

Decizia CCR nr. 662 din 11 noiembrie 2014 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 77¹ alin. (6) teza finală din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Augustin Zegrean - președinte
Valer Dorneanu - judecător
Toni Greblă - judecător
Petre Lăzăroiu - judecător
Mircea Ștefan Minea - judecător
Daniel Marius Morar - judecător
Mona-Maria Pivniceru - judecător
Puskás Valentin Zoltán - judecător
Andreea Costin - magistrat-asistent

Cu participarea în ședința publică din 7 octombrie 2014 a reprezentantului Ministerului Public, procuror Carmen-Cătălina Gliga.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 77¹ alin. (6) teza finală din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Societatea Comercială „Vanadis 94 Prod Com” - S.R.L. din București în Dosarul nr. 5.289/1.748/2013 al Judecătoriei Cornetu și care formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 174D/2014.

2. Dezbaterile au avut loc în ședința publică din 7 octombrie 2014, cu participarea reprezentantului Ministerului Public, și au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când Curtea a dispus, în temeiul art. 57 și art. 58 alin. (3) din Legea nr. 47/1992, amânarea pronunțării asupra cauzei pentru data de 9 octombrie 2014, dată la care, constatând că nu sunt prezenți toți judecătorii care au participat la dezbateri, în temeiul art. 57 din Legea nr. 47/1992 și ale art. 56 alin. (2) din Regulamentul de organizare și funcționare a Curții Constituționale, adoptat prin Hotărârea Plenului Curții Constituționale nr. 6/2012, a amânat pronunțarea pentru data de 15 octombrie 2014 și, ulterior, pentru același motiv, pentru data de 11 noiembrie 2014, dată la care a pronunțat prezenta decizie.

CURTEA,

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

3. Prin Încheierea din 4 februarie 2014, pronunțată în Dosarul nr. 5.289/1.748/2013, Judecătoria Cornetu a sesizat Curtea Constituțională pentru soluționarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Societatea Comercială „Vanadis 94 Prod Com” - S.R.L. din București într-o cauză având ca obiect soluționarea plângerii formulate împotriva încheierii de respingere a cererii de reexaminare a încheierii prin care s-a respins intabularea dreptului de proprietate, emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Ilfov - Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Buftea.

4. În motivarea excepției de neconstituționalitate se susține, în esență, că dispozițiile legale criticate îngrădesc dreptul de proprietate prin faptul că din culpa unei alte persoane, respectiv a debitorului urmărit în procedura de executare ce sa finalizat prin adjudecarea bunului, adjudecatorul se află în imposibilitatea de a-și intabula dreptul de proprietate dobândit. Apreciază că în mod greșit se impune adjudecatorului să facă dovada achitării impozitului pe transferul dreptului de proprietate, întrucât obligația de declarare a venitului și plata impozitului revin vânzătorului. Astfel, imobilul fiind dobândit printr-un act de adjudecare, debitorul avea obligația să depună declarația de venit, iar executorul putea reține impozitul aferent transferului dreptului de proprietate numai în situația în care ar fi rămas suma respectivă după achitarea creanțelor debitorului.

5. Judecătoria Cornetu opinează în sensul că textele legale criticate sunt constituționale.

6. 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 ridicată.

7. 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, reține următoarele:

8. 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.

9. Obiectul excepției de neconstituționalitate, astfel cum rezultă din încheierea de sesizare, îl constituie dispozițiile art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare. Din analiza dosarului cauzei, Curtea observă că, în realitate, autoarea excepției de neconstituționalitate critică doar dispozițiile art. 77¹ alin. (6) teza finală din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Codul fiscal). Textele de lege au următorul cuprins:

(6) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se va calcula și se va încasa de notarul public înainte de autentificarea actului sau, după caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii. Impozitul calculat și încasat se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. În cazul în care transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia, pentru situațiile prevăzute la alin. (1) și (3), se realizează prin hotărâre judecătorească sau prin altă procedură, impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează și se încasează de către organul fiscal competent. Instanțele judecătorești care pronunță hotărâri judecătorești definitive și irevocabile comunică organului fiscal competent hotărârea și documentația aferentă în termen de 30 de zile de la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii. Pentru alte proceduri decât cea notarială sau judecătorească contribuabilul are obligația de a declara venitul obținut în maximum 10 zile de la data transferului, la organul fiscal competent, în vederea calculării impozitului. Pentru înscrierea drepturilor dobândite în baza actelor autentificate de notarii publici ori a certificatelor de moștenitor sau, după caz, a hotărârilor judecătorești și a altor documente în celelalte cazuri, registrarorii de la birourile de carte funciară vor verifica îndeplinirea obligației de plată a impozitului prevăzut la alin. (1) și (3) și, în cazul în care nu se va face dovada achitării acestui impozit, vor respinge cererea de înscriere până la plata impozitului.

10. În opinia autoarei excepției de neconstituționalitate, dispozițiile legale criticate încalcă prevederile din Constituție ale art. 44 privind dreptul de proprietate privată.

