

DECIZIA Nr. 49

din 18 februarie 2025

**referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) din
Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**

Publicată în: Monitorul Oficial Nr. 237 din 18 martie 2025

Marian Enache	- președinte
Mihaela Ciochină	- judecător
Cristian Deliorga	- judecător
Dimitrie-Bogdan Licu	- judecător
Gheorghe Stan	- judecător
Livia Doina Stanciu	- judecător
Elena-Simina Tănăsescu	- judecător
Varga Attila	- judecător
Daniela Ramona Marițiu	- magistrat-asistent

1. Pe rol se află soluținarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, excepție ridicată de Societatea Fincodrum - S.A. din Brașov în Dosarul nr. 295/64/2022 al Curții de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal. Excepția formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 193D/2023.

2. Dezbaterile au avut loc în ședința publică din 31 octombrie 2023, cu participarea reprezentantei Ministerului Public, procuror Loredana Brezeanu. Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință din acea dată, când Curtea, în temeiul prevederilor art. 57 și ale art. 58 alin. (3) din Legea nr. 47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, a amânat succesiv pronunțarea, iar la data de 18 februarie 2025 a pronunțat prezenta decizie.

CURTEA,

având în vedere actele și lucrările dosarului, reține următoarele:

3. Prin Încheierea din 18 ianuarie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 295/64/2022, Curtea de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, excepție ridicată de Societatea Fincodrum - S.A. din Brașov într-o cauză având ca obiect soluționarea unei acțiuni prin care s-a solicitat anularea unei decizii de angajare a răspunderii solidare în situația atragerii răspunderii solidare prevăzute de art. 25 alin. (3) lit. b) și c) din Codul de procedură fiscală.

4. În motivarea excepției de neconstituționalitate, autoarea acesteia arată că dispozițiile criticate sunt neclare deoarece nu instituie niciun reper temporal în ceea ce privește perioada în care debitoarea are raporturi de muncă sau de prestări servicii cu anumiți angajați/clienti și nici perioada sau durata de timp la care se raportează "preluarea" clienților sau a angajaților de către persoana căreia i se atrage răspunderea solidară. Textul criticat îngreuează dreptul la muncă al persoanelor disponibilizate de către o societate aflată în insolvență, prin interdicția mascată impusă acestora de a se angaja la o societate afiliată cu cea aflată în insolvență. De asemenea, sunt încălcate prevederile art. 45 din Constituție, prin aceea că textul criticat îngreuează accesul unei persoane afiliate cu o societate aflată în insolvență de a desfășura activitate economică cu clienții sau furnizorii debitoarei, inclusiv în cazul în care clientul este reprezentat de o autoritate publică ce contractează serviciile prin intermediul unor licitații publice.

5. În ceea ce privește prevederile art. 53 din Constituție apreciază că restrângerea dreptului de a derula raporturi contractuale cu angajații/clientii/furnizorii debitoarei nu poate fi încadrată în niciunul dintre cazurile excepționale reglementate de acest text constituțional. Totodată, textul criticat aduce atingere prevederilor art. 135 din Legea fundamentală, având în vedere că instituirea unor asemenea interdicții limitează principiile economiei de piață, respectiv libera inițiativă și concurență.

6. Curtea de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal apreciază că textul criticat nu întrunește exigențele de claritate, precizie și previzibilitate și este astfel incompatibil cu principiul fundamental privind respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor. În ceea ce privește încălcarea dispozițiilor art. 41, 45, 53 și 135 din Legea fundamentală apreciază că nu există contrarietate, dat fiind faptul că prin textul criticat se instituie răspunderea solidară a unei persoane juridice alături de debitorul insolvent sau insolvabil, în anumite condiții restrictive care au în vedere relațiile juridice strânse între acestea, ceea ce nu echivalează cu o restrângere a dreptului la muncă, la libertate economică, liberă inițiativă sau concurență, nefiind vreun drept sau vreo libertate care să fi fost restrânsă prin dispozițiile de lege criticate.

7. 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.

8. Președinții celor două Camere ale Parlamentului, Guvernul și Avocatul Poporului nu au comunicat punctele lor de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, raportul întocmit de judecătorul-raportor, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la prevederile Constituției, precum și Legea nr. 47/1992, reține următoarele:

9. 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.

