fiscal numai în limitele expres stabilite de dumneavoa-

tră. În acest caz, împuternicirea trebuie să fie una în formă autentică (autentificată de un notar public) sau în cazul în care reprezentarea este asigurată de un avocat – împuternicirea avocațială;

- împuternicirea în formă autentică se înregistrează la organul fiscal în original sau în copie legalizată, o singură dată. După înregistrarea acesteia, împuternicitorul se poate prezenta de fiecare dată având asupra sa un act de identitate;
- împuternicirea rămâne valabilă până la data înregistrării la Fisc a actului de revocare tot în formă autentică, sau la data înregistrării unei alte împuterniciri în formă autentică prin care titularul desemnează un alt reprezentant;
- la organul fiscal sunteți obligat să depuneți împuternicirea autentificată de notar în original sau în copie legalizată; un înscris sub semnătură privată chiar prezentat în original nu poate înlocui împuternicirea în forma autentică;
- atenție la întocmirea declarației de impunere – este un act întocmit pe propria răspundere care produce și consecințele de rigoare;
- atenție la decizia de impunere prin care vă este stabilit impozitul datorat și termenele de plată;
- în situația în care nu sunteți de acord cu cele stabilite prin decizia de impunere (decizia pentru stabilirea de diferențe de plată, decizia de calcul accesoriu) aveți dreptul să formulați contestație în termen de 30 de zile de la comunicare, sub sănătinea decăderii, la organul fiscal local emitent;
- organul fiscal soluționează contestația printr-o decizie;
- decizia emisă în soluționarea contestației este act administrativ definitiv în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, la rândul său la instanța de contencios administrativ competentă;
- atenție la actele de executare întocmite de fiscul local; acestea pot fi: somația de plată, poprirea asupra conturilor sau veniturilor urmăribile, sechestrul asigurătoriu asupra bunurilor mobile și imobile, procesul-verbal de adjudecare, procesul-verbal de distribuire a sumelor obținute din valorificarea sechestrului;
- împotriva oricărui act de executare se poate face contestație la executare în termen de 15 zile, direct la instanța judecătorească competentă;
- hotărârea judecătorească pronunțată de instanță în judecarea contestației la executare poate fi atacată cu recurs la instanța superioară competentă.

Înscrisurile ca principale mijloace de probă în litigiile comerciale

judecător dr. Magdalena Mălescu

BRIEF

The parties' signature is the element conferring weight of evidence on instruments under private signature which, for the rest, are governed by the principle of the freedom of form. This instrument is analysed in close connection with the legal provisions concerning the making of the instrument in two or more originals and the mention „Good and acknowledged“.

Due to the fact that the instrument is not peremptory evidence of the agreement it contains, a party's mere disclaiming of his handwriting or signature will result in destroying the weight of evidence of such private instrument.

2. Actul sub semnătură privată

1. Considerații introductive

Codul comercial se referă la actul sub semnătură privată în alin. (1) al art. 46, iar Codul civil în art. 1.176-1.186, fără însă ca legea să definească acest înscris preconstituit.

Potrivit unei definiții tradiționale al cărei conținut nu însușim, prin înscris sub semnătură privată se înțelege înscrisul întocmit de părți, fără intervenția vreunui organ al statului, semnat de părți sau de partea de la care emană și care constată o operație juridică¹. Prima încercare legală a unei definiții a înscrisului sub semnătură privată s-a făcut prin Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice, care în art. 14 alin. (2) teza a II-a stabilește ce se înțelege prin „înscris sub semnătură privată“: „orice mod de comunicare care păstrează înregistrată informația pe care o conține și care poate fi reprobusă într-o formă tangibilă și care nu poate fi schimbată în mod unilateral“. Depășind definiția tradițională a înscrisului, această definiție legală conține substanțiale elemente de generalitate, sugerând prin expresiile „orice mod de comunicare“ și „formă tangibilă“, că indiferent de natura suportului, manifestarea de voință trebuie să îmbrace o formă reală, evidentă și care să nu poată fi modificată în mod arbitrar.

