

Dreptul de proprietate în lumina Convenției CEDO – Protocolul nr. 1 și dimensiunile sale în plan fiscal

The property right in the light of the ECHR Convention – Protocol no. 1 and its dimensions in fiscal terms

Maria Laiu-Tincu¹

Rezumat: Prezentul studiu își propune o analiză a dimensiunilor dreptului de proprietate în plan fiscal național, prin prisma dreptului suprastatal, Convenția CEDO-Protocolul nr. 1, care reglementează acest drept fundamental la articolul (1). Avem credința că, suntem în prezența unui fenomen de erodare al dreptului de proprietate prin impozitarea „excesivă” a patrimoniului, aspect care nu poate fi ignorat. Astfel, prezentul studiu va încerca să răspundă interogației dacă această limitare a dreptului de proprietate este sau nu legitimă în contextul relativizării acestuia la nivel legislativ.

Cuvinte cheie: drept de proprietate, impozitare, limite legale, drepturi fundamentale, regim fiscal.

Abstract: The present study proposes an analysis of the dimension of property rights in the national fiscal plan, through the lens of supranational law, the ECHR Convention-Protocol no. 1, which regulates this fundamental right in article 1. We believe that we are in the presence of a phenomenon of erosion of property rights through the „excessive” taxation of patrimony, an aspect that cannot be ignored. Thus, we ask whether this limitation is legitimate or not in the context of the relativization of property rights at the legislative level.

Keyword: property righ; taxation; legal limits; fundamental rights; fiscal plan.

1. Garanții supranaționale și naționale ale dreptului de proprietate. Limitări

Sistemul de protecție a drepturilor omului instituit la nivel european este alcătuit din Convenția pentru apărarea drepturilor și libertăților fundamentale (în continuare, CEDO) și protocoalele care o însoțesc. Dintre acestea, prin Protocolul adițional, desemnat în mod obișnuit ca Protocolul nr. 1, și prin Protocelele 4, 6, 7, și 12, au fost reglementate noi drepturi și libertăți alături de cele inițial cuprinse în

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: maria.laiu@uaic.ro.

Convenție², *brevitatis causa*, a avut loc o extindere a catalogului de drepturi garantate de Convenție.

Observăm că, dreptul de proprietate nu face parte dintre drepturile și libertățile reglementate inițial de Convenție, ci a fost reglementat ulterior, odată cu intrarea în vigoare a Protocolului nr. 1. Se impune să menționăm că, absența dreptului de proprietate dintre valorile pe care le apără Convenția nu reprezintă un semn de ignoranță, ci dimpotrivă, includerea lui a format obiect de controversă, de la împerejurarea dacă poate fi sau nu calificat un drept fundamental, trecând apoi la formularea corectă a modului în care ar trebui reglementată protecția lui și până la cuantumul indemnizației care ar trebui acordată în ipoteza privării de proprietate printr-o acțiune a autorităților publice³.

Prezentul studiu își propune o analiză a dimensiunilor dreptului de proprietate în plan fiscal național, prin prisma dreptului suprastatal, CEDO și implicit Protocolul nr. 1, întrebându-ne dacă, limitarea acestui drept prin politica fiscală națională este sau nu legitimă.

Se impune, *a priori*, să facem o delimitare a conceptului dreptului de proprietate așa cum este reglementat în primul articol din Protocolul adițional nr. 1, care prezintă următorul conținut, „*Orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale*⁴. *Nimeni nu poate fi lipsit de proprietatea sa decât pentru cauză de utilitate publică și în condițiile prevăzute de lege și de principiile generale ale dreptului internațional. Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare pentru a reglementa folosința bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții, sau a amenzilor*”.

Simpla lectură a textului pe care îl analizăm, fără nicio referire (încă) la jurisprudența organelor CEDO, care i-au dezvoltat conținutul și valențele, este de natură să evidențieze limitele aplicării lui. Astfel, art. 1 al Protocolului adițional are în vedere instituirea unui control internațional al modului în care statele semnatare asigură respectarea dreptului de proprietate. Mai apoi, conform textului supus analizei se recunoaște statelor posibilitatea „*lipsirii de proprietate*”, în condițiile impuse de lege și principiile generale ale dreptului internațional, pentru ca, în sfârșit, în acord cu textul supus analizei să fie acordată o putere discreționară statelor pentru a reglementa măsurile necesare plății impozitelor, amenzilor sau altor contribuții, dar și pentru folosirea bunurilor aflate în proprietatea unor particulari dacă se justifică „*cauza de utilitate publică*”⁵.