11. Examinând excepția de neconstituționalitate invocată, Curtea Constituțională constată că, în precedent, s-a mai pronunțat asupra dispozițiilor legale criticate într-o cauză similară, respectiv prin Decizia nr. 342 din 10 aprilie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 411 din 20 iunie 2012, prin care a respins excepția de neconstituționalitate ca neîntemeiată. Curtea s-a limitat să stabilească constituționalitatea de principiu a textului legal criticat, indicând expres faptul că instanțele judecătorești sunt cele care au competența de a interpreta textul criticat în contextul procedurii executării silite. În prezenta cauză, Curtea va analiza, spre deosebire de Decizia nr. 342 din 10 aprilie 2012, dacă textul criticat în ipoteza particulară a impozitului datorat la transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal în procedura executării silite este capabil să dea substanță dreptului de proprietate privată prevăzut de art. 44 din Constituție, astfel încât analiza sa se va îndepărta de la ipoteza de principiu avută în vedere în decizia menționată.

12. Astfel, examinând conținutul normativ al art. 77¹ din Codul fiscal, Curtea reține că persoanele fizice datorează un impozit în raport cu veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal. Dispoziția legală criticată în prezenta cauză face parte din cap. VIII¹ „Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal” al Codului fiscal, care prevede, în esență, că, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează impozit în raport cu valoarea tranzacției. De asemenea sunt reglementate modul de calcul, autoritățile competente să calculeze și să încaseze acest impozit, termenele până la care se virează impozitul încasat, precum și scutirile de la plata acestui impozit. Dispoziția legală criticată prevede că, pentru înscrierea drepturilor dobândite în baza actelor autentificate de notarii publici ori a certificatelor de moștenitor sau, după caz, a hotărârilor judecătorești și a altor documente în celelalte cazuri, registrarorii de la birourile de carte funciară vor verifica îndeplinirea obligației de plată a impozitului și, în cazul în care nu se va face dovada achitării acestui impozit, vor respinge cererea de înscriere până la plata impozitului.

13. Așadar, Curtea constată că, potrivit art. 77¹ din Codul fiscal, contribuabilii, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor fără construcții, datorează un impozit care se calculează prin aplicarea unei cote de 2% sau 3% asupra valorii de tranzacționare, în funcție de perioada în care imobilul a fost deținut de înstrăinător.

14. În ceea ce privește persoana în sarcina căreia este stabilită obligația de plată a impozitului, Curtea observă că penultima teză a alin. (6) al art. 77¹ din Codul fiscal prevede că „Pentru alte proceduri decât cea notarială sau judecătorească contribuabilul are obligația de a declara venitul obținut în maximum 10 zile de la data transferului, la organul fiscal competent, în vederea calculării impozitului.”

15. Noțiunea de contribuabil în sensul art. 77¹ din Codul fiscal este definită prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004, cu modificările și completările ulterioare (Norme metodologice), ca fiind „persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului. În cazul transferului dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii, contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzătorul, credentierul, transmitătorul în cazul contractului de întreținere, al actului de dare în plată, al contractului de tranzacție etc., cu excepția transferului prin donație.[...]”. De asemenea, Normele metodologice definesc transferul dreptului de proprietate ca fiind „înstrăinarea, prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare-cumpărare, donație, rentă viageră, întreținere, schimb, dare în plată, tranzacție, aport la capitalul social, inclusiv în cazul când transferul se realizează în baza unei hotărâri judecătorești și altele asemenea.”

16. Referitor la autoritățile abilitate să calculeze și să încaseze acest impozit, Curtea reține că această sarcină revine organului fiscal competent. În privința obligației de declarare a venitului supus impozitării, Curtea, astfel cum a reținut la paragraful 14, constată că, în situația altor proceduri decât cea notarială sau judecătorească, aceasta revine contribuabilului. Această obligație reglementată de Codul fiscal este stabilită și prin Normele metodologice care prevăd la pct. 151⁷ că: „[...] În cazul transferurilor prin alte modalități decât procedura notarială sau judecătorească, contribuabilul are sarcina declarării venitului la organul fiscal competent, în termen de 10 zile, inclusiv, de la data transferului, în vederea stabilirii impozitului, în condițiile legii.”

