

DECIZIE Nr. 367/2019 din 28 mai 2019

referitoare la excepția de neconstituționalitate a sintagmei "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale

EMITENT: CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 630 din 29 iulie 2019

Valer Dorneanu - președinte

Petre Lăzăroiu - judecător

Mircea Ștefan Minea - judecător

Daniel Marius Morar - judecător

Mona-Maria Pivniceru - judecător

Livia Doina Stanciu - judecător

Simona-Maya Teodoroiu - judecător

Varga Attila - judecător

Ingrid Alina Tudora - magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Liviu Drăgănescu.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a sintagmei "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, excepție ridicată de Livia Elena Moisii în Dosarul nr. 8.555/3/2016 al Tribunalului București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal. Excepția formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 2.417D/2017.

2. La apelul nominal răspunde, pentru autoarea excepției de neconstituționalitate, domnul avocat Radu Mihai-Protopopescu, având împuternicire avocațială depusă la dosar. Lipsește partea Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice. Procedura de citare este legal îndeplinită.

3. Magistratul-asistent referă asupra cauzei și arată că autoarea excepției de neconstituționalitate a depus la dosar note scrise, prin care solicită admiterea acesteia.

4. Cauza fiind în stare de judecată, președintele Curții acordă cuvântul avocatului prezent, care solicită admiterea excepției de neconstituționalitate și constatarea, ca fiind neconstituțională, a sintagmei "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015. Acesta susține, în esență, că prin sintagma criticată se introduce o condiționare discriminatorie între debitorii aceluiași tip de obligație fiscală pentru a li se acorda beneficiul prevăzut de Legea nr. 209/2015, constând în anularea debitelor fiscale

înregistrate anterior datei intrării în vigoare a acestei legi. Arată că, deși în materie fiscală legiuitorul se bucură de o marjă largă de apreciere, așa cum a statuat Curtea Constituțională în jurisprudența sa, această libertate de apreciere nu se poate manifesta discreționar, astfel încât diferența de tratament juridic pe care legiuitorul o instituie, exceptând anumite categorii de la beneficiul legii, trebuie să aibă o justificare obiectivă și rezonabilă, altfel se aduce atingere art. 16 alin. (1) din Constituție. În cazul textului de lege criticat, apreciază că este vorba de o discriminare în cadrul aceleiași categorii de debitori fiscali, cu privire la obligații fiscale de aceeași natură, care ar fi necesitat din partea legiuitorului un tratament egal și unitar, acesta excluzând însă de la beneficiul anulării prevăzut de Legea nr. 209/2015 obligațiile fiscale care fuseseră achitate anterior intrării în vigoare a acestei legi. Consideră că acest criteriu, în funcție de data achitării obligației fiscale, înainte sau ulterior intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015, este discriminator și ține, pe de o parte, de un factor arbitrar/aleatoriu, iar, pe de altă parte, de anumite circumstanțe personale.

5. În final, arată că, atâta vreme cât legiuitorul a înțeles să anuleze obligațiile fiscale vizate de ipoteza actului normativ criticat, așadar să nu le mai considere obligații fiscale valide, reținerea la bugetul statului a sumelor achitate în contul unor obligații de natură identică apare ca o prelevare injustă, contrară art. 56 alin. (2) din Constituție, referitor la justa așezare a sarcinilor fiscale.

6. Reprezentantul Ministerului Public pune concluzii de respingere, ca neîntemeiată, a excepției de neconstituționalitate, sens în care invocă jurisprudența în materie a Curții Constituționale. Precizează, de asemenea, că reglementarea instituită prin sintagma "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 se aplică tuturor categoriilor de contribuabili care se află în această situație, nefiind, deci, vorba despre o discriminare.

CURTEA,

având în vedere actele și lucrările dosarului, reține următoarele:

7. Prin Încheierea din 29 decembrie 2016, pronunțată în Dosarul nr. 8.555/3/2016, **Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a sintagmei "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.** Excepția de neconstituționalitate a fost ridicată de Livia Elena Moisiu în cadrul unui litigiu având ca obiect "pretenții și obligația de a face".

8. În **motivarea excepției de neconstituționalitate** autoarea acesteia susține, în esență, că prevederile de lege criticate contravin dispozițiilor constituționale mai sus menționate, deoarece măsura anulării diferențelor de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015, nu poate fi nici justă și nici nediscriminatorie, în situația în care beneficiarii măsurii de anulare sunt stabiliți prin raportare la conformarea sau, după caz, la neconformarea lor la obligațiile fiscale ce au făcut obiectul anulării, fiind privilegiați tocmai cei care nu s-au conformat

respectivelor obligații fiscale sau cei cărora, aflați în situații similare acestora, organele fiscale nu au apucat să le emită deciziile de impunere corespunzătoare.