² C. Bîrsan, *Convenția europeană a drepturilor omului. Comentariu pe articole*, ed. a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2010, p. 1644.

³ *Ibidem*, p. 1646.

⁴ Pentru o analiză amplă a noțiunii de ”bunuri” în lumina CEDO, a se vedea, F. Sudre, *Drept european și internațional al drepturilor omului*, Editura Polirom, București, 2006, pp.376-379. E.g. Curtea a statuat în cauza ”*S.A. Dangeville c./Franței*” că poate fi calificat drept bun și o creanță a statului, a unui contribuabil care plătitese TVA în condițiile interzise printr-o directivă comunitară.

⁵ Pentru mai multe detalii, a se vedea, R. H. Radu, *Convenția Europeană a Drepturilor*

Pe cale jurisprudențială, odată cu hotărârea pronunțată în cauza „*Sporrong și Lonroth contra Suediei*”⁶, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, a definit conținutul protecției dreptului de proprietate în sensul articolului 1 din Protocolul adițional, marcându-se astfel începutul creării unei jurisprudențe vaste în timp⁷. Astfel, în „*Cauza Stere și alții c. România*”, „*Curtea amintește că art. 1 al Protocolului nr. 1 conține trei norme distincte: prima, care se exprimă în prima frază a primului paragraf și îmbracă un caracter general, enunță principiul respectării proprietății; a doua, figurând în a doua fraza a aceluiași paragraf, vizează privarea de proprietate și o subordonează anumitor condiții; cât despre a treia, consemnată în al doilea paragraf, ea recunoaște statelor contractante puterea de a reglementa folosirea bunurilor, conform cu interesul general sau pentru a asigura plata impozitelor sau ale altor contribuții sau amenzi*”⁸.

Sub aspectul raportului dintre aceste norme, Curtea a statuat constant că, dacă prima are un caracter general, prin aceea că enunță principiul respectării dreptului de proprietate⁹, celelalte două, *i.e.*, posibilitatea privării acestui drept și, respectiv, supunerea exercițiului său anumitor condiții, nu sunt altceva decât aplicării ale cele dintâi¹⁰. Această logică a subsidiarității a fost instituită prin hotărârea „*Sporrong și Lonroth contra Suediei*”, par. 61-63, iar mai recent prin prisma hotărârilor „*Apostolidi c/ Turciei*” din 27 martie 2007 și „*Narcaryan și Deryan c/ Turciei*” din 8 ianuarie 2008, când Curtea a apreciat că refuzul de a recunoaște calitatea de moștenitor trebuia să se analizeze prin prisma normei generale, enunțate în prima frază a primului alineat.

Privarea de proprietate realizată de statele membre cunoaște limitele expuse mai sus, *i.e.* „*interes public*” și „*cauză de utilitate publică*”, noțiuni asupra cărora Curtea a fost nevoită să se pronunțe pentru a aduce clarificări. Astfel, Curtea a statuat că din expresia englezească „*in the public interest*” nu se poate deduce că bunul în cauză trebuie să fie pus la dispoziția publică, nici că întreaga colectivitate sau mare parte din aceasta, trebuie să profite direct de acest transfer. Se poate considera ca fiind „*in the public interest*” o privare de proprietate, operată cu titlu de politică de justiție socială¹¹. Tot Curtea, în cauza „*Kliafas ș.a c/Greciei*” din 8 iulie 2004, a apreciat că, grație unei cunoașteri directe a societății și a nevoilor ei, autoritățile naționale sunt, în principiu, mai bine plasate decât judecătorul internațional, pentru a determina ceea ce este „*utilitate publică*”. Mai mult, această noțiune este amplă, prin natura ei, astfel, tot Curtea apreciază că este chiar moral ca legislatorul național să dispună de o mare latitudine în decizia de a adopta legi,

Omului, Editura Universul Juridic, București, 2021, pp. 244-255.

⁶ [online] la [https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:\[%22001-57579%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:[%22001-57579%22]}), accesat 19.06.2023.

⁷ C. Bîrsan, *op. cit.*, p. 1647.

⁸ În acest sens, *Cauza Stere și alții c. România*, hotărârea din 23.02.2006, [online] la www.scj.ro, accesat 19.06.2023.