17. În privința obligației de declarare a venitului supus impozitării, Normele metodologice au mai prevăzut că, în situația în care vânzătorul (debitorul) nu declară operațiunea și venitul realizat în termenul stabilit, organul de executare sau cumpărătorul, după caz, au obligația de a aduce în atenția autorităților fiscale transferul proprietății imobiliare în vederea stabilirii impozitului și emiterea deciziei de impunere. În acest sens Normele metodologice prevăd că, „În cazul transferurilor prin executare silită, după expirarea termenului de 10 zile inclusiv, în care contribuabilul avea sarcina declarării venitului la organul fiscal competent, pentru transferurile prin alte modalități decât procedura notarială sau judecătorească, organul de executare silită sau cumpărătorul, după caz, trebuie să solicite organului fiscal competent stabilirea impozitului și emiterea deciziei de impunere, conform procedurilor legale, prin depunerea documentației aferente transferului.”
18. Prin urmare, Curtea reține că, în cazul transferului dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare prin procedura executării silite, revine debitorului obligația declarării și plății impozitului astfel cum acesta a fost calculat de organul fiscal competent. În cazul în care debitorul nu își îndeplinește această obligație, revine executorului judecătoresc sau cumpărătorului bunului urmărit silit obligația de a solicita organului fiscal competent stabilirea impozitului și emiterea deciziei de impunere, pe baza documentației aferente transferului, în speță a actului de adjudecare.
19. Însă, în lipsa vreunei precizări în cuprinsul Codului fiscal sau al Normelor metodologice, Curtea apreciază că dobânditorul dreptului de proprietate asupra imobilului în litigiu ca efect al executării silite a debitorilor nu se circumscrie noțiunii de „contribuabil” prevăzute de art. 77¹ din Codul fiscal și de pct. 151² din Normele metodologice, chiar dacă, potrivit art. 114 alin. (2^o) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007 (Codul de procedură fiscală), și art. 1.472 din Codul civil, este permisă plata obligației fiscale de către o altă persoană decât debitorul.
20. Mai mult, Curtea reține că, potrivit pct. 4 din anexa nr. 4 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor și al ministrului justiției nr. 1.706/1.889/C/2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificarea impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 533 din 15 iulie 2008, decizia de impunere privind venitul din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal, în situația în care transferul se realizează prin altă procedură decât cea notarială sau judecătorească, se emite în 15 zile de către organul fiscal competent, în două exemplare, din care unul se transmite prin poștă cu confirmare de primire sau se înmânează contribuabilului sub semnătură, iar celălalt se arhivează la dosarul acestuia. Drept urmare, rezultă că decizia de impunere se comunică doar contribuabilului, chiar dacă aceasta a fost emisă ca urmare a depunerii de către adjudecatar sau organul de executare silită a documentației aferente.
21. Prin urmare, Curtea reține din coroborarea prevederilor legale cuprinse în Codul fiscal și în Normele metodologice că are calitatea de contribuabil numai persoana din patrimoniul căreia se transferă dreptul de proprietate și căreia îi revine obligația de plată a impozitului prevăzute de art. 77¹ din Codul fiscal. În cazul executării silite debitorul urmărit își conservă calitatea sa de vânzător, nefiind exceptat de la plata impozitului pe transferul dreptului de proprietate, chiar dacă vânzarea, în această situație, nu are un caracter benevol, astfel cum se va arăta și în cele ce urmează.
22. Astfel, vânzarea imobilelor prin executare silită reprezintă o procedură specială, reglementată de Codul de procedură civilă, care prevede în cartea a V-a „Despre executarea silită” vânzarea la licitație, formalitățile premergătoare vânzării la licitație, actul de adjudecare, efectele adjudecării, precum și eliberarea și distribuirea sumelor realizate prin executare silită. În acest sens, potrivit art. 379 din Codul de procedură civilă din 1865 (art. 662 din noul Cod de procedură civilă), executarea silită nu se poate face decât dacă creanța este certă, lichidă și exigibilă. Potrivit art. 500 din Codul de procedură civilă din 1865 (art. 835 din noul Cod de procedură civilă), executorul va stabili prețul imobilului, iar în cazul în care consideră necesar va cere părerea unui expert. În termen de 5 zile de la stabilirea prețului imobilului, executorul va întocmi și va afișa publicația de vânzare care va cuprinde și prețul la care a fost evaluat imobilul. Noul Cod de procedură civilă prevede că publicațiile de vânzare vor cuprinde, sub sancțiunea nulității, prețul de vânzare și vor fi comunicate, potrivit dispozițiilor pentru comunicarea și înmânarea citațiilor, și organelor fiscale locale.
23. Potrivit art. 512 din Codul de procedură civilă din 1865 (art. 848 din noul Cod de procedură civilă), adjudecatarul imobilului va depune prețul la dispoziția executorului judecătoresc în termen de cel mult 30 de zile de la data vânzării. Suma de bani realizată prin executare silită se eliberează de creditorul urmăritor până la acoperirea integrală a drepturilor sale, iar suma rămasă disponibilă se predă debitorului. În cazul în care executarea silită a fost pornită de mai mulți creditori sau când, până la eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executare, au depus și alți creditori titlurile lor, executorul judecătoresc procedează la distribuirea sumei potrivit ordinii de preferință (art. 563 din Codul de procedură civilă din 1865/ art. 864 din noul Cod de procedură civilă).
24. Curtea reține că fiecare participant la executarea silită trebuie să își îndeplinească obligațiile ce decurg din situațiile particulare ce reclamă această procedură, însă constată că din reglementarea procesului civilă a executării silite nu rezultă că executorul judecătoresc ar avea obligația reținerii impozitului datorat pentru transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, pe care să îl vireze ulterior la stat.
25. Vânzarea imobilelor prin executare silită se finalizează prin transmiterea proprietății imobilului de la debitor la adjudecatar de la data încheierii actului de adjudecare, care reprezintă titlu de proprietate și poate fi înscris în cartea funciară. Prin intabulare, adjudecatarul dobândește dreptul de a dispune de imobilul cumpărat, potrivit regulilor de carte funciară.
26. În continuare, Curtea reține că, potrivit art. 77¹ alin. (6) teza finală din Codul fiscal, registratorul de carte funciară are obligația de a verifica achitarea impozitului pe venitul obținut din transferul proprietății imobiliare. Astfel, plata impozitului de către vânzător conferă cumpărătorului dreptul de a înscrie imobilul în cartea funciară. De asemenea, dispoziția legală menționată impune respingerea cererii de înregistrare în cartea funciară dacă nu se face dovada plății impozitului până la stingerea acestei obligații.