2. Condiții de valabilitate

Deși înscrisul sub semnătură privată nu se poate bucura de aceeași autoritate și încredere, ca cel autentic, întrucât este opera unui simplu particular, necesitățile practice în materie comercială fac să se recurgă la el în mod frecvent. Astfel, însuși scopul constituirii unei societăți comerciale este de a încheia acte sub semnătură privată, fie cu alte societăți, fie cu diferite persoane fizice pentru constatarea raporturilor juridice dintre ele. Preocupată de aceste înscrisuri destinate să dovedească obligațiile comerciale, doctrina juridică comercială² subliniază constant că elementul care conferă putere

probatorie acestor înscrisuri este semnătura părților, astfel încât conținutul actului juridic ce se constată poate fi scris sub orice formă (tipărit, dactilografiat sau scris de mână) de părțile însăși sau de un tert, redactat în limba română sau în orice altă limbă, datat sau nedatat. Acest element al înscrisului este foarte important întrucât atestă voința părților ce fac titlul. Prin urmare, pentru valabilitatea obligației comerciale cuprinse în înscrisul sub semnătură privată se cere o singură condiție: *semnătura părților, operând în rest principiul libertății de formă.*

O situație nereglementată de legiuitor este locul unde trebuie să fie așezată semnătura. Potrivit unor păreri exprimate în literatura juridică, aceasta poate fi făcută atât la sfârșitul înscrisului, cât și pe margine dacă textul a ocupat întreaga pagină³. De asemenea, nu este absolut obligatoriu ca înscrisul, în care părțile sunt două sau mai multe persoane să fie semnat în același timp de toate părțile. Semnăturile se pot da și succesiv.

Desigur că înscrisul întocmit trebuie să aibă, spre a produce efectele urmărite de părți, un *conținut juridic este corespunzător*, care să le configureze în mod neechivoc drepturile și obligațiile. Părțile pot să prevadă în actul lor clauze de care să țină seama în cazul ivirii unui litigiu. Pot astfel conveni „anumite clauze care să modifice condițiile angajării sau întinderea răspunderii debitului pentru neexecutarea *lato sensu* a obligației. Aceste clauze pot avea ca obiect exonerarea de răspundere, limitarea răspunderii sau agravarea răspunderii”⁴.

În practica comercială sunt frecvente cazurile în care se invocă clauza penalizatoare din cuprinsul înscrisurilor sub semnătură privată pentru sancționarea debitului obligației neexecutate. Dacă părțile contractante nu prevad expres clauza penală, aceasta nu se aplică *ope legis*⁵, instanța reținând ca unică probă contractul care exprimă voința părților.

Nu există însă o concepție unitară a doctrinei și jurisprudenței, cu privire la întinderea despăgubirilor în lipsa clauzei contractuale. Astfel, doctrina susține în mod ritos că în lipsa unui acord de voință s-ar ajunge la ruperea echilibrului contractual, iar aceasta ar fi o măsură nelegală ce nu poate fi acceptată de instanță⁶, în timp ce poziția practicii judiciare este cu totul alta, apreciind că un creditor este îndreptățit a pretinde suma datorată actualizată cu indicele de inflație⁷, temeiul de drept privind limitele legale ale răspunderii constituindu-l art. 1.084 din Codul civil care îndreptățește creditorul să solicite repararea pierderii suferite, cât și beneficiul de care a fost lipsit, adică a pagubei reale.

De la principiul libertății de formă, există însă și excepții când pentru anumite înscrisuri sub semnătură privată se cere îndeplinirea unor condiții speciale. De exemplu,

cambiu trebuie să cuprindă mențiunile arătate în art. 1 din Legea nr. 58/1934, biletul la ordin pe cele arătate de art. 104 din lege, iar cecul pe cele din art. 1 din Legea nr. 59/1934, titlul de valoare căruia îl lipsește vreuna din aceste mențiuni nepătând avea valoarea juridică a unei cambii, bilet la ordin sau, după caz, a unui cec, afară de cazurile expres prevăzute de lege.

În privința formalității *dublului sau multiplului original* pentru înscrisurile care constată convenții sinalagmative, astfel cum este prevăzută și reglementată de art. 1.179 din Codul civil, în materie comercială, rămâne, în principiu, aplicabilă, dar cum se arată în literatura de specialitate⁸ „valoarea sa practică este însă anulată”. Întrucât, convențiile sinalagmative comerciale li se aplică dispozițiile art. 46 din Codul comercial, *obligația va putea fi dovedită*, chiar dacă înscrisul a fost invalidat prin aplicația regulii art. 1.179 din Codul civil.

În cazul în care legea comercială cere întocmirea actului scris și ne referim acum la art. 55 din Codul comercial, formalitatea trebuie îndeplinită pentru a asigura părților o situație egală în ceea ce privește posibilitatea dovedirii convenției. În atare situație, contractul sinalagmatic comercial va trebui întocmit cu respectarea prevederilor art. 1.179 din Codul civil.