⁹ CEDO, *James c/Marea Britanie*, 21.02.1986.

¹⁰ C. Bîrsan, *op. cit.*, p. 1649.

¹¹ F. Sudre, *op. cit.*, p. 565.

care implică privări de proprietate, întrucât acestea vizează, mod obișnuit, examinarea chestiunilor politice, economice și sociale.

În acest context, norma enunțată la art. 1 din Protocol recunoaște că statele au dreptul să perceapă impozite sau alte contribuții și că, în materie fiscală, statele dispun de o mare marjă de acțiune cu privire la mijloacele pe care pot să le utilizeze în acest scop. Mai mult, aparține autorităților naționale competența să decidă perceperea de impozite, alte taxe sau contribuții, potrivit aprecierii necesităților politice, economice și sociale. De asemenea, având a se pronunța asupra interpretării expresiei „*Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare ... pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții, sau a amenzilor*”, Curtea a arătat că aceasta consacră, implicit, dreptul statelor contractante de a edicta legile pe care le consideră necesare pentru plata impozitelor¹². Pe aceste dinamici, s-a recunoscut legiuitorului național o amplă marjă de apreciere, în care se recunoaște ca fiind legitimă limitarea dreptului de proprietate pentru a asigura plata impozitelor sau a altor contribuții.

Observăm că, deși suntem în prezența unui fenomen socio-economic de interdependență a statelor, care aduce cu sine o relativizare a dreptului puterii legiuitoare de a reglementa și institui măsuri sau sarcini fiscale pe un anumit teritoriu, articolul 1 al primului protocol a fost redactat astfel încât să rezulte limitări minime ale puterii discreționare a statelor în domeniul reglementării recunoașterii și apărării dreptului de proprietate într-un cadru internațional¹³.

La nivel național, ocrotirea dreptului de proprietate se realizează încă de la Constituția lui Carol din 1866, sub forma de la art. 20 cu următorul cuprins, „*Proprietatea dată țăranilor prin legea rurală și despăgubirea garantată proprietarilor prin acea lege nu vor putea fi nici odata atinse*” însă , odată cu reglementarea sa în Constituția de la 1923 de la art. 44¹⁴, caracterul său sacru și inviolabil s-a pierdut, dobândind o funcție socială perpetuă până astăzi¹⁵, sau mai accentuată astăzi¹⁶.

¹² *Ibidem*.

¹³ A se vedea, A. M. C. Zdanovschi, „*Dreptul statului de a reglementa sistemul de impunere în relație cu garantarea dreptului de proprietate prin art. 1 din Protocol adițional nr. 1 la Convenția europeană a drepturilor omului*”, în *Revista Univers Strategic* 25:206-217, [online] la <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=702852>, accesat 15.06.2023.

¹⁴ „(1) *Dreptul de proprietate, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate. Conținutul și limitele acestor drepturi sunt stabilite de lege.*(2) *Proprietatea privată este garantată și ocrotită în mod egal de lege, indiferent de titular. Cetățenii străini și apatrizii pot dobândi dreptul de proprietate privată asupra terenurilor numai în condițiile rezultate din aderarea României la Uniunea Europeană și din alte tratate internaționale la care România este parte, pe bază de reciprocitate, în condițiile prevăzute prin lege organică, precum și prin moștenire legală.*(3) *Nimeni nu poate fi expropriat decât pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreptă și prealabilă despăgubire...*”

¹⁵ În același sens, a se vedea, C. Bîrsan, *op. cit.*, p. 1647 și D.C. Dănișor, *Drept constituțional și instituții politice*, Editura C. H. Beck, București, pp.550 și urm..

¹⁶ Pentru mai multe detalii, a se vedea, I. Rusu, *Considerații privind dreptul de proprietate privată*. [online] la <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=923878>, accesat 20.06.2023.

2. Impunerea și dreptul de proprietate

2.1. Contextul fiscal proximal dreptului de proprietate

Așa cum am subliniat și/sau concluzionat anterior, statele sunt îndrituite să legifereze pentru a asigura constituirea unor venituri curente sub forma veniturilor fiscale-impozitele directe/indirecte, centrale/locale; contribuțiilor de asigurări-sănătate, muncă sau sociale- și în cele din urmă, o parte a veniturilor nefiscale-e.g. taxe, amenzi etc. pentru bugetul general consolidat. La nivel național, acest drept îl regăsim la art. 56 din Constituție¹⁷ care instituie obligația cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice prin impozite și taxe.

