



Republica Moldova
CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

HOTĂRÂRE

privind excepția de neconstituționalitate
a unor prevederi din articolele 226⁴, 226⁶ alin. (6²) și 264 din Codul fiscal

(termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale)

(sesizarea nr. 169g/2022)

CHIȘINĂU

4 aprilie 2024

În numele Republicii Moldova,
Curtea Constituțională, judecând în componența:

nei Liuba ȘOVA, *Președinte de ședință*,
nei Viorica PUICA,
dlui Nicolae ROȘCA,
dlui Serghei ȚURCAN,
dlui Vladimir ȚURCAN, *judecători*,
cu participarea dlui Dumitru Avornic, *asistent judiciar*,

Având în vedere sesizarea înregistrată la 28 octombrie 2022,
Examinând sesizarea menționată în ședință plenară publică,
Având în vedere actele și lucrările dosarului,
Deliberând la 4 aprilie 2024, în camera de consiliu,

Pronunță următoarea hotărâre:

PROCEDURA

1. La originea cauzei se află o sesizare cu privire la excepția de neconstituționalitate:

- a textului „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴;
 - a textului „doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art. 20” din articolul 226⁶ alin. (6²) și
 - a textului „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alineatul (1) și a alineatului (2) din același articol din Codul fiscal,
- ridicată de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău.

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

3. În procesul soluționării sesizării, Curtea Constituțională a solicitat opiniile Guvernului, Parlamentului, Președintelui Republicii Moldova și Serviciului Fiscal de Stat.

4. La ședința publică a Curții a participat dl avocat Aureliu Scorțescu, reprezentant al autorului excepției, dl Ghenadie Mură, autor al excepției, dl Valeriu Kuciuk, reprezentant al Parlamentului și dl Radu David, șef al Direcției nr. 2 din cadrul Direcției generale expertiză juridică al Serviciului Fiscal de Stat în calitate de reprezentant al Guvernului.

ÎN FAPT

I. Circumstanțele litigiului principal

5. La 30 decembrie 2020, Direcția Generală Administrare Fiscală din municipiul Chișinău a emis un act în care a constatat că dl Ghenadie Mură a încălcat, în perioada anilor 2012-2019, mai multe prevederi din legislația fiscală referitoare la declararea impozitului pe venitul obținut. Dl Mură nu a fost de acord cu acest act.

6. La 1 martie 2021, Direcția Generală Administrare Fiscală post operațional a emis o decizie prin care a respins dezacordul formulat și a dispus încasarea la de la dl Mură a impozitelor calculate, a majorărilor de întârziere și a amenzilor aplicate. Dl Mură a contestat această decizie în fața Judecătoriei Chișinău.

7. În același timp, la 4 august 2021, un procuror al Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale l-a pus sub învinuire pe dl Mură pentru comiterea evaziunii fiscale în proporții deosebit de mari.

8. La 12 octombrie 2022, în cadrul ședinței de judecată de examinare a contestației împotriva deciziei autorității fiscale, dl avocat Aureliu Scorțescu a ridicat excepția de neconstituționalitate a prevederilor menționate la § 1 de mai sus.

9. Prin Încheierea din 18 octombrie 2022, Judecătoria Chișinău a admis cererea privind ridicarea excepției de neconstituționalitate și a sesizat, în acest sens, Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

II. Legislația pertinentă

10. Prevederile relevante ale Constituției sunt următoarele:

Articolul 1 Statul Republica Moldova

„[...]”

(3) Republica Moldova este un stat de drept, democratic, în care demnitatea omului, drepturile și libertățile lui, libera dezvoltare a personalității umane, dreptatea și pluralismul politic reprezintă valori supreme și sunt garantate.”

Articolul 20 Accesul liber la justiție

„(1) Orice persoană are dreptul la satisfacție efectivă din partea instanțelor judecătorești competente împotriva actelor care violează drepturile, libertățile și interesele sale legitime.

(2) Nici o lege nu poate îngreuna accesul la justiție.”