10. Obiectul excepției de neconstituționalitate îl reprezintă dispozițiile art. 25 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015, cu următorul conținut: "Persoana juridică răspunde solidar cu debitorul declarat insolubil în condițiile prezentului cod sau declarat insolvent dacă, direct ori indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul și dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor dobânditorului;

b) are sau a avut raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor;

c) are sau a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului."

11. Autoarea excepției susține că textul criticat contravine prevederilor constituționale cuprinse în art. 1 alin. (5) referitor la criteriile de calitate a legii, art. 41 privind munca și protecția socială a muncii, art. 45 referitor la libertatea economică, art. 53 privind restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți și art. 135 referitor la economia României.

12. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că autoarea acesteia, prin cererea de chemare în judecată, a solicitat Curții de Apel Brașov anularea deciziei de angajare a răspunderii solidare în situația atragerii răspunderii solidare prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. b) și c) din Codul de procedură fiscală și a deciziei emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația împotriva deciziei de angajare a răspunderii solidare.

13. Așa fiind, Curtea observă că dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul de procedură fiscală nu sunt incidente în cauza în care a fost ridicată excepția de neconstituționalitate. Astfel, potrivit prevederilor art. 29 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, "Curtea Constituțională decide asupra excepțiilor ridicate în fața instanțelor judecătorești [...] privind neconstituționalitatea unei legi sau ordonanțe ori a unei dispoziții dintr-o lege sau dintr-o ordonanță în vigoare, care are legătură cu soluționarea

cauzei [...]". Prin urmare, ținând cont de prevederile art. 29 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, Curtea constată că excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul de procedură fiscală este inadmisibilă, textul criticat neavând legătură cu soluționarea cauzei.

14. În continuare, examinând excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. b) și c) din Codul de procedură fiscală, Curtea observă că în ceea ce privește încălcarea prevederilor constituționale ale art. 41, 45 și 135 s-a mai pronunțat anterior, stabilind că aceste critici sunt neîntemeiate. Așa fiind, în ceea ce privește susținerea referitoare la încălcarea dispozițiilor art. 45 și 135 din Legea fundamentală instanța constituțională, prin Decizia nr. 118 din 9 februarie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 149 din 8 martie 2010, și Decizia nr. 1.112 din 8 septembrie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 664 din 6 octombrie 2009, a constatat că aceasta nu este întemeiată, deoarece faptul că se instituie răspunderea solidară a unei persoane juridice alături de debitorul insolvent sau insolvabil, în anumite condiții restrictive care au în vedere relațiile juridice strânse dintre aceștia, nu echivalează cu o restrângere a liberei inițiative. Cu același prilej, Curtea a stabilit că, pentru a asigura caracterul economiei de piață, statul are obligația ca, prin autoritățile publice competente, să ia toate măsurile necesare pentru revigorarea economiei, cum ar fi și măsura eliminării din viața economică a operatorilor economici neviabili. Una dintre măsuri este legislația în domeniul falimentului și al reorganizării judiciare a persoanelor juridice, precum și al răspunderii pentru plata obligațiilor restante ale debitorului declarat insolvabil. În ipoteza în care, în cadrul politicii fiscale, legiuitorul ar stabili că persoanele juridice legate prin relații contractuale de insolvent nu răspund solidar, aceasta ar însemna să le exonereze de răspundere juridică și să renunțe la colectarea venitului bugetar datorat.

15. De asemenea, Curtea a reținut că invocarea, în susținerea excepției, a dispozițiilor art. 41 din Constituție este lipsită de relevanță din moment ce textul criticat nu creează vreo restricție cu privire la dreptul la muncă al persoanelor fizice. Răspunderea solidară este întemeiată pe faptul că debitorul a acumulat datorii la bugetul de stat; condițiile prevăzute de art. 27 alin. (2) din Codul de procedură fiscală reprezintă mai degrabă indicii pentru organul fiscal în vederea descoperirii unor posibile legături strânse între diversele persoane juridice, pentru a putea recupera creanțele fiscale și pentru a asigura ritmicitatea veniturilor publice.