Credem că, odată cu delimitarea conceptului de proprietate se impune să analizăm și noțiunea de impunere pe care o întâlnim în textul Protocolului adițional, i.e., „Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare ...pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții, sau a amenzilor”, asupra căreia Curtea nu s-a pronunțat pentru a-i dezvolta conținutul, motiv pentru care vom apela la sursele doctrinare naționale.

Astfel, definim impozitul ca o obligație de natură bănească, obligatorie și cu titlu nerambursabil, de esență constituțională, reglementată și datorată doar prin lege, unui buget de către persoanele fizice, juridice ori alte entități pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le dețin sau le consumă. În vreme ce, taxa reprezintă o plată efectuată de persoanele fizice, juridice ori alte entități pentru serviciile prestate de către instituții sau autorități publice fără ca nivelul acesteia să se afle în corelare cu serviciul prestat¹⁸. Iar, contribuțiile sociale sunt reprezentate de orice contribuție care trebuie plătită în conformitate cu legislația în vigoare, pentru asigurări de muncă, asigurări de sănătate sau asigurări sociale¹⁹.

Pe aceste dinamici, normele fiscale au instituit o serie de impozite care, în opinia noastră, afectează proprietatea asupra bunurilor neconsumabile. Menționăm aici impozitarea veniturilor din activități agricole, impozitele locale și impozitarea veniturilor din transferul proprietății imobiliare, pe care le vom analiza în următoarele secțiuni prin prisma subiectului impunerii, persoana fizică, întrucât doar aceasta comportă importanță în studiul nostru care vizează afectarea dreptului de proprietate, un drept al omului, prin formele de impozitare.

Se impune să facem și o scurtă trecere în revistă asupra asietei impozitelor locale, unde legea face distincție între persoana fizică și între persoana juridică ca subiect al impunerii. Menționăm că, pentru persoana juridică ca subiect la impunerii în cazul impozitului pe clădiri, este instituită o modalitate distinctă de calcul a impozitului datorat. Dacă cota de impunere este aceeași ca în cazul persoanei fizice, pentru clădire rezidențiale, în cazul persoanelor juridice, cota se aplică asupra valorii de inventar a clădirii, valorii din raportul de evaluare, valoare

¹⁷ „(1) Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.(2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale...”

¹⁸ I.M. Costea, *Drept financiar...op. cit.*, p. 8.

¹⁹ *Ibidem*.

finală în cazul construcțiilor noi, valoarea din contractul de vânzare, în cazul clădirilor achiziționate în ultimul an. *Nota bene!* Proprietarii, persoane juridice, au obligația de a depune acest raport de evaluare fără a se face distincție între destinația clădirii. În cazul în care nu a fost depus un raport de evaluare în ultimii 3 ani anteriori anului de calcul al impozitului, cota de impunere va fi mai împovărătoare²⁰.

2.2. Impunerea proprietății în ipoteza proprietarului persoană fizică

Avem în vedere impozitarea persoanei fizice, desemnând impozitarea veniturilor din activități agricole, impozitele locale și chiar impozitarea veniturilor din transferul proprietății imobiliare din patrimoniu prin acte *mortis causa*, care, considerăm noi, reprezintă astfel de forme care aduc o atingere gravă a dreptului de proprietate.

Impozitarea veniturilor din activități agricole este reglementată la art. 103-107 Cod fiscal²¹, legiuitorul fiscal indicând la art. 103 C. fisc. categoria de venituri din activități agricole supusă impozitării astfel, „(1) *Veniturile din activități agricole cuprind veniturile obținute individual sau într-o formă de asociere, fără personalitate juridică, din: a) cultivarea produselor agricole vegetale; b) exploatarea plantațiilor viticole, pomicole, arbuștilor fructiferi și altele asemenea; c) creșterea și exploatarea animalelor, inclusiv din valorificarea produselor de origine animală, în stare naturală*”²². Inițial²³, opțiunea legiuitorului fiscal a fost de a da relevanță acestor venituri în contexte „comercialiste”, sens în care art. 71 din Legea nr. 571/2003, abrogată în prezent, identifica venitul din activități agricole în raport de criteriul valorificării sau aptitudinii de valorificare a produselor agricole: „*Veniturile din activități agricole sunt venituri din următoarele activități: a) cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat; b) cultivarea și valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor; c) exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și altele asemenea; d) valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare*”²⁴.