Articolul 21 Prezumția nevinovăției

„Orice persoană acuzată de un delict este prezumată nevinovată până când vinovăția sa va fi dovedită în mod legal, în cursul unui proces judiciar public, în cadrul căruia i s-a asigurat toate garanțiile necesare apărării sale.”

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.

(2) Nimic nu poate fi expropriat decât pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreptă și prealabilă despăgubire.

(3) Averele dobândite licit nu pot fi confiscate. Caracterul licit al dobândirii se prezumă.

(4) Bunurile destinate, folosite sau rezultate din infracțiuni ori contravenții pot fi confiscate numai în condițiile legii.

(5) Dreptul de proprietate privată obligă la respectarea sarcinilor privind protecția mediului înconjurător și asigurarea bunei vecinătăți, precum și la respectarea celorlalte sarcini care, potrivit legii, revin proprietarului.

(6) Dreptul la moștenire a proprietății private este garantat.”

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

Articolul 226⁴ Obiectele estimării prin metode indirecte

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

Articolul 226⁶
Metodele indirecte de estimare

„[...]”

(6²) Venitul impozabil estimat se va diminua cu suma luată ca împrumut de către contribuabilul supus controlului **doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform articolul 20.**

[...]”

Articolul 264
Termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale

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

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

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

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

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

ÎN DREPT

I. Argumentele autorului excepției de neconstituționalitate

12. Cu privire la textul „doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform articolului 20” din articolul 226⁶ alin. (6²) din Codul fiscal, autorul excepției notează că acesta îi afectează prezumția nevinovăției, deoarece în cauza sa autoritățile fiscale l-au obligat să prezinte probe referitoare la achitarea impozitelor de către persoane terțe care au decedat. Autorul afirmă că nu poate prezenta probele

solicitate și că, în această situație, sarcina probei trebuie să-i revină autorității fiscale.

13. Cu privire la textele „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴, „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alineatul (1) și la alineatul (2) din același articol din Codul fiscal, autorul consideră că termenul de prescripție pentru determinarea obligației fiscale ar trebui să înceapă din 1 ianuarie a anului supus verificării și să expire peste patru ani. Totuși, dacă autoritățile fiscale constată că darea de seamă fiscală conține informații care induc în eroare sau reflectă fapte care constituie infracțiuni ori aceasta nu a fost prezentată, dispozițiile contestate le permit autorităților fiscale să verifice respectarea obligațiilor fiscale de către persoanele fizice din 1 ianuarie 2012 fără a fi ținute de vreun termen de prescripție. În această situație, persoanele fizice nu pot invoca prescrierea faptelor lor. Autorul consideră că aceste norme stabilesc o marjă discreționară prea largă pentru autoritățile fiscale, încălcându-i dreptul de proprietate.

14. În concluzie, autorul excepției consideră că prevederile contestate contravin articolelor 1 alin. (3), 20, 21, 23 și 46 din Constituție.

II. Argumentele autorităților cărora le-a fost solicitată și care și-au prezentat opinia

15. În opinia sa, Parlamentul a menționat că autorul sesizării nu a motivat în ce măsură prevederile contestate încalcă Constituția. Pe de altă parte, Parlamentul a punctat obligația constituțională a cetățenilor de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice și interesul statului de a adopta măsuri fiscale care sporesc colectarea veniturilor la bugetul de stat. Referitor la lipsa unui termen de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale în cazurile prevăzute de articolul 264 alineatul (2) din Codul fiscal, Parlamentul a reținut că această măsură reprezintă o reacție promptă la probabilitatea apariției evaziunii fiscale în perioada de colectare a obligațiilor fiscale și urmărește să prevină sustragerea debitorilor de la plata obligațiilor fiscale. Prin urmare, prin această măsură legislatorul a urmărit să asigure bunăstarea economică a țării. Această măsură nu încalcă dreptul de proprietate al contribuabililor, fiind justificată de obiectivul colectării taxelor și impozitelor de la contribuabilii care se eschivează de la plata acestora. Referitor la încălcarea prezumției de nevinovăție, Parlamentul a menționat că, potrivit articolului 226⁸ din Codul fiscal, obligația de a prezenta probe este pusă în sarcina Serviciului Fiscal de Stat. Faptul că dispozițiile articolului 226⁶ alin. (6²) din Codul fiscal prevăd că venitul impozabil poate fi diminuat în cazul în care contribuabilul prezintă probe, nu presupune că această normă obligă contribuabilul să se autoincrimineze, ci urmărește să-i asigure posibilitatea de a se apăra împotriva constatărilor autorității fiscale.

