

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

Decizia Curții Constituționale a României Nr. 586 din 25 septembrie 2018 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Monitorul oficial nr. 983 din 20.11.2018

Emitent: CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

Valer Dorneanu - președinte

Marian Enache - judecător

Petre Lăzăroiu - judecător

Mircea Ștefan Minea - judecător

Daniel Marius Morar - judecător

Mona-Maria Pivniceru - judecător

Livia Doina Stanciu - judecător

Simona-Maya Teodoroiu - judecător

Varga Attila - judecător

Cosmin-Marian Văduva - magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Ioan-Sorin-Daniel Chiriazii.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Societatea MBL Computers - S.R.L. din București în Dosarul nr. 2.914/2/2017 al Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și care formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 2.883D/2017.

2. Dezbaterile au avut loc în ședința publică din 18 septembrie 2018, în prezența avocatului autoarei excepției de neconstituționalitate, domnul Bogdan Toma, din Baroul București, cu împuternicire avocațială la dosar, în lipsa celeilalte părți, care a fost legal citată, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când Curtea a amânat pronunțarea pentru data de 25 septembrie 2018, dată la care a pronunțat prezenta decizie. CURTEA,

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

3. Prin Încheierea din 27 noiembrie 2017, pronunțată în Dosarul nr. 2.914/2/2017, Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Excepția a fost ridicată de Societatea MBL Computers - S.R.L. din București, reclamantă într-o cauză având ca obiect anularea unui act administrativ.

4. În motivarea excepției de neconstituționalitate, autoarea arată, mai întâi, rațiunile pentru care apreciază că dispozițiile criticate încalcă prevederile art. 16 alin. (1) și art. 56 din Constituție. Astfel, prevederile art. 23 lit. i) din Codul fiscal instituie o excepție de neimpozitare avantajoasă pentru deținătorii de participații de peste 10% și, respectiv, dezavantajoasă pentru deținătorii de participații sub 10%, fără a exista o justificare rezonabilă pentru această opțiune a legiuitorului de impozitare diferențiată. Se arată că, în jurisprudența sa, Curtea Constituțională a instituit obligația legiuitorului de a proceda la instituirea unor reglementări conforme cu principiile fiscalității, enumerate la art. 3 din Codul fiscal, dar și cu principiile legii fundamentale. Or, cu referire la dispozițiile criticate, autoarea apreciază că, dimpotrivă, prin stabilirea pragului de 10% din capitalul social al persoanei juridice la

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

care contribuabilul are titlurile de participare, legiuitorul ignoră principiile și dispozițiile obligatorii ale Curții Constituționale, instituind o excepție de neimpozitare dezavantajoasă pentru deținătorii de participații sub 10%.

5. În continuare, autoarea arată că dispozițiile criticate încalcă și prevederile art. 139 alin. (1), coroborate cu prevederile art. 1 alin. (5) din Constituție. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții Constituționale și a Curții Europene a Drepturilor Omului, respectarea legii impune și o anumită calitate a acesteia, existența unor contradicții în cadrul actului normativ nerespectând cerințele de calitate pentru ca o normă să fie considerată lege.

6. Potrivit 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 ași exprima punctele de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

7. Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal apreciază că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată. Astfel, este de necontestat dreptul statului de a reglementa modul de percepere a sarcinilor fiscale. Este adevărat că este necesar ca această reglementare să respecte principiile egalității de drepturi, însă, prin simpla condiționare a scutirii de la impozitare de deținerea unei cote de participare de peste 10% nu se poate considera că este încălcat acest principiu, statul având dreptul să condiționeze scutirea de împrejurări justificate obiectiv.

8. Președinții celor două Camere ale Parlamentului, Guvernul și Avocatul Poporului nu au comunicat punctele lor de vedere cu privire la excepția de neconstituționalitate. CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, raportul întocmit de judecătorul-raportor, concluziile avocatului autoarei excepției de neconstituționalitate, 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 constituie prevederile art. 23 lit. i) 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 cuprins: „La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt neimpozabile: (...) **i) veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;**”.