Observăm că, *ab initio* exista o impunere asupra veniturilor din activități agricole doar în ipoteza valorificării acestora, în vreme ce, de *lege lata*, legiuitorul

²⁰ Pentru mai multe detalii, a se vedea, M. Ene, *Drept fiscal*, Editura Solomon, București, 2023, p. 219.

²¹ Legea nr. 227/2015, M. Of. nr. 688 din 10.09.2015.

²² Pentru o analiză doctrinară, a se vedea I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs, rev. și ad.*, Editura Hamangiu, București, 2023, pp. 232-234.

²³ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, M. Of. nr. 927 din 23.12.2003.

²⁴ A se vedea, I.M. Costea, D.M. Ilucă, *Cain, Abel și Codul fiscal... sau despre truda pământului ca fapt generator al impunerii*, în *Tax Magazine*, nr. 2/2022, p. 110.

fiscal instituie o prezumție absolută de valorificare²⁵. Astfel, persoana fizică, în calitate de contribuabil este subiect al impunerii și are obligația de a plăti o creanță fiscală cu titlu de impozit pentru veniturile din activități agricole, al cărui quantum se determină prin aplicarea unei cote de 10% asupra bazei impozabile. Baza impozabilă se stabilește, de regulă, în sistem de autoimpunere sub-sistem forfetar, fiind stabilite prin lege, norme de venit, în funcție de suprafețele de teren, tipul acestora etc.²⁶. Faptul generator, care dă naștere obligației patrimonial-fiscale în sarcina persoanei fizice este reprezentat de realizarea de venituri din activitățile agricole, însă este posibil ca, *de facto*, aceste venituri să nu existe, în realitate se ajunge ca faptul generator să fie reprezentat de simpla calitate de titular al dreptului de proprietate asupra unui teren cu destinație agricolă ș.a.m.d. Astfel, simpla deținere a unui imobil cu destinație agricolă, care depășește o suprafață, în medie de 1 ha²⁷ este prezumată în mod absolut²⁸ ca fiind generatoare de venituri și implicit, dă naștere obligației de achita impozitul pentru veniturile din activități agricole, conform formulei mai sus enunțate.

Opinăm că este inechitabilă noua optică a legiuitorului fiscal în detrimentul vechii reglementări, de a impune perceperea unor creanțe fiscale pentru simpla deținere în patrimoniu a unor imobile-terenuri cu destinație agricolă, pentru care acesta a prezumat în mod absolut că sunt generate anumite venituri impozabile. Este adevărat că regăsim această formă de impunere și în alte legislații, e.g. în dreptul francez sunt impozabile „*les revenus du patrimoine- les revenus fonciers*”²⁹, însă acest aspect nu poate conduce la ideea că nu se aduce o atingere protecției dreptului de proprietate.

Sub aspectul impozitelor locale, supunem analizei impozitul pe clădiri, reglementat la art. 455-462 C. fisc.; impozitul pe teren, reglementat la art. 463-467 C. fisc.; impozitul pe mijloacele de transport, reglementat la art. 468-472 C. fisc. , iar pentru toate acestea avem în vedere doar persoana fizică ca subiect al impunerii.

Impozitului pe clădiri datorat de persoana fizică se determină în funcție de destinație, dispozițiile fiscale făcând distincție între clădire rezidențiale, nerezidențiale și mixte, prin aplicarea unei cote de impunere diferită, care variază între 0,08% și 1,3%. Valoarea impozabilă este stabilită prin lege, în funcție de

²⁵ A se vedea, I.M. Costea, *Ianus Quadrifrons, păzitor neiscusit al legalității în materia impunerii persoanei fizice*, în *Analele Științifice ale Universității*, Alexandru Ioan Cuza din Iași”, seria *Științe Juridice*, pp. 199-200, <http://doi.org/10.47743/jss-2022-68-1-11> .

²⁶ I.M. Costea, *Drept financiar... op. cit.* , p. 8.

²⁷ A se vedea art. 105 alin. (2) Cod fiscal care stabilește veniturile neimpozabile. E.g. Nu este impozabilă deținerea unui teren cu destinație agricolă pentru cultivarea cerealelor a cărei suprafață nu depășește 2 ha.