16. Distinct de cele reținute de instanța de contencios constituțional în jurisprudența sa, Curtea constată că în cauza de față autoarea excepției invocă lipsa de claritate și de previzibilitate a dispozițiilor legale criticate. În acest context, Curtea reține că aplicabilitatea principiului calității și previzibilității legii în materie fiscală a fost analizată de Curtea Constituțională prin Decizia nr. 724 din 19 decembrie 2024, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 91 din 31 ianuarie 2025. În paragrafele 80-82 și 85 ale acestei decizii, în ceea ce privește principiul previzibilității legii, Curtea a observat că autoritatea legiuitoare, Parlamentul sau Guvernul, după caz, are obligația de a edicta norme care să respecte exigențele referitoare la claritate, precizie, previzibilitate și predictibilitate. Referitor la cerințele de claritate, precizie și previzibilitate ale normei juridice, Curtea, prin Decizia nr. 903 din 6 iulie 2010,

publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 584 din 17 august 2010, Decizia nr. 743 din 2 iunie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 16 august 2011, ori Decizia nr. 662 din 11 noiembrie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 47 din 20 ianuarie 2015, a reținut că art. 1 alin. (5) din Constituție consacră principiul respectării obligatorii a legilor. Pentru a fi respectată de destinatarii săi, legea trebuie să îndeplinească anumite cerințe de claritate, precizie și previzibilitate, astfel încât acești destinatari să își poată adapta în mod corespunzător conduita. Prin Decizia nr. 1 din 11 ianuarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 53 din 23 ianuarie 2012, Curtea a precizat că previzibilitatea legii presupune ca aceasta să fie suficient de precisă și clară pentru a putea fi aplicată, altfel spus, să permită persoanelor interesate - care pot apela la nevoie la sfatul unui specialist - să prevadă într-o măsură rezonabilă, în circumstanțele speței, consecințele care pot rezulta dintr-un act determinat.

17. În legătură cu principiul previzibilității normei legale, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat, de exemplu, prin Hotărârea din 20 mai 1999, pronunțată în Cauza Rekvényi împotriva Ungariei, paragraful 34, că previzibilitatea consecințelor ce decurg dintr-un act normativ determinat nu poate avea o certitudine absolută, întrucât, oricât de dorită ar fi, aceasta ar da naștere unei rigidități excesive a reglementării. În Hotărârea din 24 mai 2007, pronunțată în Cauza Dragotoniș și Militaru-Pidhorni împotriva României, paragraful 35, instanța europeană a arătat că însemnătatea noțiunii de previzibilitate depinde în mare măsură de contextul normei juridice, de domeniul pe care îl acoperă, precum și de numărul și de calitatea destinatarilor săi. Previzibilitatea legii nu se opune faptului ca persoana interesată să fie nevoită să recurgă la o bună consiliere pentru a evalua, la un nivel rezonabil în circumstanțele cauzei, consecințele ce ar putea decurge dintr-o anumită acțiune. Totodată, din cauza principiului generalității legilor, conținutul acestora nu poate prezenta o precizie absolută. Una dintre tehnicile de reglementare constă în recurgerea mai degrabă la categorii generale decât la liste exhaustive. De asemenea, numeroase legi se folosesc de eficacitatea formulelor mai mult sau mai puțin vagi pentru a evita o rigiditate excesivă și a se putea adapta la schimbările de situație. Interpretarea și aplicarea unor asemenea texte depind de practică (hotărârile din 25 mai 1993 și din 15 noiembrie 1996, pronunțate în cauzele Kokkinakis împotriva Greciei, paragraful 40, și Cantoni împotriva Franței, paragraful 31).

18. De asemenea, prin Decizia nr. 404 din 10 aprilie 2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 347 din 6 mai 2008, Curtea Constituțională a reținut că, deși principiul stabilității/securității raporturilor juridice nu este în mod expres consacrat de Constituția României, acest principiu se deduce atât din prevederile art. 1 alin. (3) din aceasta, potrivit căreia România este stat de drept, democratic și social, cât și din preambulul Convenției pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, astfel cum a fost interpretat de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în jurisprudența sa. În legătură cu acest principiu, instanța de la Strasbourg a reținut că "unul dintre elementele fundamentale ale supremației dreptului este principiul securității raporturilor juridice" (Hotărârea din 6 iunie 2005, pronunțată în Cauza Androne împotriva României, Hotărârea din 7 octombrie 2009, pronunțată în

