



Republica Moldova

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

DECIZIE

DE INADMISIBILITATE

a sesizării nr. 51g/2023

privind excepția de neconstituționalitate a textului „ținerii ei neconforme” din
articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal

CHIȘINĂU

5 octombrie 2023

Curtea Constituțională, judecând în componența:

dlui Nicolae ROȘCA, *Președinte*,
dnei Liuba ȘOVA,
dlui Serghei ȚURCAN,
dlui Vladimir ȚURCAN, *judecători*,
cu participarea dlui Vasili Oprea, *asistent judiciar*,

Având în vedere sesizarea înregistrată la 28 februarie 2023,
Examinând admisibilitatea sesizării menționate,
Având în vedere actele și lucrările dosarului,
Deliberând la 5 octombrie 2023, în camera de consiliu,

Pronunță următoarea decizie:

ÎN FAPT

1. La originea cauzei se află sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a textului „ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal, ridicată de dl avocat Denis Grecu în interesele SRL „Lux-Stil”, în dosarul nr. 3a-1449/2021, pendinte la Curtea de Apel Chișinău.

2. Sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a fost trimisă la Curtea Constituțională de un complet de judecători format din dnii Ghenadie Mîra, Grigore Dașchevici și dna Angela Bostan de la Curtea de Apel Chișinău, pe baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

A. Circumstanțele litigiului principal

3. Circumstanțele litigiului principal, așa cum au fost formulate de autorul excepției, pot fi rezumate după cum urmează.

4. Printr-o Decizie a Camerei Înregistrării de Stat din 3 martie 2017 a fost inițiată procedura de lichidare a SRL „Lux-Stil”. În cadrul procedurii de lichidare, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal al întreprinderii și a întocmit actul de control nr. 5-684294 din 26 octombrie 2017.

5. La 17 noiembrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 118/2157 prin care a stabilit că SRL „Lux-Stil” nu a păstrat în modul corespunzător documentele de evidență contabilă și benzile de control, fapt care nu a permis controlul privind corectitudinea calculării impozitelor și taxelor, conform articolului 257 alin. (5) din Codul fiscal. Pe baza articolului 43 alin. (6) din Legea contabilității, Serviciul Fiscal a dispus ca, în termen de până la două luni din data constatării încălcării, să fie restabilite registrele mașinilor de casă și control și benzile de control.

6. La 6 decembrie 2017, SRL „Lux-Stil” i-a adresat Serviciului Fiscal de Stat o cerere prealabilă prin care a contestat decizia din 17 noiembrie 2017 în partea în care a fost obligată să restabilească registrele mașinilor de casă și control și benzile de control. La 21 decembrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a emis o decizie prin care a suspendat executarea deciziei contestate prin cerere prealabilă și a dispus efectuarea controlului fiscal repetat prin metode indirecte de estimare a impozitului pe venit.

7. La 16 ianuarie 2018, dl lichidator Cornel Guțu s-a adresat, în interesele SRL „Lux-Stil”, cu o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea Deciziei nr. 118/2157 din 17 noiembrie 2017 în partea obligării la restabilirea, în termen de două luni din data constatării încălcării, a registrelor mașinilor de casă și control și a benzilor de control.

8. Prin Hotărârea Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, din 21 septembrie 2021, cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată.

9. La 20 octombrie 2021, SRL „Lux-Stil” a atacat cu apel hotărârea instanței de judecată. Dl avocat Denis Grecu, care reprezintă SRL „Lux-Stil”, a ridicat în apel excepția de neconstituționalitate a textului „țineri ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal, care reglementează situația în care Serviciul Fiscal de Stat poate dispune calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte.

10. Prin Încheierea din 28 iunie 2022, Curtea de Apel Chișinău a admis ridicarea excepției de neconstituționalitate și a sesizat Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

B. Legislația pertinentă

11. Prevederile relevante ale Constituției sunt următoarele:

Articolul 9

Principiile fundamentale privind proprietatea

- „(1) Proprietatea este publică și privată. Ea se constituie din bunuri materiale și intelectuale.
- (2) Proprietatea nu poate fi folosită în detrimentul drepturilor, libertăților și demnității omului.
- (3) Piața, libera inițiativă economică, concurența loială sînt factorii de bază ai economiei.”