11. În opinia autoarei excepției de neconstituționalitate, prevederile legale criticate contravin dispozițiilor constituționale ale art. 16 alin. (1) privind egalitatea în drepturi, art. 56 privind contribuțiile financiare și art. 139 alin. (1) referitor la impozite, taxe și alte contribuții, coroborate cu art. 1 alin. (5) privind obligativitatea respectării Constituției, a supremației sale și a legilor.

12. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că dispozițiile art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal vizează una dintre cele 15 categorii de venituri care, la calculul rezultatului fiscal, sunt neimpozabile. Categoria de contribuabili cărora legiuitorul a înțeles să le acorde, în anumite condiții, această facilitate este formată din persoanele care realizează venituri din evaluarea/reevaluarea/ vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică

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

română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri.

13. Este evident că legiuitorul, în interiorul categoriei de contribuabili care realizează venituri din evaluarea/reevaluarea/ vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, distinge între două categorii de contribuabili.

14. Astfel, legiuitorul distinge între contribuabilii care, la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv, dețin, pe o perioadă neîntreruptă de un an, o parte din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare și cei care, la aceeași dată, nu dețin, pe o perioadă neîntreruptă de un an, o parte din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. În al doilea rând, legiuitorul distinge între contribuabilii care dețin minimum 10% din capitalul social și cei care nu dețin minimum 10% din capitalul social. Întrucât, în motivarea excepției, autoarea critică exclusiv aceste criterii, Curtea nu se va pronunța cu privire și la primul criteriu amintit.

15. Curtea reține că legiuitorul, pe baza criteriilor anterior menționate, a stabilit un regim juridic diferențiat celor două categorii de contribuabili. Astfel, doar veniturile contribuabililor care, la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv, dețin, pe o perioadă neîntreruptă de un an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare nu vor fi impozabile.

16. Evaluarea acțiunii statului de a stabili acest tratament diferențiat, precum și scopul urmărit în instituirea acestuia, trebuie raportate la dreptul exclusiv al legiuitorului de a acorda anumite scutiri sau reduceri de impozite în favoarea anumitor categorii de contribuabili și în anumite perioade de timp, în funcție de situațiile conjuncturale, dar, evident, și în raport cu situația economicofinanciară a țării în perioadele respective (paragraful 22 al Deciziei nr. 341 din 24 mai 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 856 din 27 octombrie 2016). La rândul său, acest drept exclusiv al legiuitorului trebuie privit din perspectiva competenței sale exclusive de a stabili taxele și impozitele, precum și de a configura regimul juridic al acestora întemeiate pe dispozițiile art. 139 alin. (1) din Constituție (paragraful 15 al Deciziei Curții nr. 270 din 7 mai 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 554 din 28 iulie 2014). Totodată, în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-a reținut că statul, mai ales atunci când elaborează și pune în practică o politică în materie fiscală, se bucură de o marjă largă de apreciere, cu condiția existenței unui „just echilibru” între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului (paragraful 16 al deciziei antereferite).

17. Este, deci, mai presus, de îndoială, că, în ceea ce privește materia fiscală, statul are nu doar o marjă de apreciere, ci o marjă, caracterizată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, drept largă. Având în vedere, în plus, și jurisprudența constantă a Curții Constituționale, potrivit căreia legiuitorul are dreptul exclusiv de a acorda anumite scutiri sau reduceri de impozite, Curtea constată că, în adoptarea dispozițiilor criticate, legiuitorul s-a menținut în limitele exercitării acestuia.

18. 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 Societatea MBL Computers - S.R.L. din București în Dosarul nr. 2.914/2/2017 al Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și constată că dispozițiile art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

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

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 25 septembrie 2018.

PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE

prof. univ. dr. VALER DORNEANU

Magistrat-asistent,

Cosmin-Marian Văduva