O altă formalitate cerută pentru actele sub semnătură privată este prevăzută de legiuitor în cuprinsul art. 1.180 alin. (1) din Codul civil. Potrivit textului citat „actul sub semnătură privată prin care o parte se obligă către alta a-i plăti o sumă de bani sau o câtимă oarecare trebuie să fie scris, în întregul lui de acela care l-a subscris, sau cel puțin acesta, înainte de a subsemna, să adauge la finele actului cuvintele *bun și aprobat*, arătând totdeauna în litere suma sau câtima lucrurilor și apoi să îscălească”. Regula „*bun și aprobat*” nu se aplică însă comercianților aşa cum rezultă din prevederile alin. (2) ale art. 1.180 din Codul civil, legiuitorul considerându-i suficient de experimentați în exercitarea comerțului juridic, precauția legii devenind inutilă.

Legiuitorul comercial a instituit în schimb, reguli speciale în materie de cambie și bilet la ordin. Astfel, în temeiul art. 6 și art. 106 din Legea nr. 58/1934, dacă suma de plată este scrisă în litere și cifre, în caz de deosebire, se dă prioritate sumei scrise în litere, iar dacă suma de plată a fost scrisă de mai multe ori, fie în litere, fie în cifre, iar între acestea există nepotriviri, se ia în considerare suma cea mai mică.

3. Forța probantă a actului sub semnătură privată

Codul civil conține mai multe dispoziții prin care se reglementează forța probantă a actului sub semnătură privată. Astfel, reamintim regula conținută în art. 1.174

alin. (1): „Actul... sub semnătură privată are tot efectul între părți despre drepturile și obligațiile ce constată, precum și despre aceea ce este menționat în act, peste obiectul principal al convenției, când menționarea are un raport oarecare cu acest obiect” (subl.n.). Regula este reluată în art. 1.176 în următorii termeni: „*Actul sub semnătură privată recunoscut de acel căruia se opune, sau privit după lege, ca recunoscut, are același efect cu actul autentic, între acei care l-au subscris și între cei care reprezintă drepturile lor*” (subl.n.).

Din aceste dispoziții rezultă că actul sub semnătură privată care îndeplinește toate cerințele legale are aceeași forță probantă ca și cel autentic. Deși își trage puterea din semnătura părților, el nu prezintă însă „garanția că emană cu adevărat de la partea al cărei nume este semnat”.⁹ Astfel, până când semnătura nu este recunoscută voluntar sau nu este verificată în justiție, nu se poate ști dacă ea aparține sau nu în realitate celui care figurează în înscris ca semnatar.

Doctrina juridică franceză preocupată de acest aspect susține că situația este explicabilă întrucât actul sub semnătură privată, „fiind stabilit fără concursul unui funcționar public, nu oferă prin el însuși nicio garanție de proveniență”.¹⁰

Deoarece actul nu constituie o dovedă peremptorie a celor ce conține, art. 1.177 din Codul civil și art. 177 din Codul de procedură civilă dispun că atunci când un act sub semnătură privată este înfățișat pentru dovedirea unei pretenții, partea adversă poate să-l recunoască sau să-l tăgăduiască, declarând că scrisul sau semnătura nu sunt ale sale; moștenitorii săi, precum și ceilalți care îl reprezintă pot de asemenea să facă o astfel de declarație. Prin urmare, simpla tăgadă a scrisului sau a semnăturii are efect să nimicească forța probatorie a actului privat. Într-o astfel de situație sarcina probei veracității actului incumbă celui ce invocă actul în favoarea sa, urmând să dovedească realitatea semnăturii, față de cel care o tăgăduiește sau nu o recunoaște.

În cazurile de nerecunoaștere a actului sub semnătură privată, instanța de judecată este obligată să declanșeze procedura verificării de scripte reglementată de art. 177-184 din Codul de procedură civilă.

Dacă însă actul sub semnătură privată este recunoscut, face dovadă în ceea ce privește conținutul sau dispozitivul său, ca și un act autentic, art. 1.176 din Codul civil creând identitate de putere probatorie între aceste acte. Asimilarea celor două acte se explică prin faptul că de vreme ce realitatea conținutului înscrisului sub semnătură privată este recunoscută de singura parte îndreptățită să o conteste, puterea doveditoare a înscrisului respectiv echivalizează cu cea a unui înscris autentic. Si practica a decis în acest sens, reținând într-o speță¹¹ că înscrisul intitulat

„Adeverință”, prin care vânzătoarea atestă „achitarea integrală” a activului comercial de către cumpărătoare, poartă semnătura persoanelor legal îndreptățite să angajeze juridic societatea reclamantă vânzătoare. Si cum potrivit art. 1.176 din Codul civil „actul sub semnătură privată recunoscut de acela căruia i se opune, sau privit după lege, ca recunoscut are același efect ca actul autentic”, întrucât înscrisul din litigiu „nu a fost contestat sub aspectul conținutului și al semnăturilor de către reclamantă”, face dovada afirmațiilor părâtei, în sensul că obligația s-a stins prin plată (subl.n.).

