



Republica Moldova

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

DECIZIE

DE INADMISIBILITATE

a sesizării nr. 66g/2021

privind excepția de neconstituționalitate a unor prevederi
din articolele 226⁴ și 264 din Codul fiscal

*(perioada de estimare a impozitului pe venit și termenul de prescripție
pentru determinarea obligațiilor fiscale [2])*

CHIȘINĂU

15 iulie 2021

Curtea Constituțională, judecând în componența:

nei Liuba ȘOVA, *Președinte de ședință*,
dlui Nicolae ROȘCA,
dlui Serghei ȚURCAN,
dlui Vladimir ȚURCAN *judecători*,
cu participarea nei Dina Musteața, *asistent judiciar*,

Având în vedere sesizarea înregistrată pe 24 martie 2021,
Examinând admisibilitatea sesizării menționate,
Având în vedere actele și lucrările dosarului,
Deliberând pe 15 iulie 2021, în camera de consiliu,

Pronunță următoarea decizie:

ÎN FAPT

1. La originea cauzei se află excepția de neconstituționalitate a textului „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ și a textului „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din alin. (1) și alin. (2) din articolul 264 din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997, ridicată de către dl avocat Andrian Paladi, în interesele nei Angela Sănduța, în dosarul nr. 3-2160/2019, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

2. Sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a fost trimisă la Curtea Constituțională de către dna judecător Tatiana Avasiloaie de la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, în baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

A. Circumstanțele litigiului principal

3. Printr-o decizie din 10 aprilie 2018, inspectorii fiscali din cadrul Serviciului Fiscal de Stat au inițiat un control fiscal cameral repetat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit de către dna Angela Sănduța, contribuabil, persoană fizică, pentru perioadele fiscale 2012-2016.

4. Prin Decizia nr. 318/1504 din 27 iulie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a decis încasarea de la Angela Sănduța la bugetul de stat a impozitului pe venit pentru perioadele anilor 2015-2016, a majorărilor de întârziere și a amenzii.

5. Prin Decizia nr. 327 din 20 septembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat nu a dat curs cererii prealabile depuse de dna Angela Sănduța.

6. Pe 24 octombrie 2018, dna Angela Sănduța a contestat în instanța de judecată Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 318/1504 din 27 iulie 2018.

7. În ședința de judecată, dl avocat Andrian Paladi a ridicat, în interesele nei Angela Sănduța, excepția de neconstituționalitate a textului „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ și a textului „cu excepția

cazurilor prevăzute la alin. (2)” din alin. (1) și alin. (2) din articolul 264 din Codul fiscal.

8. Prin încheierea din 12 martie 2021, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, a admis cererea privind ridicarea excepției de neconstituționalitate și a trimis sesizarea către Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

B. Legislația pertinentă

9. Prevederile relevante ale Constituției sunt următoarele:

Articolul 22 Neretroactivitatea legii

„Nimeni nu va fi condamnat pentru acțiuni sau omisiuni care, în momentul comiterii, nu constituiau un act delictuos. De asemenea, nu se va aplica nici o pedeapsă mai aspră decât cea care era aplicabilă în momentul comiterii actului delictuos.”

Articolul 23 Dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle

„(1) Fiecare om are dreptul să i se recunoască personalitatea juridică.

(2) Statul asigură dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle. În acest scop statul publică și face accesibile toate legile și alte acte normative.”

Articolul 54 Restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți

„(1) În Republica Moldova nu pot fi adoptate legi care ar suprima sau ar diminua drepturile și libertățile fundamentale ale omului și cetățeanului.

(2) Exercițiul drepturilor și libertăților nu poate fi supus altor restrângeri decât celor prevăzute de lege, care corespund normelor unanim recunoscute ale dreptului internațional și sunt necesare în interesele securității naționale, integrității teritoriale, bunăstării economice a țării, ordinii publice, în scopul prevenirii tulburărilor în masă și infracțiunilor, protejării drepturilor, libertăților și demnității altor persoane, împiedicării divulgării informațiilor confidențiale sau garantării autorității și imparțialității justiției.

[...]”.