Cauza Stanca Popescu împotriva României). Curtea europeană a mai statuat că, "odată ce Statul adoptă o soluție, aceasta trebuie să fie pusă în aplicare cu claritate și coerență rezonabile pentru a evita pe cât este posibil insecuritatea juridică și incertitudinea pentru subiectele de drept vizate de către măsurile de aplicare a acestei soluții" (Hotărârea din 1 decembrie 2005, pronunțată în Cauza Păduraru împotriva României, Hotărârea din 6 decembrie 2007, pronunțată în Cauza Beian împotriva României). Curtea Constituțională, prin jurisprudența sa, precum și Curtea Europeană a Drepturilor Omului, în jurisprudența constantă (Hotărârea din 5 ianuarie 2000, pronunțată în Cauza Beyeler împotriva Italiei, Hotărârea din 23 noiembrie 2000, pronunțată în Cauza Fostul rege al Greciei și alții împotriva Greciei, și Hotărârea din 8 iulie 2008, pronunțată în Cauza Fener Rum Patrikliği împotriva Turciei), au statuat că principiul legalității presupune existența unor norme de drept intern suficient de accesibile, precise și previzibile în aplicarea lor, conducând la caracterul de lex certa al normei (a se vedea în acest sens, spre exemplu, Decizia nr. 189 din 2 martie 2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 307 din 5 aprilie 2006, sau Decizia nr. 26 din 18 ianuarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 116 din 15 februarie 2012). În același sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că legea trebuie, într-adevăr, să fie accesibilă justițiabilului și previzibilă în ceea ce privește efectele sale. Pentru ca legea să satisfacă cerința de previzibilitate, ea trebuie să precizeze cu suficientă claritate întinderea și modalitățile de exercitare a puterii de apreciere a autorităților în domeniul respectiv, ținând cont de scopul legitim urmărit, pentru a oferi persoanei o protecție adecvată împotriva arbitrarului (a se vedea și Decizia nr. 900 din 15 decembrie 2020, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1274 din 22 decembrie 2020, paragraful 88).

19. Totodată, Curtea a reamintit că principiul constituțional al previzibilității legii are o semnificație aparte în materie fiscală, unde regulile sunt tehnice și complexe și se adresează contribuabililor nespecialiști. Raporturile de drept fiscal sunt consacrate la nivel constituțional de art. 56, intitulat "Contribuții financiare", care prevede următoarele: "(1) Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. (2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. (3) Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale". De asemenea, art. 139 alin. (1) din Constituție prevede că "Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege". Cu alte cuvinte, obligația cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice trebuie să se realizeze numai în cadrul unui sistem legal de impuneri, care să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Atunci când fac referire la "sistemul legal de impuneri" și la stabilirea veniturilor la bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat "numai prin lege", normele constituționale generează în sarcina statului nu numai obligația de a stabili un sistem care să țină seama de realitatea specifică a contribuabililor, pe de o parte, și de nevoile statului, adică de dimensiunile cheltuielilor publice, pe de altă parte, ci și obligația ca acest sistem să se fundamenteze pe lege, deci pe un cadru legislativ riguros reglementat, clar și coerent, care să asigure previzibilitate atât pentru contribuabil, cât și pentru stat. Dreptul legiuitorului de a reglementa formarea, administrarea, întrebuintarea și controlul resurselor financiare ale statului, astfel cum rezultă din prevederile constituționale, nu

este unul absolut, ci este supus exigențelor constituționale referitoare la principiul legalității și securității raporturilor juridice fiscale, în componenta privind calitatea normelor edictate. De altfel, potrivit dispozițiilor art. 3 din Codul fiscal, unul dintre principiile fiscalității este cel referitor la certitudinea impunerii [art. 3 lit. b)] care vizează "elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine [...]" (Decizia nr. 900 din 15 decembrie 2020, precitată, paragraful 89).