Din interpretarea dispozițiilor legale, dat fiind faptul că actul cuprinde enunțări, care sunt opera părților și deci lipsite de garanția autenticității este admisibilă proba contrară, limitată, în principiu, la acte scrise. Nu putem admite ca, în orice condiții, o obligație asumată de un comerciant în formă scrisă să poată fi ulterior invalidată printr-o simplă declarație de martor. S-ar deschide calea arbitrarului, întrucât orice comerciant de rea-credință ar încerca să dovedească cu martori, fie că nu s-a obligat, fie că s-a obligat în alte condiții decât acelea deduse din clauzele respectivului angajament. În cazul unui litigiu, instanța – în virtutea principiului libertății probației – va analiza actul litigios prin coroborarea lui cu alte instrumente probatorii. Astfel, pot fi aduse la dosarul cauzei, dovezi consacrate de art. 46 din Codul comercial, respectiv facturi acceptate emise în baza actului părților, corespondență purtată de părți, chitanțe și ordine de plată, sau pot fi înfățișate registrele obligatorii ținute de părțile contractante.

O altă situație cu care se poate confrunta instanța de judecată este aceea când partea care și-a recunoscut semnătura sau a cărei semnătură a fost verificată pretinde că înscrisul a fost falsificat după semnare, prin ștersături, adăugiri sau îndreptări în cuprinsul acestuia, ori că s-a săvârșit un fals intelectual. Partea interesată va putea să defăimeze înscrisul ca fals pe calea procedurii prevăzute de art. 180-184 din Codul de procedură civilă.

Cât privește forța probantă a înscrisului căruia îl lipsește semnătura părților sau a uneia dintre părți, doctrina juridică¹² s-a pronunțat în sensul că acesta nu este valabil ca *instrumentum*, însă în măsura în care forma scrisă nu este cerută *ad validitatem*, operațiunea juridică rămâne valabilă putând fi dovedită prin alte mijloace de probă. Chiar înscrisul respectiv poate constitui început de dovedă scrisă, însă numai dacă este opus părții care l-a scris.

Un element esențial în cadrul actului privat comercial îl constituie și *data acestuia*, importanța datei fiind justificată prin aceea că fixează momentul când a fost încheiat actul și cu ajutorul ei se poate determina cu ușurință capacitatea părților. Având în vedere valoarea sa probantă, de regulă, partenerii contractuali nu omit să o menționeze, exceptând cazurile când nu doresc să fie cunoscută, sau

din neglijență. De asemenea, posibilitatea părților de a conveni asupra datei înscrisului face ca aceasta să corespundă datei reale la care părțile au încheiat înscrisul, dar poate fi și anterioară sau posterioară încheierii înscrisului urmărind prin aceasta un anumit scop.

Într-o formulare concisă, doctrina juridică franceză s-a pronunțat în mod asemănător: „Data unui act sub semnătură privată nu este decât un element al convenției părților și le este ușor acestora, la nevoie, să antedateze sau să posteze actul. De aceea data este, din punct de vedere legal, considerată *suspectă*“.¹³

În privința actelor comerciale, legiuitorul a dispus prin art. 57 din Codul comercial următoarele: „Data actelor și a contractelor comerciale trebuie să arate locul, ziua, luna și anul.

Ea poate fi stabilită, față de cel de-al treilea, prin toate mijloacele de probă arătate la art. 46.

Data arătată în cambie și în orice alte titluri la ordin, precum și în girurile lor, se consideră drept adeverărată până la proba contrarie.“

Doctrina comercială¹⁴ a observat, în ceea ce privește primul alineat, că, cu tot caracterul imperativ privind problema elementelor ce trebuie să conțină data, legiuitorul nu indică nicăieri vreo sanctiune în caz de nerespectare, iar libertatea de probă consacrată în cel de-al doilea alineat, permitând folosirea oricărui mijloc de dovadă pentru stabilirea datei, deci și martori și prezumții, ridică orice valoare practică acestei dispoziții.