²⁸ A se vedea, I.M. Costea, D.M. Ilucă, *Despre prezumții în legislația și jurisprudența fiscală*, în *Tax Magazine*, nr. 1/2023, pp. 37-48.

²⁹ Pentru mai multe detalii, a se vedea M. Collet, *Droit fiscal*, Presses Universitaire de France, 2007, pp. 272 și urm.

dotările clădirii, materialele din care este construită, indicele fiind ajustat în funcție de rangul localității, vechimea clădirii, numărul de apartamente din clădire³⁰.

Impozitul pe teren este datorat de persoana fizică pentru toate terenurile deținute în proprietate, exceptând ipotezele scutite de legiuitorul fiscal la art. 464 C. fisc. Cuantumul acestuia este stabilit prin hotărâre a consiliului local în funcție de o serie de criterii precum suprafața terenurilor, rangul localității, zona în cadrul localității și categoria de folosință³¹.

Impozitul pe mijlocele de transport, datorat de persoana fizică, care deține în proprietate orice mijloc de transport supus înmatriculării sau înregistrării în România, se stabilește de asemenea, prin hotărâre a consiliului local în funcție de limitele minime și maxime prevăzute la art. 470 C. fisc., pentru fiecare categorie de vehicul.

Pentru impozitul pe clădiri, teren și mijlocele de transport, faptul generator al impunerii este determinat de simpla calitate de titular al dreptului de proprietate, astfel, acestea apar cristalizate în jurul conceptului de impunere a proprietății³², impunere a cărei justețe este pusă și aici sub semnul efectului eroziv al dreptului de proprietate³³, întrucât, idem impozitării venitului din activități agricole, faptul generator al impunerii este reprezentat de calitatea de titular al dreptului de proprietate independent de existența vreunui venit.

Impozitul pe venitul obținut din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal a fost introdus în Codul fiscal prin O.U.G. nr. 24/2005, soluție confirmată prin Legea de aprobare nr. 163/2005³⁴, *de lege lata*, regăsindu-se la art.111-113 C. fisc. Supunem analizei noastre doar ipoteza transmiterii proprietății imobiliare prin acte *mortis causa*³⁵, pe care o regăsim la art. 111 alin. (3) cu următorul conținut, „*Pentru transmisiunea dreptului de proprietate și a dezmembrămintelor acestuia cu titlul de moștenire nu se datorează impozitul prevăzut la alin. (1), dacă succesiunea este dezbătută și finalizată în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii. În cazul nefinalizării procedurii succesoriale în termenul prevăzut mai sus, moștenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale*”.

³⁰ I.M. Costea, *Drept financiar... op. cit.*, p 333.

³¹ M. Ene, *op. cit.*, pp. 223-224.

³² D.D. Șaguna, D.I. Radu, *Drept fiscal. Fiscalitate. Obligații fiscale. Declarații fiscale*, ed. V-a, Editura C.H.Beck, București, 2020, pp. 181 și urm.

³³ I.M. Costea, *Premisele bugetare ale autonomiei locale și ale descentralizării, în Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LXVI/I, nr. 1/2020 [online] la http://pub.law.uaic.ro/files/articole/2020/2020_i/3.1.costea.pdf, accesat 20.06.2023, pp. 328 și urm..

³⁴ Pentru un inventar al modificărilor, a se vedea N. E. Mitu, *Noi modificări aduse în aplicarea impozitului asupra veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal sau „anul și modificarea”*, în *Curierul fiscal*, nr. 2/2008, p. 25-31.

³⁵ Pentru o analiză completă a acestui tip de impozit, a se vedea, C.F. Costaș, *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2019, pp. 228-236.