16. În opinia sa, Guvernul a menționat că articolul 226⁴ din Codul fiscal stabilește începutul perioadei aferente în care pot fi aplicate controale fiscale prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice.

Textul „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ din Codul fiscal a constituit anterior obiect al controlului de constituționalitate, fiind pronunțate Deciziile nr. 133 din 5 decembrie 2019, nr. 136 din 9 decembrie 2019 și nr. 111 din 15 iulie 2021. În Decizia nr. 136 din 9 decembrie 2019, Curtea a reținut că obligația contribuabilului persoană fizică de a estima veniturile prin metode indirecte a existat la începutul anului 2012. Curtea a notat că textul contestat „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ din Codul fiscal, care își are originea în Legea nr. 267 din 23 decembrie 2011, în vigoare de la 13 ianuarie 2012, a fost menținut și ulterior prin Legea nr. 281 din 7 decembrie 2012 pentru modificarea și completarea Codului fiscal (§§ 25-26). Guvernul susține că articolul 264 alin. (2) din Codul fiscal stabilește că termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit. Cetățenii au obligația constituțională de a contribui, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice, în baza articolului 58 din Constituție. De altfel, articolul 55 din Constituție prevede că orice cetățean își exercită drepturile și libertățile constituționale cu bună-credință. Așadar, Guvernul susține că imprescriptibilitatea prevăzută de articolul 264 alin. (2) din Codul fiscal urmărește un scop legitim. Din punct de vedere al proporționalității, scopul urmărit prevalează asupra limitării impuse de normă, ceea ce denotă că prevederea criticată corespunde prevederilor constituționale invocate de autorul excepției.

III. Aprecierea Curții

A. Admisibilitatea

17. Prin Decizia sa din 19 octombrie 2023, Curtea a confirmat respectarea, în prezenta cauză, a condițiilor de admisibilitate a unei sesizări stabilite în jurisprudența sa constantă.

18. Curtea a observat că excepția de neconstituționalitate, ridicată de avocatul unei părți la proces, este formulată de subiectul căruia i s-a conferit acest drept, pe baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

19. 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. Curtea a observat că textul „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴ din Codul fiscal a fost analizat prin Decizia Curții Constituționale nr. 111 din 15 iulie 2021. În partea ce ține de textul „doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art. 20” din articolul 226⁶ alin. (6²) și de textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alineatul (1) și a alineatului (2) din același articol din Codul fiscal, Curtea

reține că acestea nu au făcut anterior obiect al controlului de constituționalitate din perspectiva criticilor autorului excepției.

20. Excepția de neconstituționalitate a fost ridicată într-o cauză în care se examinează legalitatea deciziei autorității fiscale. Curtea a admis că prevederile contestate ar putea fi aplicate la soluționarea cauzei în care a fost ridicată excepția de neconstituționalitate.

21. Autorul sesizării consideră că dispozițiile contestate contravin articolelor 1 alin. (3) (*preeminența dreptului*), 20 (*accesul liber la justiție*), 21 (*prezumția de nevinovăție*), 23 (*dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle*) și 46 (*dreptul la proprietate privată și protecția acesteia*) din Constituție.

22. În jurisprudența sa, Curtea a stabilit că articolele 1 alin. (3) și 23 din Constituție nu au o aplicabilitate de sine stătătoare. Pentru a fi aplicabile, autorul sesizării trebuie să demonstreze existența unor ingerințe în drepturile fundamentale (a se vedea HCC nr. 17 din 20 septembrie 2022, § 25; DCC nr. 136 din 27 septembrie 2022, § 22).