27. Autoarea excepției de neconstituționalitate susține că dispozițiile legale criticate îi îngrădesc dreptul de proprietate prin faptul că din culpa unei alte persoane, respectiv debitorul urmărit în procedura de executare ce s-a finalizat prin adjudecarea bunului, se află în imposibilitatea de a-și intabula dreptul de proprietate dobândit.
28. În consecință, având în vedere natura criticilor de neconstituționalitate, precum și conținutul normativ al textului legal supus controlului de constituționalitate, Curtea trebuie să stabilească dacă soluția legislativă criticată reprezintă o limitare a dreptului de proprietate și dacă limitarea este justificată. Prin urmare, Curtea va analiza dacă limitele impuse de legiuitor dreptului de proprietate al adjudecatarului prin condiționarea intabulării dreptului de proprietate în cartea funciară de îndeplinirea obligației de plată a impozitului de către contribuabil reprezintă o limitare rezonabilă care să nu fie disproporționată în raport cu scopul urmărit de legiuitor. Curtea Constituțională va avea în vedere „testul” de proporționalitate structural, potrivit căruia limitarea drepturilor fundamentale trebuie să fie condiționată de îndeplinirea anumitor cerințe (a se vedea și Decizia nr. 266 din 21 mai 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 443 din 19 iulie 2013). Conform principiului proporționalității, orice măsură luată trebuie să fie adecvată - capabilă în mod obiectiv să ducă la îndeplinirea scopului, necesară - indispensabilă pentru îndeplinirea scopului și proporțională - justul echilibru între interesele concurente pentru a fi corespunzătoare scopului urmărit.
29. Dreptul de proprietate privată constituie obiectul unui regim de ordin constituțional, fiind garantat prin art. 44 din Constituție. Curtea reține că în aplicarea dispozițiilor art. 44 din Constituție, Codul civil definește prin art. 555 proprietatea privată ca fiind dreptul titularului de a poseda, de a folosi și de a dispune de un bun în mod exclusiv, absolut și perpetuu, în limitele stabilite de lege. Conținutul juridic al dreptului de proprietate cuprinde posesia, folosința și dispoziția, atribute care configurează puterea pe care proprietarul o are asupra lucrului.
30. Pentru a analiza incidența în cauză a dreptului de proprietate privată prevăzute de art. 44 din Constituție, Curtea reține că, potrivit art. 516 pct. 8 din Codul de procedură civilă din 1865 [art. 852 lit. h) din noul Cod de procedură civilă], actul de adjudecare este titlu de proprietate și poate fi înscris în cartea funciară. Astfel, prin actul de adjudecare se finalizează executarea silită imobiliară și se realizează transferul dreptului de proprietate asupra imobilului în favoarea adjudecatarului. Prin adjudecarea imobilului adjudecatarul devine proprietar, iar prin intabulare acesta dobândește dreptul de a dispune de imobilul cumpărat, potrivit regulilor de carte funciară [art. 518 alin. 2 din Codul de procedură civilă din 1865/art. 856 alin. (1) și (2) din noul Cod de procedură civilă]. Așadar, imobilul adjudecat, indiferent că este sau nu intabulat, este un bun ce intră în sfera de protecție a art. 44 din Constituție.
31. Curtea reține că art. 77¹ alin. (6) teza finală din Codul fiscal condiționează intabularea dreptului de proprietate al adjudecatarului în cartea funciară de achitarea impozitului datorat la transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal. În acest mod, dreptul de proprietate al adjudecatarului, sub aspectul atributului de dispoziție asupra bunului imobil, este afectat printr-o acțiune a statului, ceea ce reprezintă o ingerință în atributul de dispoziție al dreptului de proprietate.
32. O atare intervenție a statului reprezintă o limitare a dreptului de proprietate. Curtea reține că limitarea dreptului de proprietate trebuie să fie justificată, iar justificarea trebuie să se întemeieze pe o dispoziție expres prevăzută de Constituție. În acest sens, Curtea reține că dreptul de proprietate nu este un drept absolut, ci poate fi supus anumitor limitări, potrivit art. 44 alin. (1) din Constituție. Însă limitele dreptului de proprietate, indiferent de natura lor, nu se confundă cu însăși suprimarea dreptului de proprietate (a se vedea, în acest sens, Decizia nr. 430 din 24 octombrie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 50 din 21 ianuarie 2014).
33. În continuare, în vederea realizării testului de proporționalitate dezvoltat în jurisprudența sa, Curtea trebuie, mai întâi, să stabilească scopul urmărit de legiuitor prin măsura criticată și dacă acesta este unul legitim, întrucât testul de proporționalitate se va putea raporta doar la un scop legitim. Astfel, Curtea constată că, prin norma legală edictată, legiuitorul a urmărit predictibilitatea încasării impozitelor datorate la bugetul consolidat al statului, în acest mod fiind menținută o disciplină fiscală a contribuabililor care trebuie să își achite obligațiile față de stat, cu alte cuvinte s-a urmărit protejarea titularului dreptului de creanță, respectiv statul.
34. În privința caracterului adecvat al măsurii, Curtea constată că aceasta este adaptată și este capabilă, în abstract, să îndeplinească exigențele scopului urmărit.
35. Cu privire la caracterul necesar al măsurii criticate, Curtea apreciază că opțiunea legiuitorului pentru această măsură, respectiv executarea obligației de plată a impozitului datorat de către debitor cu consecința respingerii, în caz de neexecutare a obligației, a înscrierii dreptului de proprietate al adjudecatarului până la plata impozitului, prin prisma finalității sale, nu este indispensabilă pentru îndeplinirea scopului urmărit, reținut la paragraful 33. În acest sens, Curtea apreciază că legiuitorul avea posibilitatea reglementării altor proceduri pentru a crea mecanismele necesare colectării și vărsării impozitelor datorate statului în situația transferului proprietății prin executare silită, tocmai datorită caracterului specific al acestei proceduri. Or, în acest caz, Curtea apreciază că stabilirea și emiterea deciziei de impunere și plata în sine a impozitului nu se află într-o legătură indisolubilă cu înscrierea dreptului de proprietate al adjudecatarului în cartea funciară. Așadar, legiuitorul avea posibilitatea să reglementeze alte modalități pentru realizarea dreptului de creanță împotriva vânzătorului silit, fără a-l condiționa în vreun fel sau altul pe adjudecatar, care este un terț față de raportul de drept fiscal existent între stat și vânzătorul silit. În acest caz, Curtea reține că registratorul de carte funciară poate avea, eventual, doar obligația de a verifica emiterea deciziei de impunere, iar nu plata efectivă a impozitului stabilit prin aceasta, organul fiscal fiind cel în măsură să urmărească efectuarea acestei plăți.
36. În sensul celor de mai sus, Curtea reține că atât creanțele, cât și obligațiile fiscale se nasc, potrivit art. 23 din Codul de procedură fiscală, în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. Din acest moment se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată. Potrivit art. 110 din Codul de procedură fiscală, colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu. Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, înscris de organele competente, și poate fi reprezentat, printre altele, prin decizia de impunere.

