

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Decizie Curtea Constituțională a României Nr. 11 din 14 ianuarie 2020 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 60 pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Monitorul oficial nr. 307 din 13.04.2020

Emitent: CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

Valer Dorneanu - președinte

Marian Enache - judecător

Daniel Marius Morar - judecător

Mona-Maria Pivniceru - judecător

Gheorghe Stan - judecător

Livia Doina Stanciu - judecător

Elena-Simina Tănăsescu - judecător

Varga Attila - judecător

Valentina Bărbățeanu - magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Liviu Drăgănescu.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 60 pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Lucian Todoran în Dosarul nr. 27.423/302/2017 al Tribunalului București - Secția a III-a civilă și care constituie obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 414D/2019.

2. La apelul nominal se constată lipsa părților. Procedura de citare este legal îndeplinită.

3. Cauza fiind în stare de judecată, președintele Curții acordă cuvântul reprezentantului Ministerului Public, care pune concluzii de respingere, ca neîntemeiată, a excepției de neconstituționalitate, arătând că facilitatea fiscală prevăzută de textul de lege criticat se justifică prin vulnerabilitatea activității de creare de programe pentru calculator în condițiile economiei de piață din România.

CURTEA,

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

4. Prin Încheierea din 4 februarie 2019, pronunțată în Dosarul nr. 27.423/302/2017, Tribunalul București - Secția a III-a civilă a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 60 pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Lucian Todoran într-o cauză civilă având ca obiect soluționarea unei acțiuni în constatarea situației de discriminare provenită din textul de lege criticat, care prevede scutirea de la plata impozitului pe venit a persoanelor fizice care desfășoară activități de creare de programe pentru calculator.

5. În motivarea excepției de neconstituționalitate se arată că se instituie o discriminare între contribuabilii persoane fizice care realizează venituri de natură salarială, în funcție de domeniul în care activează. Se susține că nu se respectă principiul justei așezări a sarcinilor fiscale, întrucât deosebirea între contribuabilii plătitori de impozit pe venituri de natură salarială și cei neplătitori ai aceluiași impozit, bazată pe domeniul de activitate, nu e permisă de niciun alt principiu constituțional. Autorul excepției precizează că în speță nu este vorba despre protejarea unei categorii defavorizate, precum în cazul persoanelor cu handicap, unde scutirea are la bază aplicarea art. 50 din Constituție. În cazul de față există un vădit și nejustificat criteriu introdus de legiuitor, anume domeniul de desfășurare a activității. Susține că se încalcă și caracterul social al statului român, întrucât scutirea nu are ca scop prosperitatea persoanei fizice, ci privilegierea unei categorii de persoane fizice care nu face parte din vreo categorie dezavantajată și, totodată, împovărarea fiscală a altor categorii.

6. Tribunalul București - Secția a III-a civilă apreciază că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată. Consideră că textul de lege criticat nu încalcă prevederile Constituției, fiind acordate anumite facilități fiscale în considerarea activității de creare de programe pentru calculator și a vulnerabilității acestui domeniu de activitate raportată la piața muncii la negru.

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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

10. Obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie prevederile art. 60 pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, care au următorul conținut normativ: „Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili: (...) 2. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1)-(3), ca urmare a desfășurării activității de creare de programe pentru calculator, în condițiile stabilite prin ordin comun al ministrului comunicațiilor și societății informaționale, al ministrului muncii și justiției sociale, al ministrului educației naționale și al ministrului finanțelor publice.”

11. În opinia autorului excepției de neconstituționalitate, prevederile de lege criticate contravin dispozițiilor din Constituție cuprinse la art. 1 alin. (3), în care se consacră caracterul de stat social al statului român, art. 4 alin. (1) privind criteriile de nediscriminare, art. 16 alin. (1) care instituie principiul egalității și art. 56 alin. (2) referitor la justa așezare a sarcinilor fiscale.

12. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea observă că art. 60 din Codul fiscal enumeră categoriile de contribuabili pentru care legiuitorul a prevăzut scutirea de la plata impozitului pe venit. Printre acestea se regăsesc, la pct. 2, persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a desfășurării activității de creare de programe pentru calculator. Autorul excepției de neconstituționalitate, care nu se încadrează în această categorie, susține că textul de lege criticat instituie un regim discriminatoriu pentru cetățenii care nu beneficiază de acest tip de scutire pentru că desfășoară activitate salarizată în alte domenii de activitate decât crearea de programe pentru calculator.