23. Cu privire la incidența articolului 20 din Constituție, Curtea a constatat că autorul excepției nu a motivat în ce măsură prevederile contestate afectează accesul liber la justiție. 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 (DCC nr. 84 din 30 iunie 2022, § 22).

24. Cu privire la incidența articolului 21 din Constituție, autorul notează că dispozițiile articolului 226⁶ alin. (6²) din Codul fiscal îi afectează prezumția nevinovăției, deoarece îl obligă să le demonstreze autorităților că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare.

25. Curtea a constatat că articolul 226⁶ alin. (7) din Codul fiscal prevede că obligația de a prezenta dovezi privind caracterul impozabil al venitului estimat se pune în sarcina Serviciului Fiscal de Stat. De asemenea, alineatul (10) din același articol prevede acțiunile care trebuie întreprinse de autoritatea fiscală pentru determinarea venitului impozabil al persoanelor fizice atunci când utilizează metodele indirecte de estimare. De exemplu, autoritatea fiscală trebuie să analizeze informațiile, documentele și alte probe referitoare la posibilitățile subiecților ai estimării prin metode indirecte; să confrunte informațiile obținute din toate sursele de informații cu cele din declarațiile cu privire la impozitul pe venit sau să constate nedepunerea acestei declarații; să verifice sursele de proveniență a mijloacelor bănești; să solicite informații, clarificări, explicații, documente și alte probe de la persoana fizică supusă controlului fiscal și/sau de la persoanele cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice; să discute constatările cu persoana fizică supusă controlului și/sau cu reprezentantul legal al acesteia etc. (articolul 226⁶ alin. (10) literele b)-e) din Codul fiscal).

26. După studierea informațiilor, autoritatea fiscală trebuie să stabilească, după caz, venitul impozabil estimat prin metodele indirecte prevăzute de cod, precum și obligațiile fiscale corespunzătoare acestuia (articolul 226⁶ alin. (10) literele f) și g) din Codul fiscal). Din aceste norme nu rezultă că sarcina probei îi revine persoanei verificate.

27. Faptul că după estimarea venitului impozabil norma contestată îi oferă contribuabilului posibilitatea să solicite diminuarea acestuia pe baza probelor prezentate nu presupune o inversare a sarcinii probei, ci mai curând o posibilitate de a-și prezenta argumentele referitoare la constatările autorității, până la adoptarea deciziei. Așadar, Curtea nu constată afectarea dreptului garantat de articolul 21 din Constituție în prezenta cauză.

28. Cu privire la incidența articolului 46 din Constituție, Curtea a constatat că textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alin. (1) și alineatul (2) din același articol din Codul fiscal stabilesc că termenul de prescripție pentru stingerea obligației fiscale nu se aplică în cazul în care darea de seamă fiscală conține informații care induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni ori darea de seamă fiscală nu a fost prezentată.

29. În jurisprudența sa, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a notat că termenele de prescripție reprezintă o trăsătură comună a sistemelor juridice interne ale statelor contractante și servesc mai multor scopuri, care includ asigurarea securității juridice și a caracterului definitiv al deciziilor și prevenirea încălcării drepturilor persoanelor, care ar putea fi afectate dacă instanțele ar trebui să decidă pe baza unor dovezi care ar putea fi incomplete din cauza trecerii timpului (*OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Rusia*, 20 septembrie 2011, § 570; *Avizul consultativ pentru Curtea de Casație a Armeniei privind aplicabilitatea termenelor de prescripție la urmărirea penală, condamnarea și pedeapsa cu privire la o infracțiune care constituie, în fond, un act de tortură*, 26 aprilie 2022, § 72).

30. Curtea a notat că certitudinea juridică reprezintă un principiu fundamental al unei societăți democratice, care este inerent tuturor articolelor din Constituție, inclusiv dreptului de proprietate. Având în vedere efectul imprescriptibilității normei contestate, Curtea a constatat incidența articolului 46 din Constituție.