37. În continuare, Curtea apreciază că această măsură, astfel cum a fost reglementată, nu apare ca păstrând un just echilibru cu scopul legitim urmărit din perspectiva relației existente între interesul general invocat și cel individual.

38. În prezenta cauză, în urma parcurgerii procedurii executării silite, adjudecatorul, deși este proprietar al bunului în baza actului de adjudecare, nu dispune de toate elementele dreptului său de proprietate reținute la paragraful 29, ceea ce echivalează cu faptul că statul nu îi recunoaște pe deplin dreptul, din cauza imposibilității înscrierii acestuia în cartea funciară. Astfel cum s-a arătat și la paragraful 33 din prezenta decizie, prin norma legală criticată legiuitorul a urmărit protejarea titularului dreptului de creanță, respectiv statului, de o eventuală neindeplinire a obligației fiscale de către contribuabilii, așadar de o altă persoană față de proprietar, or, în aceste condiții, textul criticat conferă, mai degrabă, un drept iluzoriu adjudecatorului. În acest sens, Curtea a statuat în jurisprudența sa, spre exemplu prin Decizia nr. 665 din 12 iunie 2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 555 din 23 iulie 2008, sau Decizia nr. 462 din 17 septembrie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 775 din 24 octombrie 2014, că drepturile constituționale trebuie să fie reale și efective, iar nu teoretice și iluzorii. De asemenea, și în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-a reținut, spre exemplu, prin Hotărârea din 12 iulie 2001, pronunțată în Cauza Prințul-Hans-Adam II de Liechtenstein împotriva Germaniei, paragraful 45, că statele membre semnatare ale Convenției pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale și-au asumat obligații de natură să asigure ca drepturile garantate de Convenție să fie concrete și efective, nu teoretice și iluzorii, măsurile legislative adoptate urmărind apărarea eficienței a drepturilor.

39. Curtea constată că, în situația în care contribuabilul nu declară operațiunea și nu plătește impozitul datorat potrivit art. 77¹ alin. (6) din Codul fiscal, adjudecatorul - dobânditorul imobilului care a făcut obiectul transferului proprietății, pentru a putea dispune de bunul dobândit prin înscrierea în cartea funciară, este nevoit să promoveze noi acțiuni pentru a putea dispune de acest drept. Spre exemplu, uzând de prevederile art. 114 alin. (2⁵) din Codul de procedură fiscală și art. 1.472 din Codul civil, poate alege să plătească el însuși impozitul, după care se va putea îndrepta cu acțiune în regres împotriva debitorului obligației fiscale sau poate formula în justiție plângere împotriva încheierii de carte funciară prin care i s-a respins cererea de intabulare a dreptului de proprietate datorită neplății impozitului. În aceste condiții, adjudecatorul, dobânditor al dreptului de proprietate, este obligat ca, după parcurgerea procedurii executării silite, respectiv a licitației, să inițieze alte proceduri judiciare pentru a putea dispune de dreptul său de proprietate, ceea ce apare ca fiind excesiv. Practic, adjudecatorul este interzis forțat într-un raport de drept fiscal, față de care este terț, pentru a-și putea valorifica dreptul de proprietate.

40. Or, legiuitorul nu poate impune condiții nerezonabile pentru persoanele care au dobândit dreptul de proprietate asupra unui imobil în baza unui act de adjudecare încheiat în urma parcurgerii procedurii executării silite. De altfel, de principiu, legiuitorul este ținut de o condiție de rezonabilitate - est modus in rebus - respectiv să fie preocupat ca exigențele instituite să fie îndeajuns de rezonabile încât să nu pună sub semnul întrebării însăși existența dreptului (a se vedea, în acest sens, Decizia nr. 39 din 29 ianuarie 2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 217 din 12 martie 2004, Decizia nr. 40 din 29 ianuarie 2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 229 din 16 martie 2004, și Decizia nr. 462 din 17 septembrie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României,

Partea I, nr. 775 din 24 octombrie 2014). În cazul de față, prin condiționarea înscrierii în cartea funciară a dreptului de proprietate dobândit prin actul de adjudecare de îndeplinirea de către o altă persoană a obligației de plată a impozitului datorat, legiuitorul a încălcat această condiție de rezonabilitate și a afectat în mod direct dreptul de proprietate al adjudecatorului.