4. Forța probantă a datei actului sub semnătură privată

Puterea doveditoare a datei actului sub semnătură privată comportă distincții după cum aceasta se invocă între părți sau de către terțe persoane:

a) *Între părțile contractante*, data fiind o mențiune, nu poate să aibă altă putere probatorie decât celealte mențiuni ale înscrisului. Prin urmare, data este crezută ca reală până la dovada contrară, care se va putea face în aceleași condiții ca și împotriva celorlalte mențiuni, adică tot printr-un înscris sau dacă există un început de dovadă scrisă, chiar prin martori și prezumții.

Literatura juridică¹⁵ s-a pronunțat și cu privire la puterea doveditoare a datei înscrisului atunci când acesta este semnat de reprezentantul legal sau convențional al părții, stabilind că mențiunea datei face dovadă până la proba contrară, atât față de reprezentat, cât și față de reprezentantul care l-a semnat.

b) *Față de terți*, în materie comercială, legiuitorul a derogat de la regula prevăzută în cuprinsul art. 1.182 din Codul civil, disponând prin art. 57 alin. (2) din Codul co-

mercial că data actelor și contractelor comerciale poate fi dovedită prin toate mijloacele de probă arătate în art. 46 din Codul comercial. Soluția adoptată de legiuitorul comercial își găsește justificare în necesitatea ca operațiunile comerciale să nu fie stârjenite, prin îndeplinirea formalităților de dobândire a datei certe. Prin urmare, data menționată pe un act este opozabilă terților chiar dacă actul nu a fost înregistrat, iar dacă o contestă, ei trebuie să dovedească că data stabilită de părți nu este cea reală, folosind mijloacele de probă admise în materie comercială. Întrucât data nu este un element esențial pentru nașterea actului, dacă înscrisul există și se contestă numai realitatea ori lipsa datei, principiul libertății probei, cât privește data, este aplicabil atât în cazul în care legea cere proba scrisă ad probationem cât și în cazul în care legea cere proba scrisă ad validitatem. De la această regulă fac excepție numai cazurile în care data este un element esențial pentru nașterea actului, cum este cazul materiei cambiale.

În practică, este posibil ca părțile, urmărind să fraudeze terții, să dea dată certă unui înscris care constată un act juridic cu mult anterior ca existență. În această situație socotim că este admisibilă proba contrară, potrivit art. 57 din C.com., și împotriva datei care a dobândit caracter cert prin unul din modurile prevăzute de art. 1.182 din Codul civil.

Cu privire la notiunea de „tert“, facem precizarea că ea este identică, în materie comercială, cu aceea din materie civilă. În acest context, este evident că nu se poate da cuvântului terț accepțunea lui cea mai curentă, de persoană care nu are niciun raport juridic cu vreuna dintre părțile contractante (*penitus extranei*), prin terți înțelegând acele persoane „care au dobândit drepturi de la părțile contractante și care pot fi prejudicate prin schimbarea datei reale“.¹⁶

În această categorie intră dobânditorii de drepturi cu titlu particular ai uneia dintre părți, care ar fi prejudiciați dacă, în temeiul datei trecute în înscris, actul juridic constatat prin înscris le-ar fi opozabil ca fiind anterior proprietului lor titlu. De asemenea, sunt terți creditorii părților când exercită împotriva debitorului lor drepturi proprii conferite de lege, sau când ei au dobândit asupra bunurilor debitorilor drepturi reale sau de creață de care nu se bucură creditorii în general.

Din categoria terților trebuie să excludem succesorii universal și succesorii cu titlu universal, cu excepția moștenitorilor rezervatari în măsura în care le este atinsă rezerva prin acte cu titlu gratuit, precum și creditorii chirografi ai părților, când invocă drepturi ale debitorului lor și nu drepturi proprii, întrucât sunt obligați să respecte actele săvârșite de debitorul lor.

Pentru anumite acte a căror credibilitate și forță circu-

latorie nu trebuie cu nimic stânjenite, art. 57 alin. (3) din Codul comercial stabilește o regulă specială, în sensul că data arătată în cambie și în orice alte titluri la ordin, precum și în girurile lor, se consideră adevărată până la proba contrară. Această prezumție *juris tantum* îndreptățește posesorul cambiei să nu producă nicio dovadă.

Deci sarcina probei se inversează, persoana căreia i se opune înscrisul trebuind să facă dovada că data actului este alta decât cea cuprinsă în înscris.