B. Fondul cauzei

31. Cu titlu introductiv, Curtea observă că legislația fiscală prevede obligația voluntară a contribuabililor de a prezenta dări de seamă fiscale și de a achita taxe și impozite în cazurile în care aceștia cad sub incidența vreunei situații prevăzute de lege. Articolul 187 alin. (2) din Codul fiscal prevede că contribuabilul este obligat să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dări de seamă privind impozitele, taxele, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, cu excepția cazurilor expres prevăzute de legislația fiscală. Alineatul (2¹) din același articol prevede subiectele care trebuie să prezinte darea de seamă fiscală și

faptul că aceasta trebuie prezentată prin metode automatizate de raportare electronică. De asemenea, alineatul (4) din același articol stabilește că contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana cu funcție de răspundere semnează darea de seamă fiscală, asumându-și răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date și informații false sau eronate.

32. După prezentarea dării de seamă fiscale, aceasta trebuie verificată de către Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controalelor fiscale. Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale (articolul 214 alin. (1) din Codul fiscal). Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate în buget nu pot fi stabilite din lipsă de date contabile ori din cauza ținerii neconforme a bilanțului contabil, 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 (articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal).

33. În ambele cazuri, legislatorul a stabilit la articolul 264 din Codul fiscal termenele de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale de către autoritățile fiscale. De altfel, și articolul 214 alin. (4) din Cod prevede că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă care nu depășește termenele de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale (a se vedea, de asemenea, articolul 226² din Codul fiscal). În cazul expirării termenelor de prescripție, obligația fiscală a contribuabilului se stinge, iar acest fapt trebuie constatat printr-o decizie scrisă a autorităților fiscale (a se vedea articolul 173 din Codul fiscal).

34. La articolul 264 din Codul fiscal legislatorul a făcut deosebire între termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care contribuabilii au prezentat darea de seamă sau în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale (alineatul (1)) și termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care darea de seamă nu a fost prezentată, a fost prezentată, însă conține informații care induc în eroare sau reflectă fapte care constituie infracțiuni (alineatul (2)).

35. Pentru cazul în care contribuabilul prezintă darea de seamă fiscală Parlamentul a prevăzut că autoritățile fiscale pot stabili obligația fiscală (impozite, taxe, majorări de întârziere și sancțiuni fiscale aferente unor impozite și taxe concrete) în termen de patru ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale. De asemenea, în cazul constatării unei încălcări fiscale, autoritatea fiscală poate aplica o sancțiune fiscală neaferentă impozitului sau taxei datorate de contribuabil în termen de patru ani din data comiterii încălcării.

36. În cazul neprezentării dării de seamă fiscale, a prezentării dării de seamă care conține informații care induc în eroare sau din care rezultă fapte

care constituie infracțiuni, Parlamentul a stabilit că autoritățile fiscale nu sunt obligate să respecte vreun termen de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale a contribuabilului (a impozitului, a taxei, a majorării de întârziere (penalității) sau a sancțiunilor fiscale aferente unui impozit sau unei taxe concrete).

37. Prin intermediul întrebării formulate, autorul excepției îi solicită Curții să stabilească dacă articolul 46 din Constituție, care îi garantează dreptul de proprietate, se opune soluției legislatorului de a nu stabili un termen de prescripție pentru determinarea obligației fiscale în cazul declarațiilor care conțin informații care induc în eroare sau care reflectă fapte care constituie infracțiuni ori în cazul neprezentării declarațiilor. Autorul excepției adresează această întrebare din perspectiva obligației statului de a respecta certitudinea juridică, care reprezintă un principiu fundamental al unei societăți democratice.

38. Curtea reține că articolul 46 din Constituție nu stabilește un termen în care se prescrie competența administrației fiscale de a determina obligația fiscală a contribuabililor, nici nu precizează că contribuabilii ar avea dreptul la stingerea obligației fiscale în cazul neachitării unor impozite sau taxe, în virtutea expirării unei perioade de timp. Dimpotrivă, articolul 58 alin. (1) din Constituție prevede obligația constituțională a cetățenilor de a contribui, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.