41. În acest mod, Curtea reține că este înfrânt justul echilibru care trebuie să existe între interesele generale și cele individuale. Or, statul are nu doar obligația negativă de a nu adopta măsuri care să afecteze proprietatea, ci și obligația pozitivă, de a asigura, cu alte cuvinte, de a garanta dreptul de proprietate privată. Prin urmare, textul constituțional al art. 44 determină, pe lângă obligația negativă a legiuitorului de a nu interveni printr-o dispoziție legislativă de stabilire a unei condiții excesive, în sensul de a împiedica titularul dreptului de proprietate de a se bucura de plenitudinea dreptului său, și o obligație pozitivă a acestuia de a asigura valorificarea acestui drept și de a proteja titularul dreptului de proprietate. În prezenta cauză, Curtea constată că, din contră, legiuitorul nu și-a îndeplinit obligația negativă de a nu interveni în dreptul de proprietate privată. În consecință, Curtea reține că prin nerespectarea principiului proporționalității s-a afectat însăși substanța dreptului de proprietate, măsura neputând fi calificată ca una de stabilire a conținutului și limitelor dreptului de proprietate, în sensul art. 44 alin. (1) din Constituție.

42. Curtea, având în vedere ansamblul reglementării normative a art. 77¹ alin. (6) din Codul fiscal din care face parte și norma legală criticată, reține că, pentru identitate de rațiune, cele statuate în prezenta decizie se aplică mutatis mutandis și în cazul în care transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia se realizează prin hotărâre judecătorească.

43. Reținând încălcarea dreptului fundamental menționat, Curtea, dând expresie principiului supremației Constituției consacrat de art. 1 alin. (5), este competentă să analizeze constituționalitatea dispozițiilor legale criticate și prin prisma acestui text din Legea fundamentală (a se vedea, mutatis mutandis, Decizia nr. 100 din 9 martie 2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 261 din 24 martie 2004).

44. Art. 1 alin. (5) din Constituție consacră principiul respectării obligatorii a legilor. Pentru a fi respectată de destinatarul său, legea trebuie să îndeplinească anumite cerințe de precizie, claritate și previzibilitate, astfel încât acești destinatari să își poată adapta în mod corespunzător conduita. În acest sens, Curtea Constituțională a statuat în jurisprudența sa (de exemplu, Decizia nr. 1 din 11 ianuarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 53 din 23 ianuarie 2012) că, de principiu, orice act normativ trebuie să îndeplinească anumite condiții calitative, printre acestea numărându-se previzibilitatea, ceea ce presupune că acesta trebuie să fie suficient de precis și clar pentru a putea fi aplicat; astfel, formularea cu o precizie suficientă a actului normativ permite 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. Desigur, poate să fie dificil să se redacteze legi de o precizie totală și o anumită suplețe poate chiar să se dovedească de dorit, suplețe care nu trebuie să afecteze însă previzibilitatea legii (a se vedea, în acest sens, Decizia nr. 903 din 6 iulie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 584 din 17 august 2010, și Decizia nr. 743 din 2 iunie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 16 august 2011). Sub aspectul calității reglementării, Curtea apreciază că textul legal criticat creează o situație incertă cu privire la dreptul de proprietate al adjudecatorului, deoarece exercitarea atributului de dispoziție al acestui drept este condiționată de plata impozitului de către o altă persoană, respectiv contribuabilul care, în cazul transferului dreptului de proprietate prin executare silită, este înstrăinătorul debitor, precum și prin faptul că organul de executare silită nu are competența reținerii și virării impozitului datorat, iar din procedura executării silite reglementată de Codul de procedură civilă nu reiese faptul că prețul imobilului scos la licitație, consemnat în publicația de vânzare, include sau nu și impozitul datorat de debitor la transferul dreptului de proprietate.

45. Având în vedere cele de mai sus, rezultă că de la publicarea deciziei Curții Constituționale în Monitorul Oficial al României, Partea I, neplata de către contribuabil a impozitului prevăzut de art. 77¹ alin. (6) din Codul fiscal nu poate constitui motiv de refuz de înscriere în cartea funciară a dreptului de proprietate al adjudecatorului. De asemenea, Curtea Constituțională reține că, potrivit art. 147 alin. (1) din Constituție, îi revine legiuitorului sarcina de a pune de acord dispozițiile legale criticate cu prezenta decizie și de a crea un mecanism apt să surmonteze deficiențele de aplicare a acestora.

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

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

În numele legii

DECIDE:

Admite excepția de neconstituționalitate ridicată de Societatea Comercială „Vanadis 94 Prod Com” - S.R.L. din București în Dosarul nr. 5.289/1.748/2013 al Judecătoriei Cornetu și constată că dispozițiile art. 77¹ alin. (6) teza finală din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt constituționale în măsura în care legea nu îl obligă pe cumpărătorul adjudecator să facă dovada plății impozitului datorat de înstrăinătorul debitor pentru a-și putea înscrie în cartea funciară dreptul său de proprietate.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Judecătoriei Cornetu și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 11 noiembrie 2014.

PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE

AUGUSTIN ZEGREAN

Magistrat-asistent,

Andreea Costin

OPINIE SEPARATĂ

În dezacord cu opinia majoritară, apreciem că excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ar fi trebuit respinsă, pentru considerentele pe care le vom arăta în continuare:

1. Chiar dacă obligația registrarului de carte funciară de a verifica plata impozitului pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și de a refuza înscrierea dreptului de proprietate în cartea funciară este prevăzută ca atare în dispozițiile art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în cauza de față sunt incidente dispozițiile cărții a V-a - Despre executarea silită, titlurile I și II, respectiv art. 622-879 din noul Cod de procedură civilă, deoarece transferul dreptului de proprietate se face pe calea dreptului comun, respectiv vânzare-cumpărare, donație, executare silită etc.

În cauza de față se critică tocmai soluția de respingere a cererii de intabulare a dreptului de proprietate asupra unui imobil obținut ca urmare a adjudecării acestuia prin licitație publică, pentru motivul că nu s-a făcut dovada achitării impozitului prevăzut de dispozițiile art. 77¹ alin. (1) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. De altfel, chiar și autorii opiniei majoritare sunt de acord că vânzarea imobilelor prin executare silită reprezintă o procedură specială reglementată de Codul de procedură civilă, numai că se află în eroare atunci când afirmă că executorul judecătoresc nu are, potrivit dispozițiilor cărții a V-a din Codul de procedură civilă, obligația reținerii și virării impozitului datorat pentru transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal la bugetul căruia îi este destinat, care, după cum se va vedea, constituie fundamentul pe care se sprijină soluția pronunțată.

De aici și până la concluzia că legiuitorul impune adjudecatorului o sarcină excesivă - aceea de a face dovada achitării de către vânzător a acestui impozit -, cu consecința unei limitări nepermise a dreptului de proprietate al adjudecatorului, nu este decât un pas.

3. Textul art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu face nicio referire la cine trebuie să facă dovada achitării acestui impozit și, prin urmare, dispoziitivul Deciziei nr. 662 din 11 noiembrie 2014 se fundamentează pe o ipoteză desprinsă din situația de fapt expusă de autoarea excepției de neconstituționalitate.

Aceasta apreciază că „în mod greșit se impune adjudecatorului să facă dovada achitării impozitului pe transferul dreptului de proprietate, întrucât obligația de declarare a venitului și de plată a impozitului revine vânzătorului. Astfel, imobilul fiind dobândit printr-un act de adjudecare, debitorul (proprietarul executat silit s.n.) avea obligația să depună declarația de venit, iar executorul putea reține impozitul aferent transferului dreptului de proprietate numai în situația în care ar fi

rămăs suma respectivă după achitarea creanțelor debitorului*.

Așadar, autorii opiniei majoritare dau o interpretare constituțională unui text care nu există practic în lege [dispozițiile art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt constituționale în măsura în care legea nu îl obligă pe cumpărătorul adjudecator să facă dovada plății impozitului datorat de înstrăinătorul debitor pentru a-și putea înscrie în cartea funciară dreptul său de proprietate].

4. Rațiunea adoptării de către legiuitor a soluției de respingere de către registratorii de carte funciară a cererii de înscriere în cartea funciară a drepturilor de proprietate dobândite ca urmare a transferului dreptului de proprietate imobiliară, în cazul neplății impozitului prevăzut de dispozițiile art. 77¹ alin. (1) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fundamentează pe necesitatea unei protecții sporite a veniturilor bugetare (indiferent de bugetul căruia îi sunt destinate), statul luându-și astfel o garanție în plus atât în ceea ce privește încasarea cu celeritate a acestui impozit, cât și în ceea ce privește urmărirea încasării acestuia pe alte căi.

În concret, dispozițiile art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevăd că impozitul datorat pentru transferul dreptului de proprietate din patrimoniul persoanelor fizice se calculează și se încasează de către notarul public înainte de autentificarea actului (în ipoteza înstrăinării pe cale notarială - realizându-se astfel o veritabilă reținere la sursă) sau de către organul fiscal competent (în cazul în care transferul dreptului de proprietate se realizează prin hotărâre judecătorească) sau prin altă procedură (în speță, executarea silită). Prin urmare, deși acest impozit este datorat de proprietarul înstrăinător și deși soluția de respingere a cererii de înscriere în cartea funciară a dreptului de proprietate de către organul fiscal este emisă în baza dispozițiilor art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucât condiționează înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate de plata impozitului datorat de înstrăinător.

Se pune, firesc, întrebarea - ce se întâmplă în celelalte două ipoteze în cazul neplății impozitului, întrucât Curtea prin soluția pronunțată a constatat, pe cale de interpretare, neconstituționalitatea ipotezei în care, eventual, textul l-ar obliga pe cumpărătorul adjudecator să facă dovada plății acestui impozit?

5. În realitate, legiuitorul a dorit să se asigure că acest impozit va fi plătit fie la momentul înstrăinării imobilului (situația înstrăinării prin act notarial), fie la o dată ulterioară (pe cale judecătorească sau prin executare silită). Sub acest aspect, o posibilă soluție, riguros procedurală, ar fi fost declararea ca neconstituțională a întregii teze finale a art. 77¹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucât condiționează înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate de plata impozitului datorat de înstrăinător.