NOTE:

¹ O. Căpătină, *Tratat de drept civil, Partea generală*, vol. I, Editura Academiei, București, 1989, p. 282; I. Stoenescu, S. Zilberstein, *Drept procesual civil. Teoria generală. Judecata la prima instanță. Hotărârea*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1983, p. 353.

² R.I. Motica, L. Bercea, *Drept comercial român*, Lumina Lex, București, 2005, p. 238; I. L. Georgescu, *Drept comercial român. Teoria generală a obligațiilor comerciale. Probele. Contractul de vânzare-cumpărare comercială*. Lucrare revăzută, completată și adusă la zi de Ion Băcanu, Lumina Lex, București, 1994, p. 73.

³ G. Porumb, *Codul de procedură civilă comentat și adnotat*, vol. I, Editura Științifică, București, 1960, p. 396; E. Mihuleac, *Sistemul probator în procesul civil*, Editura Academiei R.S.R., București, 1970, p. 177.

⁴ A se vedea pe larg R.I. Motica, L. Bercea, *op. cit.*, p. 226-228.

⁵ I.D. Perță, S. Grigorescu, *Influențe economice negative. Coeficientul de inflație în raporturile contractuale de natură comercială. Inadmisibilitatea aplicării acestuia de către instante*, în „Revista de drept comercial”, 1999, nr. 6, p. 69. Jurisprudență: fosta Curte Supremă de Justiție, secția comercială, decizia nr. 503/1998, în „Revista de drept comercial”, 1999, nr. 3, p. 135-136; fosta Curte Supremă de Justiție, secția comercială, decizia nr. 989/1996, în „Revista de drept comercial”, 1998, nr. 6, p. 127.

⁶ I.D. Perță, S. Grigorescu, *op. cit.*, p. 67-70.

⁷ Fosta Curte Supremă de Justiție, secția comercială, decizia nr. 834/1997, în „Revista de drept comercial”, 1998, nr. 10, p. 196-197; fosta Curte Supremă de Justiție, secția comercială, decizia nr. 510/1998, în „Revista de drept comercial”, 1999, nr. 2, p. 137-138.

⁸ I.L. Georgescu, *op.cit.*, 1994, p. 75.

⁹ C. Hamangiu, I. Rosetti – Bălănescu, Al. Băicoianu, *Tratat de drept civil român*, Ediție îngrijită de D. Rădescu, vol. I, Editura All, București, 1996, p. 131.

¹⁰ J. Flour, J.L. Aubert, Y. Flour, E. Savaux, *Les obligations 3. Le rapport d'obligation*, Edition Dalloz, Paris, 1999, p. 20.

¹¹ Curtea de Apel București, secția a V-a comercială, decizia nr. 1.472/2005 în „*Culegere de practică judiciară în materie comercială, 2005*”, Universul Juridic, București, 2006, p. 108-110.

¹² V.M. Ciobanu, G. Boroi, *Drept procesual civil. Curs selectiv. Teste grilă. Ediția 3*, Editura All Beck, București, 2005, p. 261.

¹³ J. Flour, J. L. Aubert, Y. Flour, E. Savaux, *op. cit.*, p. 21.

¹⁴ I.L. Georgescu, *op. cit.*, 1994, p. 79.

¹⁵ V.M. Ciobanu, G. Boroi, *op. cit.*, p. 262; F. Măgureanu, *Înscrisurile – mijloace de probă în procesul civil*, Editura All Beck, București, 1998, p. 108.

¹⁶ I. Stoenescu, S. Zilberstein, *op. cit.*, p. 354.



107 modele și formulare vitale în resurse umane

Întocmiți, în doar 5 minute, orice document solicitat de către inspectorii de muncă sau superiorii dvs. și evitați amenzile din Codul muncii!



Aveți ACUM la îndemână **instrumentul de lucru perfect pentru activitatea de resurse umane**. O echipă de reputați specialiști cu vastă experiență în legislația muncii și în resurse umane au realizat un CD cu ajutorul căruia munca dvs. se simplifică cu viteza unui clic.

Practic, un **consultant virtual** este permanent la dispoziția dvs.! Cu ajutorul lui, redactarea documentelor obligatorii sau a rapoartelor de activitate devine o simplă formalitate.

Instituțiile cu atribuții de control vă solicită tone de documente. Spuneți **STOP** stresului căutării de documente și grijilor unor amenzi din partea inspectorilor de muncă. Folosiți cea mai simplă cale de a avea, într-un singur loc, TOATE formularele de care aveți nevoie și asigurați-vă că sunt în concordanță cu **Codul muncii**.