39. În jurisprudența sa, Curtea a analizat obligația cetățenilor de a plăti impozite dintr-un venit și a reținut, în mod repetat, că această obligație constituie o ingerință în dreptul constituțional de proprietate al contribuabililor, pentru că îi privează de un bun, *i.e.* de suma bănească care trebuie plătită (a se vedea, de exemplu, DCC nr. 46 din 12 aprilie 2022, § 22 și jurisprudența citată acolo). În aceste cazuri, Curtea a recunoscut că articolul 46 din Constituție le permite cetățenilor să se apere împotriva contribuțiilor care au un quantum atât de mare încât le afectează în mod disproporționat dreptul de proprietate (a se vedea DCC nr. 68 din 18 mai 2021, § 19; DCC nr. 9 din 20 ianuarie 2022, § 26). Această jurisprudență îi permite Curții să rețină că, deși legislatorul este competent să reglementeze taxele și impozitele și că cetățenii au obligația constituțională să le plătească, Constituția le recunoaște celor din urmă o formă de protecție împotriva măsurilor disproporționate.

40. Reglementarea termenelor de prescripție, a domeniului lor de aplicare și a regulilor precise de calculare în cazul determinării obligațiilor fiscale ale contribuabililor ține de competența Parlamentului. În același timp, lipsa unei limitări legislative a termenelor de prescripție nu împiedică Curtea să cenzureze deciziile Parlamentului din perspectiva principiului certitudinii juridice, care este inerent tuturor articolelor din Constituție, inclusiv dreptului de proprietate. De altfel, în jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a notat că exigența fundamentală a certitudinii juridice se opune, în principiu, ca autoritățile publice să-și utilizeze la nesfârșit competențele

pentru a pune capăt unei situații ilegale (a se vedea *Comisia Europeană v. Spania*, C-788/19, 27 ianuarie 2022, § 39).

41. De asemenea, într-o cauză referitoare la absența termenului de prescripție pentru formularea de către autoritățile statului a cererilor de chemare în judecată pentru restituirea bunurilor proprietății publice dobândite în mod ilegal de către cetățeni sau de organizații, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a notat că legiuitorul are competența să stabilească diferite termene de prescripție pentru diferite tipuri de litigii. Cu toate acestea, autoritățile nu au justificat scutirea organizațiilor de stat de obligația respectării termenelor de prescripție atunci când pretind restituirea proprietății statului de la persoane private. Pe de altă parte, persoanele și societățile private erau ținute de respectarea termenelor de prescripție în cazul formulării cererilor de chemare în judecată. Scutirea organizațiilor de stat de obligația respectării termenelor de prescripție avea potențialul de a tulbura numeroase relații juridice bazate pe situația stabilită și oferea statului un avantaj discriminatoriu fără niciun motiv imperios. Mai mult, Curtea a considerat că înrăutățirea unei situații juridice, care ar fi trebuit să devină irevocabilă dacă termenul de prescripție s-ar fi aplicat fără discriminare în favoarea statului, este incompatibilă cu principiul securității raporturilor juridice. Prin urmare, Curtea Europeană a constatat că scutirea autorităților statului de obligația respectării termenului general de prescripție era în sine contrar articolului 6 din Convenție (a se vedea *Dacia S.R.L. v. Republica Moldova*, 18 martie 2008, §§ 76-77).

42. Principiul certitudinii juridice este relevant în această cauză, de vreme ce îi va permite Curții să stabilească dacă la reglementarea termenelor de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale Parlamentul a asigurat un echilibru corect între interesul statului de a colecta taxe și impozite și dreptul de proprietate al contribuabililor.

43. Curtea admite că în cazurile neprezentării dării de seamă fiscale sau al prezentării dării de seamă care conține informații care induc în eroare autoritățile fiscale ar putea întâmpina dificultăți la stabilirea obligației fiscale a contribuabilului. Totuși, Curtea reține că dificultățile în discuție nu sunt suficiente pentru a justifica soluția legislatorului de a nu stabili un termen-limită pentru determinarea obligației fiscale a contribuabilului care nu a prezentat darea de seamă fiscală. De altfel, în cazul neprezentării dării de seamă fiscale, legislația le permite autorităților fiscale să estimeze obligațiile fiscale ale contribuabilului în baza metodelor și surselor indirecte (a se vedea articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal).