13. Față de aceste critici, Curtea reține că a dezvoltat o bogată jurisprudență din care se desprinde ideea că dispozițiile constituționale referitoare la sistemul de contribuții la bugetul de stat și al asigurărilor sociale - din care face parte și impozitul pe veniturile salariale sau asimilate acestora - conferă legiuitorului libertatea de a reglementa toate aspectele care decurg din acesta, inclusiv instituirea unor scutiri de la plata acestora. Astfel, de exemplu, prin Decizia nr. 370 din 26 aprilie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 425 din 26 iunie 2012, Curtea a statuat, în acord cu jurisprudența sa constantă, că stabilirea prin lege a obligației de plată a anumitor impozite sau taxe, precum și a eventualelor scutiri de la plata acestora ține de opțiunea exclusivă a legiuitorului, cu condiția ca aceste reglementări să se aplice în mod uniform pentru situații egale. Stabilirea obligației de plată a impozitelor și taxelor locale, precum și scutirea de la plata unor impozite sau taxe pentru anumite bunuri ori venituri sau pentru anumite categorii de contribuabili se întemeiază pe principiul așezării juste a sarcinilor fiscale, prevăzut de art. 56 alin. (2) din Constituție.

14. Tot astfel, Curtea a apreciat, prin Decizia nr. 1.052 din 14 iulie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 728 din 17 octombrie

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2011, că stabilirea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat intră în competența exclusivă a legiuitorului, acesta având dreptul exclusiv de a stabili cuantumul impozitelor și taxelor și de a opta pentru acordarea unor exceptări sau scutiri de la aceste obligații în favoarea anumitor categorii de contribuabili.

15. De asemenea, Curtea a observat, prin Decizia nr. 270 din 7 mai 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 554 din 28 iulie 2014, paragraful 16, că în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-a recunoscut faptul că legiuitorul trebuie să dispună, la punerea în aplicare a politicilor sale, mai ales cele sociale și economice, de o marjă de apreciere pentru a se pronunța atât asupra existenței unei probleme de interes public care necesită un act normativ, cât și asupra alegerii modalităților de aplicare a acestuia (Decizia de inadmisibilitate din 4 septembrie 2012, pronunțată în Cauza Dumitru Daniel Dumitru și alții împotriva României, paragraful 49).

16. Prezintă relevanță în cauză și cele statuate prin Decizia nr. 651 din 29 noiembrie 2005, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 51 din 19 ianuarie 2006, în sensul că legiuitorul, având competența exclusivă în stabilirea impozitelor, taxelor și a oricăror altor venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat, este în drept să determine veniturile supuse impozitării, categoriile de persoane fizice și juridice care au calitatea de contribuabili sau/și serviciile publice condiționate de plata unor taxe de beneficiari. În virtutea aceleiași competențe, legiuitorul poate stabili și excepții, constând în scutirea unor servicii publice sau a anumitor categorii de persoane de la obligația plății taxelor, iar instituirea unor asemenea excepții nu este contrară prevederilor constituționale dacă a fost făcută în considerarea unor situații deosebite, păstrându-se tratamentul juridic egal pentru situații identice.

17. În contextul acestei jurisprudențe, Curtea observă că prin art. 60 din Codul fiscal s-au stabilit categoriile cu privire la care legiuitorul a apreciat oportun să acorde scutiri de la plata impozitului pe venit, cu îndeplinirea unor diverse condiții. Este vorba despre persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, persoanele fizice care desfășoară activități de creare de programe pentru calculator, cele care desfășoară activități de cercetare-dezvoltare și inovare, cele care desfășoară activități sezoniere în domeniul generic hotelier și alimentație, angajatorii care desfășoară activități în sectorul construcții și în anumite domenii de producere a materialelor de construcții și cei care desfășoară activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică.

18. Curtea reține că autorul excepției invocă pretinsul tratament discriminatoriu prin raportare la situația persoanelor fizice care desfășoară activități de creare de programe pentru calculator. Astfel cum rezultă din expunerea de motive la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul a acordat categoriei profesionale menționate un tratament fiscal preferențial ținând cont de necesitatea sprijinirii acestui tip de activitate și pentru evitarea migrării persoanelor fizice cu pregătire în domeniu.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19. Curtea apreciază că relevanța domeniului tehnologiei informației în dezvoltarea economiei naționale, rolul deosebit pe care acesta îl poate avea în progresul unor diverse ramuri industriale, multiplele aplicații practice pe care creațiile informatice le pot avea în întregul spectru de activități ce caracterizează viața socială actuală, cu efecte benefice asupra evoluției societății, justifică măsura de protecție prevăzută de textul de lege criticat. Existența facilității fiscale în discuție stimulează menținerea pe piața forței de muncă din România a specialiștilor din acest domeniu, având ca efect constituirea și consolidarea unui sector performant, ale cărui creativitate și eficiență concură la creșterea economică a întregii societăți.