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 46

Dreptul la proprietate privată și protecția acesteia

- „(1) Dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate.
- [...].”

Articolul 126

Economia

„(1) Economia Republicii Moldova este economie de piață, de orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în concurență liberă.

(2) Statul trebuie să asigure:

- a) reglementarea activității economice și administrarea proprietății publice ce-i aparține în condițiile legii;
- b) libertatea comerțului și activității de întreprinzător, protecția concurenței loiale, crearea unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție;
- c) protejarea intereselor naționale în activitatea economică, financiară și valutară;
- d) stimularea cercetărilor științifice;

- e) exploatarea rațională a pământului și a celorlalte resurse naturale, în concordanță cu interesele naționale;
- f) refacerea și protecția mediului înconjurător, precum și menținerea echilibrului ecologic;
- g) sporirea numărului de locuri de muncă, crearea condițiilor pentru creșterea calității vieții;
- h) inviolabilitatea investițiilor persoanelor fizice și juridice, inclusiv străine.”

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

Articolul 189

Calcularea impozitelor și taxelor de către Serviciul Fiscal de Stat

„(1) Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

(2) Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza **ținerii ei neconforme**, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte.

Serviciul Fiscal de Stat recalculează obligațiile fiscale calculate prin metode și din surse indirecte după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective. Recalcularea obligațiilor fiscale calculate prin metode și din surse indirecte se efectuează doar în cazul în care contribuabilul a restabilit evidența și a prezentat actele Serviciului Fiscal de Stat, nu mai târziu de un an din data aducerii la cunoștință a deciziei asupra cazului de încălcare a legislației.

(3) Acțiunile prevăzute la alin. (1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 111 din prezentul titlu.

[Articolul 189 alin. (2) în redactarea Legii nr. 356 din 29 decembrie 2022, în vigoare din 1 ianuarie 2023]

13. Prevederile relevante ale Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007 sunt următoarele:

Articolul 3

Noțiunile de bază

„(1) În sensul prezentei legi, noțiunile de mai jos semnifică:

[...]

standarde de contabilitate – Standarde Internaționale de Raportare Financiară (I.F.R.S.), Standarde Naționale de Contabilitate (S.N.C.) și Standarde Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (S.N.C.S.P.);

Standarde Internaționale de Raportare Financiară – standarde și interpretări, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, care devin valabile în Republica Moldova după acceptarea lor de Guvernul Republicii Moldova;

Standarde Naționale de Contabilitate – standarde și interpretări, bazate pe directivele Uniunii Europene și pe I.F.R.S., elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, care stabilesc reguli generale obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară;

Standarde Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public – standarde și interpretări, elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, bazate pe Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (S.I.C.S.P.), elaborate de Federația Internațională a

Contabililor și care stabilesc reguli generale obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară în sectorul public.

(2) Noțiunile utilizate în prezenta lege și nespecificate la alin. (1) sunt definite în standardele de contabilitate, precum și în alte acte normative adoptate în conformitate cu art. 11 alin.(2) lit. a.”

Articolul 4 Aplicarea standardelor de contabilitate

„(1) Entitatea de interes public ține contabilitatea și întocmește situațiile financiare conform I.F.R.S.

(2) Entitățile care aplică sistemul contabil în partidă dublă, altele decât instituțiile publice și entitățile specificate la alin. (1), țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare în baza I.F.R.S. sau S.N.C., conform politicilor contabile.

(4) Entitățile care aplică sistemul contabil în partidă simplă țin contabilitatea conform normelor aprobate de Ministerul Finanțelor.

(5) În cazul în care prevederile S.N.C. și ale altor acte normative elaborate și adoptate în conformitate cu art. 11 alin. (2) lit. a) nu stabilesc unele reglementări prevăzute în I.F.R.S., entitatea este încurajată să aplice prevederile I.F.R.S. până la acceptarea lor de Guvernul Republicii Moldova.

(6) Instituțiile publice aplică sistemul contabil în partidă dublă, țin contabilitatea și întocmesc rapoartele financiare în baza S.N.C.S.P. sau a normelor metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor pentru sectorul bugetar.”