44. Referitor la absența unui termen de prescripție în cazul neprezentării sau prezentării dării de seamă din care rezultă fapte care constituie infracțiuni, Curtea observă că această măsură se aplică în cazurile în care obligația fiscală a contribuabilului depășește 2500 de unități convenționale (a se vedea articolul 244¹ din Codul penal). Curtea admite că în cazul eschivării de la plata obligațiilor fiscale cu un quantum ridicat, legislatorul ar putea stabili termene de prescripție extinse, în scopul de a garanta eficacitatea controalelor

fiscale și de a combate fraudă și evaziunea fiscală, cu condiția ca durata acestui termen să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective. În această cauză, Curtea reține că obiectivul legislatorului de a colecta taxele și impozitele în discuție poate fi asigurat prin măsuri mai puțin intruzive în dreptul de proprietate al contribuabilului, de exemplu, prin stabilirea unor termene de prescripție extinse.

45. Curtea mai observă că, în cazul determinării obligațiilor fiscale, Serviciul Fiscal de Stat este obligat să aplice majorarea de întârziere pentru fiecare zi de întârziere a plății, termen care începe să curgă după scadența impozitului sau a taxei și care se încheie în ziua plății efective a acestora (a se vedea articolul 228 alineatele (1) și (2) din Codul fiscal). Curtea constată că legislatorul nu a stabilit vreun termen de prescripție nici în cazul majorării de întârziere. Acest fapt presupune că legislatorul a avut în vedere doar obiectivul de a colecta taxele și impozitele, fără a ține cont de faptul că măsura contestată poate conduce la determinarea obligației fiscale după o perioadă de timp îndelungată și la aplicarea unor majorări de întârziere disproporționate.

46. Mai mult, Curtea reține că articolul 264 alin. (2) din Codul fiscal nu stabilește niciun termen de prescripție pentru aplicarea sancțiunii fiscale. Curtea reține că obiectivul legislatorului de a descuraja încălcarea legislației fiscale poate fi asigurat prin măsuri mai puțin intruzive în dreptul de proprietate al contribuabilului, de exemplu, prin stabilirea unor termene de prescripție extinse.

47. În concluzie, Curtea reține că prin măsura contestată legislatorul a acordat prioritate obiectivului său de a asigura colectarea taxelor și impozitelor, în detrimentul unor mecanisme mai puțin intruzive în dreptul de proprietate al contribuabililor. Astfel, echilibrul dintre principiile concurente a fost perturbat.

48. Prin urmare, Curtea reține că textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alin. (1) și alineatul (2) din același articol din Codul fiscal nu asigură un echilibru corect între interesele concurente și, în consecință, contravine articolului 46 din Constituție.

Cu privire la executarea hotărârii

49. Curtea reiterează că, indiferent de natura hotărârilor Curții, ele își produc efectele pe care Constituția și legea le conferă, în raport cu atribuția exercitată de Curte, forța lor juridică neputând fi contestată sau confirmată de nimeni. În mod general, cu referire la aplicabilitatea articolului 140 din Constituție – „Hotărârile Curții Constituționale”, Curtea a reținut că textul „legile și alte acte normative sau unele părți ale acestora devin nule din momentul adoptării hotărârii corespunzătoare a Curții Constituționale” de la alineatul (1) reglementează efectul pentru viitor al hotărârilor Curții. Curtea menționează că textul „din momentul adoptării hotărârii” din norma constituțională citată se referă la efectul *ex nunc* al hotărârilor Curții

Constituționale, fapt care presupune că acestea produc efecte pentru viitor (HCC nr. 5 din 25 februarie 2020, §§ 140-141; HCC nr. 4 din 3 martie 2022, § 79; HCC nr. 8 din 5 aprilie 2022, § 61).

