

Articolul 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Neconstituționalitate. Efecte

Daniel Nițu,

lector universitar doctor la Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Facultatea de Drept și avocat, membru al Baroului Cluj

Rezumat: Pe data de 7 mai 2015, Curtea Constituțională a României a declarat neconstituțional articolul 6 din Legea nr. 241 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Articolul 6 incrimina reținerea și nevărsarea cu intenție a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă.

În prezentul studiu, autorul, unul dintre avocații care a ridicat cu succes excepția neconstituționalității articolului 6 din Legea evaziunii nr. 245, prezintă pe scurt argumentele din spatele excepției și consecințele ce derivă din Decizia Curții Constituționale.

Excepția s-a bazat practic pe lipsa de predictibilitate și claritate a noțiunii de „impozite și contribuții cu reținere la sursă” folosită în articolul 6, care a fost interpretată ca incluzând, de asemenea, și taxele speciale pe transferul drepturilor reale de proprietate. Partea finală a studiului se axează pe consecințele Deciziei emise de Curtea Constituțională, care, după publicarea sa în Monitorul Oficial, va fi echivalentă cu o lege de dezincriminare.

1. Cuvânt-înainte

Prezentul studiu nu se dorește a fi o analiză exhaustivă a problematicii expuse, analiză ce de altfel nici nu ar fi posibilă la acest moment, în condițiile în care nu este disponibilă motivarea Deciziei Curții Constituționale, fără doar și poate „nucleul” dur al obiectului analizei.

Pentru a nu fi acuzați de subiectivism, precizăm dintr-un bun început că am făcut parte din echipa de avocați care a invocat excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 6 în fața instanței de fond, iar apoi a susținut-o în fața Curții Constituționale. Totuși, ulterior prezentării „istoricului” excepției, vom încerca să analizăm – dintr-o perspectivă (sperăm noi) obiectivă – modul în care norma de incriminare răspundea exigențelor teoretice ale utilizării așa-numitelor «norme cadru sau în alb».

Prin urmare, în rândurile care urmează, vom încerca doar să prezentăm elementele caracteristice ale normei de incriminare din articolul 6 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, problemele pe care norma le-a generat și care au fost avute în vedere, credem noi, în pronunțarea deciziei de către Curtea Constituțională, respectiv, în final, efectele pronunțării deciziei.

2. Preliminarii. Art. 6 din Legea nr. 241/2005

Conform art. 6 din Legea nr. 241/2005, în forma ultimă în vigoare anterior Deciziei Curții Constituționale, *constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani reținerea și nevărsarea, cu intenție, în cel mult 30 de zile de la scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă.*

Anterior, conform Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, „nereținerea sau nevărsarea, potrivit legii, la termenele legale, de către contribuabilii cărora le revin asemenea obligații a impozitelor, taxelor și a contribuțiilor care se realizează prin stopaj la sursă”

constituia contravenția prevăzută de art. 13 alin. (1) lit. e), respectiv art. 17 alin. (1) lit. f) în forma inițială.

Intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005 a evidențiat dorința legiuitorului de a trece în sfera dreptului penal o astfel de conduită ilicită, în considerarea unei mai bune protecții a relațiilor sociale privitoare la asigurarea încasării la timp, potrivit dispozițiilor legale, a obligațiilor bugetare datorate de contribuabili.

Norma de incriminare din cadrul art. 6, trimițând, în mod generic, la sintagma „impozite sau contribuții cu reținere la sursă”, trebuia să reprezinte principalul mijloc de protecție a relațiilor sociale în domeniu. În realitate, s-a ajuns însă la o suprapunere cu alte norme de incriminare din diverse acte normative speciale, ce reglementau diverse categorii de contribuții sociale – pensii și asigurări sociale, asigurări pentru șomaj, asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate etc. Supralegiferarea a determinat ca reprezentanții Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție să emită o Notă privind încadrarea juridică a faptei de nevire a contribuțiilor cu reținere la sursă în dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 sau conform altor dispoziții penale, venind astfel în sprijinul organelor de urmărire penală[1]. Precizăm că documentul a fost trimis în sistem unităților de parchet din teritoriu, nefiind un document care a beneficiat de o publicitate reală, spre exemplu, neajungând la potențialul destinatar al normei, contribuabilul.