Observăm că, legea supune impozitării „moștenirile tardive”, impozitul calculându-se prin aplicare cotei de 1% asupra masei succesorală, *i.e.* diferența pozitivă dintre activul imobiliar și pasivul succesiunii din care rezultă activul net imobiliar. Conștiinți fiind că acest activ net este, de regulă, alcătuit din bunuri imobile-terenuri sau clădiri-, și alte bunuri mobile, chiar sub forma autovehiculelor, credem noi că se poate ajunge chiar în ipoteza unei duble impozitări. Avem în vedere situația incidentă impozitării, *i.e.* succesorii³⁶, care vor avea calitatea de subiect al impunerii, nu au partajat averea succesorală în timp de doi, astfel s-a născut obligația de a plăti creanța fiscală în quantum de 1% din valoarea bunurilor care alcătuiesc activul net succesoral, pentru ca mai apoi, intrând în proprietatea deplină a acestora, ca efect al moștenirii, să aibă obligația de a plăti pentru aceleași bunuri imobile și mobile-autovehicule un alt impozit către bugetele locale. În mod bizar, această situație este comparabilă instituției din dreptul penal, „concurusul formal de infracțiuni”³⁷, întrucât, prin dezbateră succesiunii în termen de peste 2 ani de la moartea lui *de cuius*, care dă naștere obligației de a plăti creanța fiscală cu titlu de impozit pe venitul realizat din transferul proprietății imobiliare prin acte *mortis causa*, se produce al doilea fapt generator al impunerii, constând în deținerea cu titlu de proprietate a unui bun mobil (autovehicul) sau imobil, care dă naștere unei noi obligații de a plăti o creanță, de data aceasta cu titlu de impozit local.

În toate formele de impunere a persoanei fizice expuse mai sus, dacă contribuabilul are creanțe fiscale restante, principale, sau accesorii, s-ar putea solda chiar cu executarea silită a bunurilor care au generat creanțele fiscale restante or, acesta reprezintă un alt considerent potrivit căruia suntem în prezența unui fenomen de impozitare excesivă a patrimoniului și implicit a unei restrângeri chiar „abuzive” a dreptului de proprietate. În acest context, considerăm că suntem martorii unui fenomen de erodare al dreptului de proprietate prin impozitarea „excesivă” a patrimoniului, aspect care nu poate fi ignorat.

Concluzii

Dreptul de proprietate este un drept contestat în însăși natura sa, fiind calificat fie ca drept economic fie ca drept civil, iar caracterul său de drept al omului se pretează la discuții, după cum se consideră sau nu că proprietatea privată este esențială pentru existența individului. Poate de aceea, soarta dreptului de proprietate în corpusul internațional și național reflectă această incertitudine.

Viitorul acestui text revitalizat „*Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare pentru a reglementa*

³⁶ *Nota bene!* Avem în vedere doar persoana fizică, în calitate de subiect al impunerii, pe de o parte datorită obiectului analizei noastre, iar pe de altă parte dată fiind incompatibilitatea acestei ipoteze cu situațiile prevăzute de dispozițiile civile care recunosc capacitatea succesorală persoanei juridice.

³⁷ Art. 38 alin. (2) C. pen. „*Există concurs formal de infracțiuni când o acțiune sau o inacțiune săvârșită de o persoană, din cauza împrejurărilor în care a avut loc sau a urmărilor pe care le-a produs, realizează conținutul mai multor infracțiuni*”.

folosința bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții, sau a amenzilor” ar putea, fără îndoială să se situeze lângă aspectul său fiscal care, până acum, nu a împiedicat Curtea să ”țină partea intereselor fiscului”³⁸. Hotărârea „S.A. Dangeville c. /Franței” din 15 aprilie 2002, care a plasat sub influența prioritară a primei fraze a articolului întâi, chestiunea referitoare la plata impozitelor pare să îi fi retras totuși o bună parte din utilitate în acest domeniu sensibil. În aceste condiții, nu mai rămâne decât speranța că el va fi asociat socializării noțiunii de bunuri, pentru a permite Curții să facă să prevaleze câteva interese individuale asupra puternicelor interese economice.

Încheiem cu apreciem că, trebuie căutat un „*just echilibru*” de menținut între exigențele de interes general și imperativele respectării drepturilor fundamentale ale individului. Chiar dacă este vorba despre asigurarea unui interes general, nu trebuie să se ajungă la golirea de conținut a dreptului de proprietate. Acest deziderat exprimat este ceea ce Curtea europeană a drepturilor omului numește „*principiul proporționalității*” care se impune a fi respectat pentru a exista o protecție împotriva reglementării folosinței bunurilor, principiu pe care l-a enunțat în repetate cazuri, printre care și hotărârile ”*Agosi c. Regatului Unit*” (24 oct. 1986) și ”*Mellacher c./Austriei*”(19 dec.1989). Aspect subliniat ulterior și de Curtea de contencios constituțional, care, pe cale jurisprudențială, a statuat că ”...*pot fi stabilite anumite limite, îngrădiri fie în privința obiectului dreptului, fie în privința unor attribute ale dreptului, pentru apărarea intereselor sociale și economice generale sau pentru apărarea drepturilor altor persoane. Esențial este ca prin aceste restricții stabilite de lege să nu se atingă fondul acestui drept, să nu se anihileze complet dreptul de proprietate...*”³⁹.