50. Curtea notează că posedă competența expresă de a stabili efectul *pro futuro* al hotărârilor sale. Astfel, acest efect în timp al hotărârilor Curții Constituționale este prevăzut de articolul 26 alin. (5) teza a II-a din Legea cu privire la Curtea Constituțională, care prevede că, prin hotărârea sa, Curtea poate stabili că unele acte intră în vigoare la data publicării sau la data indicată în acestea. Curtea a notat că textul „la data indicată în ele” din norma menționată se referă la efectul *pro futuro* al hotărârii Curții Constituționale, fapt care presupune că efectele hotărârii pot fi amânate pentru o dată ulterioară adoptării acesteia (a se vedea HCC nr. 30 din 23 septembrie 2021, § 94; HCC nr. 4 din 3 martie 2022, § 80; HCC nr. 8 din 5 aprilie 2022, § 62).

51. În acest sens, Curtea menționează că nu poate substitui Parlamentul în reglementarea termenelor de prescripție în situațiile examinate mai sus. Această circumstanță face imposibilă aplicarea imediată a prezentei Hotărâri. Din acest motiv, pentru a evita producerea unor consecințe negative în domeniul stabilirii obligațiilor fiscale în cazul contribuabililor care se eschivează de la plata taxelor și a impozitelor, Curtea consideră necesar să amâne efectele prezentei hotărâri până la data de 31 octombrie 2024.

52. În același timp, pentru a da efect prezentei Hotărâri în cauza în care a fost ridicată excepția de neconstituționalitate, având în vedere faptul că excepția de neconstituționalitate „exprimă o legătură organică, logică între problema de constituționalitate și fondul litigiului principal” (HCC nr. 15 din 6 mai 1997, § 3.3) și are sarcina „asigurării respectării drepturilor și libertăților fundamentale garantate de Constituție în procesul soluționării litigiilor de către instanțele judecătorești de drept comun” (HCC nr. 2 din 9 februarie 2016, § 65), Curtea consideră rezonabil ca aceasta să producă efecte imediate pentru autorul sesizării (a se vedea, *mutatis mutandis*, HCC nr. 4 din 3 martie 2022, § 82; HCC nr. 8 din 5 aprilie 2022, § 64).

53. În acest context, Curtea reiterează că dreptul de acces al cetățenilor prin intermediul excepției de neconstituționalitate la Curtea Constituțională reprezintă un aspect al dreptului la un proces echitabil și constituie singurul instrument cu ajutorul căruia cetățeanul are posibilitatea de a acționa pentru a se apăra împotriva legislatorului, în cazul în care sunt încălcate prin lege drepturile sale constituționale. Astfel, Curtea notează că accesul la justiție (inclusiv la justiția constituțională) trebuie înțeles ca un drept de acces concret și efectiv, în caz contrar drepturile oferite justițiabililor fiind iluzorii (a se vedea HCC nr. 30 din 23 septembrie 2021, § 96; HCC nr. 4 din 3 martie 2022, § 83; HCC nr. 8 din 5 aprilie 2022, § 65).

54. Prin urmare, Curtea decide ca în cazul excepției de neconstituționalitate ridicate de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău, hotărârea să producă efecte de la data adoptării.

Din aceste motive, în baza articolelor 135 alin. (1) literele a) și g), 140 din Constituție, 26 din Legea cu privire la Curtea Constituțională, 6, 61, 62 lit. a) și 68 din Codul jurisdicției constituționale, Curtea Constituțională

HOTĂRĂȘTE:

1. *Se admite parțial* excepția de neconstituționalitate ridicată de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău.

2. *Se declară neconstituționale* textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alin. (1) și prevederile alineatului (2) din același articol din Codul fiscal.

3. Efectele prezentei hotărâri se aplică începând cu data de 31 octombrie 2024, cu excepția sesizării depuse de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău, în care hotărârea se aplică de la data adoptării.

4. *Se declară inadmisibilă* excepția de neconstituționalitate în partea referitoare la textul „începând cu 1 ianuarie 2012” din articolul 226⁴, la textul „doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art. 20” din articolul 226⁶ alin. (6²) din Codul fiscal.

5. Prezenta hotărâre este definitivă, nu poate fi supusă nici unei căi de atac, intră în vigoare la data adoptării și se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Președinte de ședință

Liuba ȘOVA

Chișinău, 4 aprilie 2024

HCC nr. 10

Dosarul nr. 169g/2022