Oricum, în timp, suprapunerile nepermise au fost parțial soluționate – fie prin interpretarea conferită de *Nota* amintită, fie mai ales prin intervenția legiuitorului care, raportându-se la norma generală nou-introdusă din Legea evaziunii fiscale, a ales să elimine textele din actele normative speciale (astfel de intervenții au fost făcute succesiv prin Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, respectiv mai ales prin Legea nr. 187/2012

privind punerea în aplicare a Codului penal, unde s-a avut în vedere tocmai corelarea legislației speciale cu norma generală din cuprinsul art. 6).

Prin urmare, *grosso modo*[2], putem afirma că, la momentul intrării în vigoare a noului Cod penal, domeniul generic numit „stopajului la sursă” era protejat cu mijloace de natură penală prin intermediul art. 6 din Legea nr. 241/2005.

3. Minuta Deciziei Curții Constituționale. Neconstituționalitatea art. 6 din Legea nr. 241/2005

În data de 7 mai 2015, cu majoritate de voturi, Curtea Constituțională a admis o excepție de neconstituționalitate invocată în raport de prevederile art. 6 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, constatând că dispozițiile analizate sunt neconstituționale.

Pentru a decide astfel, „Curtea a constatat că legea nu definește noțiunea de „impozite sau contribuții cu reținere la sursă”, astfel că norma care incriminează infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005 nu întrunește condițiile de *claritate, previzibilitate și accesibilitate* (s.n., D.N.), încălcând prevederile constituționale (...)”.

Pe marginea acestei soluții s-au ridicat deja semne de întrebare legate de motivul și, mai ales, de momentul pentru care Curtea Constituțională, la aproape 10 ani de la intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005, a ajuns să considere dispozițiile art. 6 ca fiind contrare legii fundamentale.

3.1. Impozitul datorat ca urmare a venitului din transferul proprietăților imobiliare

Așa cum am arătat și în debutul studiului nostru, deși deocamdată ne putem raporta doar la minuta Deciziei, credem că prezentarea „istoricului” excepției invocate în fața Curții de Apel Cluj poate aduce unele clarificări în raport și de

întrebările mai sus expuse. Astfel, așa cum vom vedea, elementele-premisă au constatat într-un cumul de factori: existența unor reglementări normative în sine defectuoase, apariția unor interpretări mai mult decât discutabile ale organelor din domeniul fiscal, respectiv relativ recent dublate de interpretări criticabile, din partea unor reprezentanți ai Ministerului Public. Evident, toate acestea în defavoarea contribuabilului, respectiv inculpatului, după caz.

Astfel, puțin cunoscut opiniei generale, neconstituționalitatea art. 6 din Legea nr. 241/2005 a plecat de la un impozit mai puțin întâlnit, și anume impozitul corespondent venitului obținut ca urmare a transferului dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia asupra construcțiilor și terenurilor de orice fel, precum și asupra terenurilor de orice fel, fără construcții.

Precizăm, în acest context, că art. 77¹ alin. (1) C.fisc. prevede că „la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii (...), contribuabilii datorează un impozit (...)”. Alin. (6) din același articol stipulează că impozitul de la alin. (1) „se va calcula și se va încasa de notarul public, înainte de autentificarea actului (...). Impozitul calculat și încasat se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”.

[1] A se vedea Ministerul Public. Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție. Cabinet Adjunct Procuror General, *Notă privind încadrarea faptei de nevire a contribuțiilor cu reținere la sursă în dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 sau conform altor dispoziții penale, în raport de caracterul general/special și de succesiunea cronologică a actelor normative* (nr. 3848/2012).

[2] Ne permitem să avem rezerve, deoarece, așa cum vom arăta

În secțiunea finală a studiului, dedicat efectelor deciziei Curții Constituționale, vom vedea că au rămas unele norme de incriminare în legislația specială care ar putea fi incidente în cazul unor impozite sau contribuții din seria celor cu reținere la sursă.

Citiți articolul integral în revista [Tax Magazine nr. 5/mai 2015](#). Detalii despre abonare [aici](#). În plus, la abonamentele realizate în luna iunie 2015 primiți **cadou** cartea [Codul fiscal și Codul de procedură fiscală](#).