20. Din această perspectivă, aplicând în cauza dedusă judecării considerentele de principiu rezultate din jurisprudența instanței de contencios constituțional, Curtea constată că dispozițiile criticate cuprind reglementări insuficient elaborate și lipsite de precizie și previzibilitate. Astfel, Curtea observă că denumirea marginală a art. 25 din Codul de procedură fiscală este "Răspunderea solidară". Aceasta este definită de dispozițiile art. 1.382 din Codul civil în sensul că "cei care răspund pentru o faptă prejudiciabilă sunt ținuți solidar la reparație față de cel prejudiciat". În literatura juridică de specialitate (Emilian Duca, "Codul de procedură fiscală comentat și adnotat", Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 25), s-a precizat că solidaritatea poate fi activă (atunci când sunt mai mulți creditori) sau pasivă (când sunt mai mulți debitori). În cazul creanțelor fiscale operează solidaritatea pasivă, fiecare dintre debitori este obligat să plătească întreaga datorie (obligație fiscală), putând apoi să exercite acțiunea în regres asupra celorlalți debitori.

21. Curtea reține că dispozițiile art. 25 din Codul de procedură fiscală reglementează răspunderea solidară în materie fiscală, detaliind ipotezele în care anumite persoane devin responsabile pentru plata unei datorii fiscale care nu le aparține lor, ci unui alt contribuabil. Din dispozițiile de lege criticate rezultă că răspunderea solidară se poate angaja în situația persoanei juridice care, direct ori indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul și dacă este îndeplinită cel puțin una dintre condițiile prevăzute de text. Una dintre condițiile prevăzute de textul de lege criticat este cea potrivit căreia persoana juridică răspunde solidar cu debitorul declarat insolubil/insolvent dacă are sau a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului [art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală].

22. Curtea observă că, din perspectiva existenței unui raport de muncă sau civil de prestări de servicii, textul legal criticat reglementează două ipoteze, și anume: (1) cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar are astfel de raporturi cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului declarat insolubil/insolvent și (2) cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar a avut astfel de raporturi cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului declarat insolubil/insolvent.

23. În ceea ce privește stabilirea răspunderii solidare, Curtea reține că aceasta este reglementată de dispozițiile art. 26 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora răspunderea persoanelor prevăzute la art. 25 din același act normativ se stabilește prin decizie (act administrativ fiscal) emisă de organul fiscal competent pentru fiecare

persoană fizică sau juridică în parte. În vederea stabilirii persoanelor juridice care se încadrează în prevederile art. 25 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, organele fiscale competente în executarea silită a debitorului trebuie să desfășoare activități ce constau în identificarea, evaluarea și gestionarea tuturor documentelor relevante ce vor sta la baza demarării procedurii de angajare a răspunderii solidare. Cu alte cuvinte, în mod logic, pentru a stabili că o persoană juridică răspunde solidar, în temeiul art. 25 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, organele fiscale competente vor analiza îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege având în vedere fapte și documente anterioare momentului emiterii deciziei.

24. Cu toate acestea, Curtea reține că dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală prevăd, în prima ipoteză, condiția potrivit căreia persoana juridică ce răspunde solidar are raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului. Corelativ, reglementarea condiției naște în sarcina organului fiscal competent obligația de a verifica îndeplinirea acesteia la momentul emiterii actului administrativ fiscal de stabilire a răspunderii solidare. În acest context, Curtea observă că legiuitorul utilizează verbul "a avea" la timpul prezent ["are (...) raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii"], a cărui trăsătură temporală definitorie indică faptul că această formă verbală este în mod obișnuit asociată cu semnificația "proces desfășurat concomitent cu actul enunțării" (Gramatica limbii române, vol. I, "Cuvântul", Editura Academiei Române, București, 2005, p. 407), deci al constatării.

25. Așa fiind, din modalitatea de reglementare a primei ipoteze a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală rezultă că organul fiscal competent este ținut să verifice dacă, la momentul desfășurării verificărilor, persoana juridică are raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului.

26. În acest context, Curtea reține că răspunderea solidară a persoanei juridice se stabilește pentru obligația fiscală principală și pentru accesoriile acesteia, datorate de către debitor. Potrivit art. 1 pct. 28 și 29 din Codul de procedură fiscală, obligația fiscală principală reprezintă obligația de plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, iar obligația fiscală accesorie reprezintă obligația de plată a dobânzilor, penalităților sau a majorărilor, aferente unor obligații fiscale principale. Astfel, obligația fiscală se referă la acele obligații fiscale principale și accesorii pe care debitorul le datorează pentru o perioadă anterioară momentului emiterii actului administrativ fiscal prin care se constată răspunderea solidară.