9. Apreciază că remediul pentru a asigura unitatea și egalitatea de tratament juridic, fără nicio discriminare și fără niciun privilegiu, este de a constata neconstituționalitatea sintagmei "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015, urmând ca, în situația contribuabililor care s-au conformat unor astfel de obligații fiscale, ce au fost anulate, să li se restituie, pe bază de cerere, în temeiul prevederilor art. 168 din Codul de procedură fiscală și ale Legii nr. 209/2015 și al normelor de punere în aplicare a acesteia.

10. **Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal**, contrar prevederilor art. 29 alin. (4) din Legea nr. 47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, republicată, potrivit căroră "Sesizarea Curții Constituționale se dispune de către instanța în fața căreia s-a ridicat excepția de neconstituționalitate, printr-o încheiere care va cuprinde (...) opinia instanței asupra excepției (...)", nu a transmis opinia sa asupra excepției de neconstituționalitate, limitându-se a se pronunța numai în sensul admisibilității excepției de neconstituționalitate.

11. Potrivit prevederilor art. 30 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, încheierea de sesizare a fost comunicată președinților celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Avocatului Poporului, pentru a-și exprima punctele de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

12. **Guvernul** apreciază că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată. Raportat la criticile formulate, arată că nu se poate vorbi despre o sarcină injustă, întrucât norma criticată nu instituie o sarcină fiscală, ci anulează anumite obligații fiscale. De asemenea, prevederile criticate nu sunt discriminatorii, ele aplicându-se tuturor persoanelor aflate în situații similare. De altfel, anularea obligațiilor fiscale nici nu ar avea cum să vizeze obligații fiscale stinse, întrucât în această situație măsura legislativă criticată ar fi lipsită de obiect.

13. **Avocatul Poporului** consideră că prevederile art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 sunt constituționale. Textul criticat reglementează un caz de amnistie fiscală, ceea ce reprezintă o excepție de la regula plății obligațiilor fiscale, beneficiu care nu poate fi convertit într-un drept fundamental. Întrucât textul criticat reglementează o excepție, aceasta este de strictă interpretare, ceea ce presupune că soluția legislativă pe care o consacră nu poate fi extinsă la alte situații decât cele la care legiuitorul se referă expres. Totodată, se invocă și jurisprudența Curții Constituționale în materie, concretizată, spre exemplu, prin Decizia nr. 622 din 3 octombrie 2006, prin care s-a reținut că "nicio normă constituțională nu interzice acordarea de facilități fiscale unor categorii de contribuabili, în scopul bunei desfășurări a politicii economice, fiscale și sociale a statului. Tot astfel, nicio normă constituțională nu interzice stabilirea, în funcție de necesitățile perioadei de referință, a condițiilor de acordare sau de retragere a facilităților fiscale prevăzute în beneficiul unor contribuabili".

14. **Președinții celor două Camere ale Parlamentului** nu au comunicat punctele lor de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, punctele de vedere ale Guvernului și Avocatului Poporului, raportul întocmit de judecătorul-raportor, notele scrise depuse la dosar, susținerile avocatului prezent, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la prevederile Constituției, precum și Legea nr. 47/1992, reține următoarele:

15. Curtea Constituțională a fost legal sesizată și este competentă, potrivit dispozițiilor art. 146 lit. d) din Constituție, precum și ale art. 1 alin. (2), ale art. 2, 3, 10 și 29 din Legea nr. 47/1992, să soluționeze excepția de neconstituționalitate.

16. **Obiectul excepției de neconstituționalitate** îl constituie sintagma "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 540 din 20 iulie 2015, potrivit căreia "Se anulează diferențele de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi."

17. În opinia autoarei excepției de neconstituționalitate, aceste prevederi contravin dispozițiilor constituționale ale art. 16 alin. (1) privind egalitatea în drepturi și celor ale art. 56 alin. (2) privind așezarea justă a sarcinilor fiscale.

18. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea reține că prevederile art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale au mai făcut obiect al controlului de constituționalitate, în acest sens fiind Decizia nr. 5 din 18 ianuarie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 401 din 10 mai 2018, și Decizia nr. 742 din 22 noiembrie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 241 din 28 martie 2019, prin care Curtea a constatat că aceste prevederi sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

19. Prin deciziile menționate, Curtea a constatat că art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 reglementează amnistia obligațiilor fiscale provenite din diferențele de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală și a obligațiilor fiscale accesorii aferente. În acest context, Curtea a subliniat faptul că, în materie fiscală, regula o reprezintă plata obligațiilor fiscale, amnistia având un caracter de excepție.