Articolul 7 Obligativitatea ținerii contabilității

„(1) Standardele de contabilitate constituie baza ținerii contabilității și raportării financiare de către entități și sunt parte componentă a cadrului juridic al Republicii Moldova. Pentru entitate, standardele de contabilitate sunt obligatorii și acestea se selectează în conformitate cu art.4.

(2) Entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 11 alin. (2) lit. a).”

14. Prevederile relevante ale Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017, în vigoare din 1 ianuarie 2019, sunt următoarele:

Articolul 36

„(1) Prezenta lege intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2019.

[...]

(3) De la data intrării în vigoare a prezentei legi, prevederile Legii contabilității nr. 113/2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 27–34, art. 61) se aplică doar față de autoritățile/instituțiile bugetare.”

ÎN DREPT

A. Argumentele autorului excepției de neconstituționalitate

15. Articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal stabilește că Serviciul Fiscal de Stat calculează sumele impozitelor și taxelor care trebuie vărsate la bugetul de stat prin metode și din surse indirecte doar în cazul în care constată că lipsește contabilitatea sau dacă aceasta este ținută în mod necorespunzător. Autorul excepției consideră că

textul „în cazul ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal este lipsit de previzibilitate, pentru că nu sunt precizate încălcările care reprezintă o ținere neconformă a contabilității. În lipsa unei liste exacte a abaterilor, acest text de lege îi permite Serviciului Fiscal de Stat să abuzeze de atribuțiile sale și să aplice articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal în mod discreționar.

16. Autorul sesizării susține că aceste deficiențe încalcă articolele 9, 23, 46, 126 și 130 din Constituție.

B. Aprecierea Curții

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

18. 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.

19. Curtea reține că excepția de neconstituționalitate ridicată de reprezentantul părții în proces este formulată de subiectul căruia i s-a conferit acest drept, pe baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

20. Obiectul excepției îl constituie textul „ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal. Curtea reține că prevederile contestate nu au făcut anterior obiect al controlului de constituționalitate.

21. Analizând sesizarea privind excepția de neconstituționalitate, Curtea observă că aceasta a fost ridicată în procedura apelului într-o cauză care are ca obiect controlul legalității unei decizii a Serviciului Fiscal de Stat în care s-a aplicat articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal. În decizia contestată, Serviciul Fiscal a stabilit că SRL „Lux-Stil” a ținut contabilitatea în mod necorespunzător și a decis să calculeze impozitul și taxele datorate prin metode și din surse indirecte. Așadar, Curtea reține că textul „în cazul ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal ar putea fi aplicat la soluționarea cauzei de către instanța de judecată.

22. O altă condiție obligatorie pentru ca excepția de neconstituționalitate să poată fi examinată în fond este incidența unui drept fundamental. Astfel, Curtea va analiza, prin prisma argumentelor autorului sesizării, dacă prevederile contestate reprezintă o ingerință într-un drept fundamental garantat de Constituție (DCC nr. 95 din 17 iunie 2021, § 28; DCC nr. 125 din 13 septembrie 2022, § 22).

23. Autorul excepției susține că dispozițiile contestate contravin articolelor 9 (*principiile fundamentale privind proprietatea*), 23 (*dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle*), 46 (*dreptul la proprietate privată și protecția acesteia*), 126 (*Economia*) și 130 (*Sistemul financiar-creditar*) din Constituție.

24. În jurisprudența sa, Curtea a precizat 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. Curtea a stabilit că problema calității unei legi nu reprezintă o problemă de constituționalitate atât timp cât nu este afectat un drept fundamental (DCC nr. 133 din 27 septembrie 2022, § 15).

25. Referitor la articolele 126 și 130 din Constituție, Curtea constată că autorul excepției nu a motivat în ce măsură prevederile contestate afectează normele constituționale menționate. Potrivit articolelor 24 alin. (2) din Legea cu privire la Curtea Constituțională și 39 din Codul jurisdicției constituționale, sesizarea trebuie să fie motivată. În situații similare, Curtea a notat că simpla trimitere la un text din

Constituție, fără explicarea pretensei neconformități cu acesta a prevederilor legale contestate, nu echivalează cu un argument. Dacă ar proceda la examinarea unei asemenea excepții de neconstituționalitate, Curtea l-ar înlocui pe autorul acesteia la formularea unor critici de neconstituționalitate, fapt care ar echivala cu un control efectuat din oficiu (DCC nr. 128 din 13 septembrie 2022, § 24).