27. Or, având în vedere cele anterior expuse, rezultă că prima ipoteză a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală permite organului fiscal să rețină răspunderea solidară a unei persoane juridice care, doar la momentul emiterii actului administrativ fiscal, are raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului, fără ca aceste raporturi să fi existat și anterior stabilirii acestei răspunderi. Cu alte cuvinte, organul fiscal competent poate stabili răspunderea solidară a unei persoane juridice pentru acele obligații fiscale ale debitorului declarat insolubil/insolvent care au luat naștere

într-o anumită perioadă de timp, deși în acea perioadă persoana juridică în cauză nu a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului.

28. În continuare, Curtea observă că, la prima vedere, dispozițiile art. 25 alin. (5) din Codul de procedură fiscală reglementează o limitare în ceea ce privește stabilirea răspunderii solidare, textul anterior menționat prevăzând că "răspunderea persoanelor prevăzute de prezentul articol privește obligațiile fiscale principale și accesorii ale perioadei pentru care au avut calitatea ce a stat la baza atragerii răspunderii solidare".

29. Or, Curtea constată că, pe de o parte, art. 25 alin. (5) din Codul de procedură fiscală are în vedere calitatea pe care o au/au avut-o la un moment dat persoanele pentru care s-a stabilit răspunderea solidară, iar, pe de altă parte, lit. c) a alin. (3) al art. 25 din Codul de procedură fiscală se încadrează în categoria condițiilor ce trebuie îndeplinite pentru a se putea constata răspunderea solidară a unei persoane juridice.

30. Astfel, Curtea observă că cei doi termeni - "calitate" și "condiție" - nu se află într-un raport de sinonimie pentru a putea avea înțelesuri identice sau apropiate. Din contră, înțelesul celor doi termeni este diferit, prin "calitate" înțelegându-se totalitatea însușirilor și laturilor esențiale în virtutea cărora un lucru este ceea ce este, deosebindu-se de celelalte lucruri, poziție, situație, titlu care conferă un drept, iar "condiție" având sensul de fapt, împrejurare de care depinde apariția unui fenomen sau care influențează desfășurarea unei acțiuni, putând-o frâna sau stimula.

31. Așa fiind, Curtea constată că dispozițiile art. 25 alin. (5) din Codul de procedură fiscală nu pot fi aplicate pentru a limita temporal stabilirea răspunderii solidare atunci când organul fiscal apreciază ca fiind incidente dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din același act normativ.

32. În continuare, astfel cum s-a precizat, Curtea reține că cea de-a doua ipoteză a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală reglementează cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului declarat insolubil/insolvent. Spre deosebire de prima ipoteză, anterior analizată, în cea de-a doua ipoteză reglementată de dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală legiuitorul utilizează verbul "a avea" la timpul perfect compus ["a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii"], a cărui trăsătură temporală de bază permite utilizarea formei verbale numai în enunțuri care exprimă procese desfășurate în zona semantică "trecut". În ceea ce privește formele de perfect compus, Curtea observă că acestea pot asigura referința unui enunț (localizarea în zona trecutului) fără altă indicație temporală. În astfel de situații, punctul de reper este momentul enunțării, iar distanța față de acesta este nedeterminată (Gramatica limbii române, vol. I, "Cuvântul", Editura Academiei Române, București, 2005, p. 416).

33. Raportând acestea la cea de-a doua ipoteză reglementată de dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală, Curtea reține că punctul de reper este momentul stabilirii răspunderii solidare a persoanei juridice, iar intervalul temporal pentru care se va verifica existența unor raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii ale acesteia cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai

debitorului declarat insolubil/insolvent (distanța față de punctul de reper) este determinat, pe de o parte, de punctul de reper, iar, pe de altă parte, de momentul înființării persoanei juridice. Aceasta deoarece, în cazul dat, legiuitorul nu a utilizat nicio circumstanță temporală care să direcționeze analiza organului fiscal spre o anumită perioadă de timp din existența persoanei juridice care răspunde solidar. Așa fiind, organul fiscal poate lua în considerare orice perioadă de timp apreciază ca fiind necesară îndeplinirii condiției prevăzute de ipoteza a doua a art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală.