20. Așa fiind, Curtea consideră ca fiind neîntemeiate pretențiile autoarei excepției de neconstituționalitate formulate în sensul de a beneficia de anularea diferențelor de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, stabilite de organul fiscal prin decizia de impunere, neachitate până la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015, întrucât aceasta și-a achitat deja obligațiile fiscale datorate. Or, așa cum a statuat Curtea în deciziile precitate, este incidentă regula *exceptio est strictissimae interpretationis*, potrivit căreia atunci când o normă juridică instituie o excepție de la regulă, aceasta nu poate fi extinsă și la alte situații pe care norma juridică nu le prevede, așa încât amnistia fiscală instituită prin prevederile criticate din Legea nr. 209/2015 nu

poate fi extinsă și la persoanele care au achitat deja obligațiile fiscale datorate, întrucât acest beneficiu nu poate fi convertit într-un drept fundamental.

21. Referitor la pretinsa discriminare instituită prin reglementarea criticată, prin Decizia nr. 323 din 30 aprilie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 467 din 29 iunie 2015, Curtea a statuat că art. 16 din Constituție "vizează egalitatea în drepturi între cetățeni în ceea ce privește recunoașterea în favoarea acestora a unor drepturi și libertăți fundamentale, nu și identitatea de tratament juridic asupra aplicării unor măsuri, indiferent de natura lor" (a se vedea Decizia nr. 53 din 19 februarie 2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 224 din 3 aprilie 2002, și Decizia nr. 1.615 din 20 decembrie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 99 din 8 februarie 2012). Din examinarea prevederilor de lege criticate, Curtea reține că acestea se aplică în mod egal tuturor celor aflați în situația prevăzută de ipoteza normei legale, fără a institui privilegii sau discriminări pe considerente arbitrare, și, ca atare, nu sunt de natură a aduce atingere principiului egalității cetățenilor în fața legii.

22. Cu privire la susținerile referitoare la instituirea, prin normele criticate, a unui regim discriminatoriu, din perspectiva așezării juste a sarcinilor fiscale, prin excluderea de la beneficiul anulării diferențelor de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere, a acelor contribuabili care au achitat deja obligațiile fiscale vizate de ipoteza actului normativ, Curtea observă că acestea sunt neîntemeiate. Astfel, din examinarea dispozițiilor constituționale ale art. 56 alin. (2), rezultă că legiuitorul are dreptul de a stabili cuantumul impozitelor și taxelor și de a opta pentru acordarea unor exceptări sau scutiri de la aceste obligații în favoarea anumitor categorii de contribuabili și în anumite perioade de timp, în funcție de situațiile conjuncturale, dar, evident, și în raport cu situația economico-financiară a țării în perioadele respective (a se vedea Decizia nr. 607 din 12 iunie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 504 din 23 iulie 2012), fără ca prin aceasta să fie instituită o discriminare prin prisma așezării juste a sarcinilor fiscale.

23. De altfel, Curtea constată că nici nu se poate vorbi despre o sarcină fiscală injustă, atât timp cât norma legală criticată anulează anumite obligații fiscale datorate de contribuabili și neachitate până la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015, deci nu instituie o sarcină fiscală. Curtea apreciază, totodată, că anularea unor obligații fiscale, în spiritul Legii nr. 209/2015, nici nu ar avea cum să vizeze obligații fiscale deja stinse, întrucât, în această situație, măsura "de clemență" ar fi fost lipsită de obiect.

24. În fine, având în vedere scopul urmărit de legiuitor prin adoptarea Legii nr. 209/2015, Curtea constată că textul de lege criticat stabilește beneficiarii "actului de clemență", legiuitorul fiind singurul în măsură să stabilească atât posibilitatea de exonerare de la plată a unor obligații fiscale de către anumite categorii de contribuabili, cât și condițiile în care se realizează această măsură fiscală. În acest sens, așa cum a reținut prin Decizia nr. 760 din 5 noiembrie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 138 din 23 februarie 2016, nicio normă constituțională nu interzice acordarea de facilități fiscale unor categorii de contribuabili, în scopul bunei înfăptuiri a politicii economice, fiscale și sociale a statului. Tot astfel, Curtea a reținut că nicio normă

constituțională nu interzice stabilirea condițiilor de acordare sau de retragere a facilităților fiscale prevăzute în beneficiul unor contribuabili în funcție de necesitățile perioadei de referință.

25. Pentru considerentele expuse mai sus, în temeiul art. 146 lit. d) și al art. 147 alin. (4) din Constituție, precum și al art. 1 - 3, al art. 11 alin. (1) lit. A.d) și al art. 29 din Legea nr. 47/1992, cu unanimitate de voturi,

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

În numele legii

DECIDE:

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de Livia Elena Moisii în Dosarul nr. 8.555/3/2016 al Tribunalului București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal și constată că sintagma "și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi" din cuprinsul prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale este constituțională în raport cu criticile formulate.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică Tribunalului București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 28 mai 2019.

PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE

prof. univ. dr. **VALER DORNEANU**

Magistrat-asistent,

Ingrid Alina Tudora