Articolul 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale. Neconstituţionalitate. Efecte

Daniel Niţu,

lector universitar doctor la Universitatea Babeş-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 doreşte a fi o analiză exhaustivă a problematicii expuse, analiză ce de altfel nici nu ar fi posibilă la acest moment, în condiţiile în care nu este disponibilă motivarea Deciziei Curţii Constituţionale, fără doar şi poate „nucleul" dur al obiectului analizei.

Pentru a nu fi acuzaţi de subiectivism, precizăm dintr-un bun început că am făcut parte din echipa de avocaţi care a invocat excepţia de neconstituţionalitate a prevederilor art. 6 în faţa instanţei de fond, iar apoi a susţinut-o în faţa Curţii Constituţionale. Totuşi, ulterior prezentării „istoricului" excepţiei, vom încerca să analizăm – dintr-o perspectivă (sperăm noi) obiectivă – modul în care norma de incriminare răspundea exigenţelor teoretice ale utilizării aşa-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 şi combaterea evaziunii fiscale, problemele pe care norma le-a generat şi care au fost avute în vedere, credem noi, în pronunţarea deciziei de către Curtea Constituţională, respectiv, în final, efectele pronunţării 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 Curţii Constituţionale, *constituie infracţiune şi se pedepseşte cu închisoare de la un an la 6 ani reţinerea şi nevărsarea, cu intenţie, în cel mult 30 de zile de la scadenţă, a sumelor reprezentând impozite sau contribuţii cu reţinere la sursă.*

Anterior, conform Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, „nereţinerea sau nevărsarea, potrivit legii, la termenele legale, de către contribuabilii cărora le revin asemenea obligaţii a impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor care se realizează prin stopaj la sursă"

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

Intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005 a evidenţiat dorinţa legiuitorului de a trece în sfera dreptului penal o astfel de conduită ilicită, în considerarea unei mai bune protecţii a relaţiilor sociale privitoare la asigurarea încasării la timp, potrivit dispoziţiilor legale, a obligaţiilor bugetare datorate de contribuabili.

Norma de incriminare din cadrul art. 6, trimiţând, în mod generic, la sintagma „impozite sau contribuţii cu reţinere la sursă", trebuia să reprezinte principalul mijloc de protecţie a relaţiilor 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 contribuţii sociale – pensii şi asigurări sociale, asigurări pentru şomaj, asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale, asigurări sociale de sănătate etc. Supralegiferarea a determinat ca reprezentanţii Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie să emită o Notă privind încadrarea juridică a faptei de nevirare a contribuţiilor cu reţinere la sursă în dispoziţiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 sau conform altor dispoziţii penale, venind astfel în sprijinul organelor de urmărire penală[1]. Precizăm că documentul a fost trimis în sistem unităţilor de parchet din teritoriu, nefiind un document care a beneficiat de o publicitate reală, spre exemplu, neajungând la potenţialul destinatar al normei, contribuabilul.

Oricum, în timp, suprapunerile nepermise au fost parţial soluţionate – fie prin interpretarea conferită de *Nota* amintită, fie mai ales prin intervenţia legiuitorului care, raportându-se la norma generală nou-introdusă din Legea evaziunii fiscale, a ales să elimine textele din actele normative speciale (astfel de intervenţii 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 legislaţiei 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 Curţii Constituţionale. Neconstituţionalitatea art. 6 din Legea nr. 241/2005

În data de 7 mai 2015, cu majoritate de voturi, Curtea Constituţională a admis o excepţie de neconstituţionalitate invocată în raport de prevederile art. 6 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale, constatând că dispoziţiile analizate sunt neconstituţionale.

Pentru a decide astfel, „Curtea a constatat că legea nu defineşte noţiunea de „impozite sau contribuţii cu reţinere la sursă”, astfel că norma care incriminează infracţiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005 nu întruneşte condiţiile de *claritate*, *previzibilitate şi accesibilitate* (s.n., D.N.), încălcând prevederile constituţionale (…)”.

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

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

Aşa cum am arătat şi în debutul studiului nostru, deşi deocamdată ne putem raporta doar la minuta Deciziei, credem că prezentarea „istoricului” excepţiei invocate în faţa Curţii de Apel Cluj poate aduce unele clarificări în raport şi de

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

Astfel, puţin cunoscut opiniei generale, neconstituţionalitatea art. 6 din Legea nr. 241/2005 a plecat de la un impozit mai puţin întâlnit, şi anume impozitul corespondent venitului obţinut ca urmare a transferului dreptului de proprietate şi al dezmembrămintelor acestuia asupra construcţiilor şi terenurilor de orice fel, precum şi asupra terenurilor de orice fel, fără construcţii.

Precizăm, în acest context, că art. 77^1 alin. (1) C.fisc. prevede că „la transferul dreptului de proprietate şi al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii (…), contribuabilii datorează un impozit (…)”. Alin. (6) din acelaşi articol stipulează că impozitul de la alin. (1) „se va calcula şi se va încasa de notarul public, înainte de autentificarea actului (…). Impozitul calculat şi încasat se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reţinut”.

[1] A se vedea Ministerul Public. Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie. Cabinet Adjunct Procuror General, *Notă privind încadrarea faptei de nevirare a contribuţiilor cu reţinere la sursă în dispoziţiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 sau conform altor dispoziţii penale, în raport de caracterul general/special şi de succesiunea cronologică a actelor normative* (nr. 3848/2012).

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

în secţiunea finală a studiului, dedicat efectelor deciziei Curţii Constituţionale, vom vedea că au rămas unele norme de incriminare în legislaţia specială care ar putea fi incidente în cazul unor impozite sau contribuţii din seria celor cu reţinere 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.