34. Cu alte cuvinte, pentru a constata existența unor raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului declarat insolubil/insolvent, organul fiscal poate lua în considerare fie o perioadă lungă de timp, fie perioade distincte din activitatea persoanei juridice ori poate cumula perioade distincte din activitatea persoanei juridice, pentru ca procentul prevăzut de dispozițiile de lege criticate să fie atins și astfel condiția prevăzută de textul criticat să fie îndeplinită.

35. Curtea reține că cele anterior precizate referitor la incidența dispozițiilor art. 25 alin. (5) din Codul de procedură fiscală sunt pe deplin aplicabile și în ceea ce privește a doua ipoteză reglementată de dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală.

36. Așa fiind, Curtea constată că dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală creează posibilitatea aplicării abuzive a acestui text de lege de către organul fiscal, permițându-i acestuia o extrapolare abuzivă a normelor de drept fiscal asupra unor situații despre care justițiabilul nu a știut că ar avea semnificații în sfera ilicitului fiscal. Norma fiscală trebuie să fie accesibilă justițiabilului și previzibilă în ceea ce privește efectele sale. Pentru ca legea să satisfacă cerința de previzibilitate, ea trebuie să precizeze cu suficientă claritate întinderea și modalitățile de exercitare a puterii de apreciere a autorităților în domeniul respectiv, ținând cont de scopul legitim urmărit, pentru a oferi persoanei o protecție adecvată împotriva arbitrarului.

37. Curtea a statuat că o dispoziție legală trebuie să fie precisă, neechivocă, să instituie norme clare, previzibile și accesibile, a căror aplicare să nu permită arbitrarul sau abuzul. Norma juridică trebuie să reglementeze în mod unitar, uniform, să stabilească cerințe minimale aplicabile tuturor destinatarilor săi (a se vedea, în acest sens, Decizia nr. 17 din 21 ianuarie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 79 din 30 ianuarie 2015, paragraful 75, Decizia nr. 249 din 5 mai 2022, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 850 din 30 august 2022, paragraful 25).

38. Atâta vreme cât dispozițiile criticate nu stabilesc cerințe minimale aplicabile în evaluarea îndeplinirii condiției prevăzute de dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală, apare cu evidență că legea relativizează în mod nepermis criteriile aplicabile, lăsând la latitudinea fiecărui organ fiscal evaluarea, în mod diferențiat, a unor situații similare.

39. Așa fiind, Curtea constată că dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală încalcă prevederile constituționale ale art. 1 alin. (5) întrucât sunt

lipsite de claritate și precizie și generează aplicare discreționară și abuz ce afectează implementarea unitară a prevederilor legislației fiscale și stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

40. În ceea ce privește dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul de procedură fiscală, Curtea reține că acestea operează cu aceleași ipoteze ca și dispozițiile anterior analizate, reglementând (1) cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar are raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor, și (2) cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar a avut raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor.

41. Având în vedere similitudinea reglementării, Curtea constată că cele anterior analizate sunt aplicabile mutatis mutandis și în ceea ce privește dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul de procedură fiscală, acestea fiind, de asemenea, lipsite de claritate și precizie și generând aplicare discreționară și abuz ce afectează implementarea unitară a prevederilor legislației fiscale și stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

42. 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, în ceea ce privește dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul de procedură fiscală și, cu majoritate de voturi, în ceea ce privește dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. b) și c) din Codul de procedură fiscală,

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

În numele legii

DECIDE:

1. Respinge, ca inadmisibilă, excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, excepție ridicată de Societatea Fincodrum - S.A. din Brașov în Dosarul nr. 295/64/2022 al Curții de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal.

2. Admite excepția de neconstituționalitate ridicată de aceeași autoare în același dosar al aceleiași instanțe și constată că soluția legislativă cuprinsă în art. 25 alin. (3) lit. b) și c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care nu precizează criteriile necesare constatării îndeplinirii condițiilor ce atrag răspunderea solidară a persoanei juridice, este neconstituțională.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Curții de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 18 februarie 2025.

PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE

MARIAN ENACHE

Magistrat-asistent,

Daniela Ramona Marițiu