Puteți modifica (personaliza) fiecare model sau formular de pe CD-ul **107 modele și formulare vitale în resurse umane** în funcție de specificul firmei. Modelele conțin comentarii și note ce au rolul de a vă ajuta să adaptați fiecare document nevoilor firmei dvs.

Prețul standard al CD-ului este ~~300 lei + TVA (9%)~~. Ca abonat la „Revista Română de Fiscalitate”, dvs. beneficiati de o REDUCERE specială, de **33%!** CD-ul **107 Modele și Formulare vitale în resurse umane** costă, pentru dvs., numai **200 lei + TVA (9%)**.

Pentru comenzi, sunați la Serviciul Clienti – tel. **021.209.45.45** sau trimiteți un e-mail la: comenzi@rs.ro

CAS, CASS, concedii medicale, șomaj, pensii...



- ✓ Aplicați corect modificările Legii pensiilor
- ✓ Protejați-vă de concedii medicale fictive

**Comandați în maximum
7 zile și primiți un
cadou excepțional:**



**Arma dvs.
secretă
în lupta
cu controlul**

- ✓ Aflați din timp când urmează să fiți supuși inspecției fiscale
- ✓ Apărați-vă eficient în timpul desfășurării inspecției
- ✓ Limitați efectele inspecției fiscale
- ✓ Contestați cu succes măsurile organelor de control

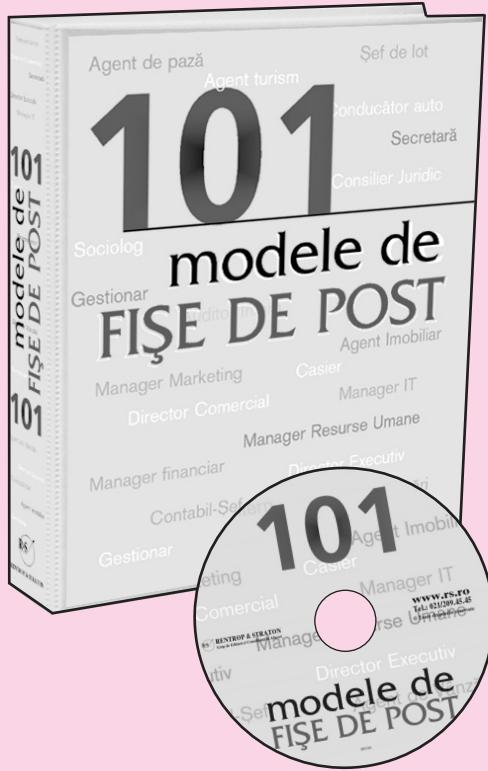
«Consilier – Asigurări sociale» este cu adevărat **unica lucrare practică** ce vă ajută să interpretați și să aplicați corect și în interesul dvs. prevederile și modificările Legii 19/2000, ale Legii 95/2006, O.U.G. 148/2005, O.U.G. 158/2005 și ale celorlalte acte normative ce reglementează acordarea concediilor și a indemnizațiilor sau plata contribuțiilor sociale:

- Ce **categorii de persoane** care realizează venituri pot beneficia de concediu și indemnizație pentru creșterea copilului?
- Ce **obligații au angajatorii** față de salariații care solicită concediu și indemnizație pentru creșterea copilului?
- Ce trebuie să știți despre **contribuția pentru concedii și indemnizații de sănătate** – maternitate, incapacitate temporară de muncă (quantum, bază de calcul, stagiu de cotizare, modalități de diminuare a costurilor)?
- Cum aplicați prevederile legislației sănătății raportate la Codul fiscal?
- Cum procedați atunci când sunteți „vizitat“ de **controlul ANAF** sau de **Inspecția Muncii**?
- Știți care sunt primele 3 lucruri de care întreabă inspectorul venit în control de la ITM?
- Cum să remunerăți mulțumitor salariații diminuând, în același timp, contribuțiile sociale?

Comandați acum „Consilier – Asigurări sociale“!

Sunați oricând, de luni până vineri, între orele 8.00 și 18.00, la nr. de tel.: 021.209.45.45,
Serviciul Clienti. Sau transmiteți comanda dvs. prin e-mail pe adresa: comenzi@rs.ro.

101 modele de FIŞE DE POST



Ce anume diferențiază această lucrare de alte lucrări existente pe piață?