10. Prevederile relevante ale Codului fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997, sunt următoarele:

Articolul 12¹ Perioada fiscală privind impozitul pe venit

„(1) Prin perioadă fiscală privind impozitul pe venit se înțelege anul calendaristic la încheierea căruia se determină venitul impozabil și se calculează suma impozitului care trebuie achitată.

[...]”.

Articolul 226⁴ Obiectele estimării prin metode indirecte

„Obiecte ale estimării prin metode indirecte sunt orice venituri obținute de subiecții estimării începând cu **1 ianuarie 2012.**”

Articolul 264

Termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale

„(1) **Cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(2)**, obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene:

a) impozitele, taxele, majorările de întârziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

b) sancțiunile fiscale aferente unor impozite și taxe concrete – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul și taxa menționată sau pentru plata impozitului și taxei în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

c) sancțiunile fiscale neaferente unor impozite și taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvârșirii încălcării fiscale.

(2) Termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete dacă darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată.”

ÎN DREPT

A. Argumentele autorului excepției de neconstituționalitate

11. Autorul excepției de neconstituționalitate susține că prevederile contestate din articolul 226⁴ din Codul fiscal sunt contrare dispozițiilor constituționale ale articolelor 22, care se referă la neretroactivitatea legii, și 23, care stabilește exigențele calității legii.

12. Autorul excepției menționează că textul contestat a fost introdus prin Legea nr. 281 din 7 decembrie 2012 și a intrat în vigoare pe 27 decembrie 2012, însă produce efecte începând cu 1 ianuarie 2012, generând astfel obligații fiscale și eventuale sancțiuni pentru o perioadă care nu ar trebui supusă controlului fiscal. Autorul consideră că instituirea unor reglementări legale care impun un anumit comportament, precum și anumite sancțiuni pentru neîndeplinirea aceluși comportament trebuie considerată o lege defavorabilă și care înrăutățește situația destinatarului acelei norme.

13. Autorul notează că articolul 264 din Codul fiscal nu corespunde cu criteriile clarității, menționând că nu este clar care autoritate stabilește circumstanțele de extindere a termenului de prescripție, care este procedura, în baza căror probe se extinde cu titlu de excepție termenul de prescripție și care este actul care stabilește circumstanțele excepționale și posibilitatea de contestare a acestuia în fața unei instanțe de judecată.

14. Prin urmare, autorul excepției de neconstituționalitate pretinde că dispozițiile contestate sunt contrare articolelor 22, 23 și 54 din Constituție.

B. Aprecierea Curții

15. Examinând admisibilitatea sesizării privind excepția de neconstituționalitate, Curtea constată următoarele.

16. În conformitate cu articolul 135 alin. (1) lit. a) din Constituție, controlul constituționalității legilor, în prezenta cauză a unor prevederi din Codul fiscal, ține de competența Curții Constituționale.

17. Curtea constată că excepția de neconstituționalitate a fost ridicată de către dl avocat Andrian Paladi, în interesele dnei Angela Sănduța, în dosarul nr. 3-2160/2019, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani. Astfel, sesizarea este formulată de către subiectul căruia i s-a conferit acest drept, în baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

18. Curtea reține că obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie textul „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ și textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din alin. (1) și alin. (2) din articolul 264 din Codul fiscal. Curtea admite că normele contestate ar putea fi aplicate la soluționarea cauzei. După cum rezultă din sesizare și din încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, excepția de neconstituționalitate a fost ridicată într-o cauză privind contestarea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat.

19. Curtea reține că autorul sesizării a invocat articolele 22 [*neretroactivitatea legii*], 23 [*dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle*] și 54 [*restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți*] din Constituție.

20. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea observă că prevederile criticate au mai făcut obiect al controlului de constituționalitate, din perspectiva aceluiași critici formulate de același autor în alte excepții de neconstituționalitate (a se vedea DCC nr. 133 din 5 decembrie 2019; DCC nr. 136 din 9 decembrie 2019).