20. Importanța deosebită a acestui domeniu reiese și din Directiva 2009/24/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2009 privind protecția juridică a programelor pentru calculator, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L nr. 111 din 5 mai 2009, care subliniază faptul că activitatea de creare de programe pentru calculator necesită utilizarea unor resurse umane, tehnice și financiare considerabile, iar programele pentru calculator joacă un rol din ce în ce mai important în numeroase sectoare industriale, tehnologia informatică fiind considerată de o importanță fundamentală pentru dezvoltarea industrială a Comunității [Europene].

21. Referitor la invocarea art. 16 alin. (1) din Constituție, Curtea reține că, prin Decizia nr. 25 din 23 februarie 1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 136 din 1 aprilie 1999, a subliniat că principiul egalității consacră egalitatea cetățenilor în fața legii și a autorităților publice, iar nu egalitatea de tratament juridic aplicat unei categorii de cetățeni în comparație cu alta.

22. Tot astfel, prin Decizia nr. 79 din 20 mai 1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 323 din 6 iulie 1999, sau Decizia nr. 53 din 19 februarie 2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 224 din 3 aprilie 2002, Curtea a statuat că art. 16 alin. (1) din Constituție vizează egalitatea în drepturi între cetățeni în ceea ce privește recunoașterea în favoarea acestora a unor drepturi și libertăți fundamentale, nu și identitatea de tratament juridic în ceea ce privește aplicarea unor măsuri, indiferent de natura lor. În felul acesta se justifică nu numai admisibilitatea unui regim juridic diferit față de anumite categorii de persoane, dar și necesitatea lui.

23. Totodată, în conformitate cu jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, statele beneficiază de o anumită marjă de apreciere în a decide dacă și în ce măsură diferențele între diversele situații similare justifică un tratament juridic diferit, iar scopul acestei marje variază în funcție de anumite circumstanțe, de domeniu și de context (a se vedea Hotărârea din 23 iulie 1968, pronunțată în Cauza „Aspecte privind regimul lingvistic în școlile belgiene” împotriva Belgiei, paragraful 10, Hotărârea din 16 septembrie 1996, pronunțată în Cauza Gaygusuz împotriva Austriei, paragraful 42, sau Hotărârea din 6 iulie 2004, pronunțată în Cauza Bocancea și alții împotriva Moldovei, paragraful 24).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

24. Or, în cauza de față, măsura contestată urmărește un scop legitim - asigurarea dezvoltării economice a țării - și păstrează un raport rezonabil de proporționalitate între interesele generale ale societății și cele particulare, întrucât scutirea de impozitul pe venit a persoanelor care creează programe pentru calculator are consecințe benefice, în cele din urmă, la nivelul întregii societăți, diversitatea și complexitatea creațiilor acestora demonstrând utilitatea lor de netăgăduit într-o multitudine de domenii ale vieții economice, sociale și chiar culturale. Totodată, Curtea observă, contrar susținerilor autorului excepției de neconstituționalitate, că această facilitate fiscală nu se răsfrânge în mod negativ asupra celorlalți contribuabili, aceștia nefiind ținuți să suporte vreo eventuală diferență corespunzătoare scutirii de impozit aplicate persoanelor care creează programe pentru calculator. Ca atare, nu se poate susține că s-ar genera o împovărare fiscală a celorlalte categorii de salariați ca urmare a scutirii de impozitul pe venit a persoanelor menționate, de vreme ce valoarea impozitului pe venit datorată de fiecare persoană se calculează în funcție de propriul venit, la care nu se adăugă nicidecum vreun supliment care să compenseze scutirea ce face obiectul prezentei critici.

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

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

În numele legii DECIDE:

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de Lucian Todoran în Dosarul nr. 27.423/302/2017 al Tribunalului București - Secția a III-a civilă și constată că dispozițiile prevederilor art. 60 pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sunt constituționale în raport cu criticile formulate. Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică Tribunalului București - Secția a III-a civilă și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Pronunțată în ședința din data de 14 ianuarie 2020. PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE prof. univ. dr. VALER DORNEANU

Magistrat-asistent,

Valentina Bărbățeanu