- ▲ Este un instrument practic, util atât specialiștilor, cât și celor fără o pregătire specială în acest domeniu.
- ▲ Conține modele pentru posturi din domenii diferite de pe piața muncii. Se face o corelație între COR și denumirile utilizate din ce în ce mai des în companii (în special în cele multinaționale) și care nu se regăsesc în COR.

Fișa postului – moft sau necesitate?

Fișa postului este un document deosebit de important atât în activitatea de resurse umane, cât și pentru derularea în bune condiții a activității într-o firmă, deoarece:

- ▲ este un document obligatoriu. Prin lege!
- ▲ vă protejează în cazul unui conflict cu angajații;
- ▲ vă ajută să selectați persoanele potrivite pentru un anumit post;
- ▲ vă ajută să evaluați obiectiv munca angajaților dvs.

NOU!

Un ghid ușor de utilizat,
meru la
îndemâna dvs.

„101 modele de fișe de post“ este un instrument util și ușor de folosit, este practic un ghid care facilitează elaborarea fișelor de post în firma dvs. Lucrarea cuprinde pașii necesari pentru a realiza acest lucru, precum și elementele de care trebuie să țineți seama atunci când porniți la acest gen de activitate.

În plus, lucrarea vă oferă modele de fișe de post pentru posturi din diferite domenii, cu observații utile pentru evitarea erorilor sau a exagerărilor.

Ca abonat la Revista Română de Fiscalitate
beneficiați de 15% reducere.
Pentru dvs. prețul este 300 lei (TVA inclusă)

Pentru comenzi, sunați la Serviciul Clienti – tel. 021.209.45.45.

«Teoria ca teoria... Practica ne omoară!»

A se citi:

Legea ca legea... aplicarea ei ne alungă somnul și aduce spectrul amenzii! Pe cât de dur (căci legea-i dură, nu?), pe atât de real... Ce-i de făcut?

The cover of the magazine 'TAXE și IMPOZITE' from February 2007. It features a portrait of a man in a suit and tie, identified as Andris Sīste, a co-founder. The title is in large, bold, black letters at the top. Below it, a smaller section labeled 'ACTUAL' contains several articles with their titles and page numbers. The articles include: 'Editorial' (page 1), 'Noile registre obligatorii' (page 2), 'Brățările de aur ale experienței contabile și ale contabilor autorizați' (page 3), 'Regimul TVA pentru activități de prelucrare date și furnizare de informații în favoarea unor beneficiari din UE' (page 5), 'Noutăți despre sefii cei mari' (page 6), 'Cum se deduc permiabilitățile' (page 7), 'Declarația Intrastat' (page 8), 'Achiziția intracomunitară' (page 10), and 'Registruul de evidență a salariailor în format electronic. Cum procedăm?' (page 11). The bottom right corner of the cover has a small note: 'Pentru că nu ai săptămâni. Eu continuă'. The date 'februarie 2007' is also visible.

Abonează-te la TAXE ȘI IMPOZITE – ACTUAL!

... și află soluțiile la cele mai controversate probleme fiscal-contabile. Aplică-le! Sunt verificate în practică. Nu scăpa niciun număr, căci haosul postintegrare este la fel de întunecat ca și cel din tranziție!

Te vei alege cu singura culegere de probleme fiscale REZOLVATE!

Îți oferă: • Contextul problemei • Temeiul legal • Soluția căutată
• Sfaturi, atenționări, recomandări. Adică rezolvarea completă a problemei!

Ce înseamnă asta pentru tine?

- ✓ Rezolvarea profesionistă a oricărei probleme de actualitate fiscală
- ✓ Economie de timp fiindcă ai avut la îndemână soluția căutată
- ✓ Siguranța legalității și viabilității soluției
- ✓ Aprecierea superiorilor fiindcă te-ai descurcat perfect în situații... discutabile
- ✓ Economie de bani fiindcă nu ai consultat un expert cu firmă aurie pe ușa cabinetului
- ✓ Câștig de bani fiindcă superiorii tăi apreciază interesul tău pentru bugetul firmei
- ✓ Muncă fără stres (soluția corectă – oricând la îndemână), somn liniștit...

În concluzie... dacă ai nevoie de mai multă relaxare în munca ta (... ce director economic, contabil sau economist nu-și dorește asta?), de mai mult timp pentru familia ta, de mai mulți bani pentru noile tale proiecte...

Sună acum! FISCUL arde!

Tel.: 021.209.45.45. Fax: 021.205.57.30

E-mail: comenzi@rs.ro