Referințe

- Bălan M., *Drept constituțional și instituții politice*, Editura Hamangiu, București, 2015
- Bîrsan C., *Convenția europeană a drepturilor omului. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București 2010
- Bufan R., *Tratat de drept fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016
- Collet M., *Droit fiscal*, Editeur Presses Universitaire de France, 2007
- Costaș C.F., *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2019
- Costea I.M., *Premisele bugetare ale autonomiei locale și ale descentralizării, în Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LXVI, nr. 1/2020, pp. 325-341, [online]
- Costea I.M., *Drept financiar. Note de curs, rev. și ad.*, Editura Hamangiu, București, 2023
- Costea I.M., *Ianus Quadrifrons, păzitor neiscusit al legalității în materia impunerii persoanei fizice, în Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, seria Științe Juridice*, pp. 199-200, <http://doi.org/10.47743/jss-2022-68-1-11>
- Costea, I.M., Ilucă, D.M., *Cain, Abel și Codul fiscal... sau despre truda pământului ca fapt generator al impunerii*, în *Tax Magazine*, nr. 2/2022, pp. 109-115
- Costea I.M., Ilucă, D.M., *Despre prezumții în legislația și jurisprudența fiscală*, în *Tax Magazine*, nr. 1/2023, pp. 37-48
- Dănișor D.C., *Drept instituțional și instituții politice*, Editura C. H. Beck, București, 2007

³⁸ F. Sudre, *op. cit.*, p. 379.

³⁹ Decizia nr. 19/1993, M. Of. nr. 105 din 24.05.1993.

- Dobrinesc, L., *Reglementarea tratamentului fiscal al veniturilor din constituirea unor dezmembrăminte ale drepturilor de proprietate*, în *Curierul fiscal*, nr. 5/2013, pp. 222-225
- Duca, E., *Codul fiscal comentat și adnotat*, Editura Universul Juridic, București, 2022
- En, M., *Drept fiscal*, Editura Solomon, București, 2023
- Mack, E., *The natural right of property. Social Philosophy and Policy*, 27(1), 2010, pp. 53-78, doi: <https://doi.org/10.1017/S0265052509990033>
- Malherbe P., *Elemente de drept fiscal internațional*, Editura Hamangiu, București, 2017
- Masbernat P., *Human rights in tax matters before the Chilean courts and its constitutional fundamentals*, în *Review of International and European Economic Law (RIEEL)*, vol. 2, nr. 3/2023 [online]
- Minea M.Ș., Costaș C.F., *Dreptul finanțelor publice*, Editura Universul Juridic, București, 2013
- Mitu, N. E., *Noi modificări aduse în aplicarea impozitului asupra veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal sau „anul și modificarea”*, în *Curierul fiscal*, nr. 2/2008, pp. 25-31
- Niculeasa M.-I., *Summa fiscalis. Tratat de drept financiar și fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2011
- Radu R.H., *Convenția Europeană a Drepturilor Omului*, Editura Universul Juridic, București, 2021
- Rusu I., *Considerații privind dreptul de proprietate privată* [online]
- Sudre F., Marguénaud, J-P., Andraintsimbazovina, J., Gouttrnoire, A., Levinet, M., *Marile hotărâri ale Curții Europene a Drepturilor Omului*, Editura Rosetti, București, 2016
- Sudre F., *Drept european și internațional al drepturilor omului*, Editura Polirom, București, 2006
- Șaguna D.D., Radu D.I., *Drept fiscal. Fiscalitate. Obligații fiscale. Declarații fiscale*, ed. V-a, Editura C.H. Beck, București, 2020
- Șova D., *Drept fiscal*, Editura Solomon, București, 2015
- Toader T., Safta M., *Constituția României*, Editura Hamangiu, București, 2019
- Waldron J., *The Right to Private Property* (Oxford, 1990; [online] edn, Oxford Academic, 3 Oct. 2011), <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198239376.001.0001>.
- Zdanovschi, A.M.C., *„Dreptul statului de a reglementa sistemul de impunere în relație cu garantarea dreptului de proprietate prin art. 1 din Protocolul adițional nr. 1 la Convenția europeană a drepturilor omului”*, în *Revista Univers Strategic* 25, pp. 206-217, [online]