6. Cu toate acestea, din interpretarea sistematică a tuturor dispozițiilor cărții a V-a - Despre executarea silită din noul Cod de procedură civilă se constată că în cazul executării silite imobiliare nu adjudecatorul are obligația de a face dovada plății respectivului impozit, ci executorul judecătoresc, singura obligație a adjudecatorului fiind aceea de a solicita organului fiscal competent stabilirea impozitului și emiterea deciziei de impunere prin depunerea documentației aferente transferului, potrivit pct. 151⁷ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care proprietarul înstrăinător nu își respectă obligația de a declara venitul obținut ca urmare a transferului dreptului de proprietate în termen de 10 zile de la data transferului, potrivit art. 77¹ alin. (6) teza penultimă din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Se observă așadar că această obligație a adjudecatorului este subsidiară obligației contribuabilului înstrăinător, este dublată de obligația pe care o are, în primul rând, organul de executare silită (sau cumpărătorul, după caz) și este necesară doar în ipoteza în care contribuabilul nu își îndeplinește sarcina legală de a declara, în termen de 10 zile, venitul obținut din transferul proprietății imobiliare la organul fiscal competent în vederea stabilirii impozitului datorat și emiterii deciziei de impunere.

7. Această obligație a adjudecatorului este o obligație de diligență, din a cărei îndeplinire sau neîndeplinire se nasc importante consecințe legale, după cum se va arăta în continuare:

a) Potrivit art. 868 alin. (2) din Codul de procedură civilă, după depunerea sau consemnarea sumei rezultate din vânzare ori, după caz, de la data când adjudecarea imobilului urmărit a devenit definitivă, executorul va fixa de urgență un termen de 10 zile pentru depunerea titlurilor de creanță, iar potrivit alin. (3) al aceluiași articol, debitorul, creditorii urmăritori, organele fiscale locale, adjudecatorii și titularii drepturilor și sarcinilor stinse prin adjudecare despre care executorul a luat cunoștință în condițiile art. 740 vor fi înștiințați din oficiu despre fixarea acestui termen.

b) Potrivit art. 869 alin. (2) din același cod, reprezentantul fiscalului va depune înscrisurile doveditoare ale creanțelor statului sau unităților administrativ-teritoriale la sediul executorului judecătoresc.

c) În termen de 5 zile de la expirarea termenului pentru depunerea titlurilor de creanță, executorul va întocmi proiectul de distribuție a sumelor, potrivit ordinii de preferință prevăzute la art. 864-867 din Codul de procedură civilă, unde creanțele fiscale figurează pe ordinea cinci de preferință, respectiv art. 864 lit. e), proiect care va fi comunicat atât debitorului, cât și creditorilor, evident și organelor fiscale competente, pentru impozitul datorat.

Este incontestabil că în momentul în care adjudecatorul înștiințează organele fiscale competente despre venitul obținut de proprietarul executat silit, acestea vor proceda la stabilirea impozitului și emiterea deciziei de impunere, fără de care organele fiscale nu se vor putea adresa executorului judecătoresc pentru a solicita înscrierea creanței în tabelul de distribuție a sumelor rezultate din vânzarea la licitație.

Iată așadar cât de importantă este înștiințarea pe care organul de executare silită și, eventual, adjudecatorul o adresează organelor fiscale competente în vederea stabilirii impozitului datorat și emiterii deciziei de impunere, care, în opinia noastră, nu reprezintă o sarcină excesivă și disproporționată, de natură a limita exercitarea dreptului de proprietate.

8. Atât plata impozitului datorat, cât și înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate sunt așadar strâns legate de această obligație a adjudecatorului, deoarece, potrivit art. 852 din Codul de procedură civilă, după plata integrală a prețului, executorul, pe baza procesului-verbal de licitație, va întocmi actul de adjudecare, din care un exemplar se va preda adjudecatorului spre a-i servi ca titlu de proprietate, iar altul va fi comunicat din oficiu biroului de cadastru și publicitate imobiliară pentru înscrierea provizorie în cartea funciară a dreptului de proprietate al adjudecatorului.

9. Actul de adjudecare poate fi contestat în baza art. 854 alin. (1)* din Codul de procedură civilă în termen de o lună de la data înscrierii provizorii în cartea funciară.

* În vigoare la data încheierii de sesizare a Curții Constituționale.

În situația în care nu s-a făcut contestație în termenul prevăzut la art. 854 alin. (1) sau dacă aceasta a fost respinsă prin hotărâre definitivă, executorul judecătoresc va hotărî, din oficiu, prin încheiere definitivă, ca dreptul de proprietate al adjudecatorului să fie intabulat în cartea funciară [art. 855 alin. (1) din Codul de procedură civilă].

Apare, astfel, cu evidență, că întocmai ca și în cazul vânzării prin act notarial, nu adjudecatorul, ci executorul judecătoresc este în măsură să dispună intabularea în cartea funciară a dreptului de proprietate al adjudecatorului, fiind astfel exclusă ipoteza în care impozitul să nu fi fost plătit, iar faptul că în cauza dedusă judecătii s-a procedat altfel de cum prevăd dispozițiile Codului de procedură civilă este o chestiune care ține de aplicarea în concret a legii de către instanța de judecată, și nu una de constituționalitate a textului. Sub acest aspect, excepția ar fi trebuit respinsă ca inadmisibilă.

Autorii opiniei majoritare au pornit de la ideea eronată că imediat după ce imobilul a fost adjudecat la licitație publică, adjudecatorului i se înmânează actul de adjudecare cu care acesta se prezintă la biroul de cadastru și carte funciară în vederea intabulării.

Judecător,

Petre Lăzăroiu

Judecător,

Toni Greblă

Judecător,

Valer Dorneanu