21. Astfel, în Decizia de inadmisibilitate nr. 136 din 9 decembrie 2019, Curtea a reținut că, potrivit articolului 12¹ din Codul fiscal, prin perioada fiscală privind impozitul pe venit se înțelege anul calendaristic la încheierea căruia se stabilește venitul impozabil. Prin urmare, atât timp cât perioada fiscală stabilită pentru metodele indirecte de estimare constituie întregul an calendaristic, nu poate fi afectat principiul neretroactivității. În același timp, Curtea a observat că articolul 226⁴ a fost introdus în Codul fiscal prin Legea nr. 267 din 23 decembrie 2011 [în vigoare de la 13 ianuarie 2012] în următoarea formulă: „Obiecte ale estimării prin metode indirecte sunt orice venituri obținute începând cu 1 ianuarie 2012 de persoana fizică din sursele de venit impozabil [...]”. În dispoziția citată se regăsește textul contestat „începând cu 1 ianuarie 2012” și este evident că obligația contribuabilului persoană fizică de a estima veniturile prin metode indirecte a existat la începutul anului 2012. Curtea a reținut că textul contestat „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ din Codul fiscal, care își are originea în Legea nr. 267 din 23 decembrie 2011 [în vigoare de la 13 ianuarie 2012], a fost menținut și ulterior prin Legea nr. 281 din 7 decembrie 2012 pentru modificarea și completarea Codului fiscal (a se vedea § § 23-26 din Decizia citată).

22. Astfel, de vreme ce nu au intervenit elemente noi de natură să determine reconsiderarea jurisprudenței Curții, atât soluția, cât și

considerentele enunțate în Decizia de inadmisibilitate nr. 136 din 9 decembrie 2019 sunt valabile și în prezenta cauză.

23. Cu privire la contestarea articolului 264 din Codul fiscal, Curtea observă că autorul excepției a pretins că prevederile contestate sunt contrare articolelor 23 și 54 din Constituție. Curtea reiterează că articolul 23 din Constituție nu are o aplicare de sine stătătoare. Pentru a putea fi invocat standardul calității legii, trebuie să existe o ingerință într-un drept fundamental. În jurisprudența sa, Curtea a menționat că testul calității legii se efectuează prin raportare la un drept fundamental (a se vedea HCC nr. 11 din 25 martie 2021, § 27; DCC nr. 13 din 2 februarie 2021, § 20).

24. Curtea observă că, în acest capăt al sesizării, autorul nu a argumentat incidența vreunui drept fundamental. Critica lui s-a bazat doar pe neclaritatea textelor infraconstituționale contestate. Din acest motiv, Curtea nu va efectua o analiză a calității prevederilor contestate prin prisma articolului 23 din Constituție.

25. De asemenea, cu referire la pretinsa încălcare a articolului 54 din Constituție, Curtea a subliniat că nici acest articol nu poate fi invocat de sine stătător. Astfel, autorul sesizării trebuia să argumenteze incidența unui drept fundamental (a se vedea HCC nr. 11 din 25 martie 2021, § 27).

26. Prin urmare, în baza celor menționate *supra*, Curtea constată că sesizarea privind excepția de neconstituționalitate nu întrunește condițiile de admisibilitate și nu poate fi acceptată pentru examinare în fond.

Din aceste motive, în baza articolelor 135 alin. (1) lit. g), 140 alin. (2) din Constituție, 26 alin. (1) din Legea cu privire la Curtea Constituțională, 61 alin. (3) și 64 din Codul jurisdicției constituționale, Curtea Constituțională

DECIDE:

1. *Se declară inadmisibilă* excepția de neconstituționalitate a textului „începând cu 1 ianuarie 2012 ” din articolul 226⁴ și a textului „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din alin. (1) și alin. (2) din articolul 264 din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997, ridicată de către dl avocat Andrian Paladi, în interesele dnei Angela Sănduța, în dosarul nr. 3-2160/2019, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

2. Prezenta decizie este definitivă, nu poate fi supusă niciunei căi de atac, intră în vigoare la data adoptării și se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Președinte de ședință

Liuba ȘOVA

Chișinău, 15 iulie 2021

DCC nr. 111

Dosarul nr. 66g/2021