26. În sesizare, autorul excepției a susținut că lipsa de claritate și previzibilitate a textului „ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal reprezintă o ingerință în articolele 9 și 46 din Constituție, care garantează dreptul la proprietate privată. Pentru că problema de drept ridicată în sesizare face incident dreptul pe care îl garantează aceste din urmă articole, Curtea va analiza argumentul privind pretinsa lipsa de claritate a textului de lege contestat.

27. Curtea observă că regulile privind ținerea contabilității și raportării financiare la data la care a fost adoptată decizia contestată în cauza principală erau reglementate de Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007. Din acest motiv, Curtea va analiza pretinsa lipsă de previzibilitate a textului de lege contestat prin raportare la această lege. Curtea explică această abordare în baza principiului *tempus regit actum*.

28. Curtea reține, din coroborarea dispozițiilor articolelor 1, 2, 3 și 7 din Legea nr. 113 din 27 aprilie 2007, că prevederile legii se aplică, *inter alia*, persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător înregistrate în Republica Moldova și care, indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare, au obligația să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de această lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu articolul 11 alin. (2) lit. a).

29. Așadar, Curtea constată că orice subiect al Legii nr. 113 din 27 aprilie 2007 are obligația de a ține evidența contabilă [articolul 7 alin. (2)] în modul prevăzut de dispozițiile legii menționate, precum și de dispozițiile actelor normative infralegale menționate în această lege. Modul de organizare și ținere a contabilității depinde de sistemul contabil aplicat de entitate, adică, dacă aplică (i) sistemul contabil în partidă simplă, (ii) sistemul contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare simplificate, sau (iii) sistemul contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare complete. În cazul în care o entitate, alta decât o instituție publică sau o entitate de interes public, aplică sistemul contabil în partidă dublă, aceasta ține contabilitatea și întocmește situațiile financiare în baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (I.F.R.S.) sau a Standardelor Naționale de Contabilitate (S.N.C.) și conform politicilor contabile.

30. Mai mult, pe baza articolului 11 alin. (1) literele a) și b) din Lege, Guvernul asigură aplicarea unei politici unice în domeniul contabilității și raportării financiare, publică în mod oportun standardele internaționale de raportare financiară (I.F.R.S.) și actualizările aferente în Monitorul Oficial și asigură plasarea acestora pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor.

31. Așadar, Curtea constată că legislația conține repere obiective care le permit subiectelor legii să identifice standardul contabil concret, iar pe baza acestuia, să cunoască faptele care ar putea să atragă incidența textului „ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal.

32. Curtea reamintește că sfera de aplicare a conceptului de previzibilitate depinde în mare măsură de conținutul instrumentului în cauză, de domeniul pe care îl reglementează, precum și de numărul și statutul destinatarilor săi. Persoanele care

au o activitate profesională, inclusiv persoanele juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, trebuie să dea dovadă de o prudență mai mare în cadrul activității lor și este de așteptat ca aceștia să-și asume riscurile inerente activității lor (a se vedea cauzele *Satakunnan Markkinapörssi Oy și Satamedia Oy v. Finlanda* [MC], 27 iunie 2017, § 145; *Sekmadienis Ltd. v. Lituania*, 30 ianuarie 2018, § 65; *Magyar Kétfarkú Kutya Párt v. Ungaria* [MC], 20 ianuarie 2020, §§ 94 și 98).

33. 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) literele a) și 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* sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a textului „ținerii ei neconforme” din articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal, ridicată de dl avocat Denis Grecu în interesele SRL „Lux-Stil”, în dosarul nr. 3a-1449/2021, pendinte la Curtea de Apel Chișinău.

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

Nicolae ROȘCA

Chișinău, 5 octombrie 2023

DCC nr. 124

Dosarul nr. 51g/2023