

**DECIZIE Nr. 447 din 16 septembrie 2014**

**referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**

**PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 816 din 10 noiembrie 2014**

Augustin Zegrean - președinte  
Valer Dorneanu - judecător  
Toni Greblă - judecător  
Petre Lăzăroiu - judecător  
Mircea Ștefan Minea - judecător  
Daniel Marius Morar - judecător  
Mona-Maria Pivniceru - judecător  
Puskas Valentin Zoltan - judecător  
Tudorel Toader - judecător  
Valentina Bărbățeanu - magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Simona Ricu.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, excepție ridicată de Andrei Victor în Dosarul nr. 5.455/99/2011 al Tribunalului Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal și care constituie obiectul Dosarului nr. 892D/2013 al Curții Constituționale.

2. La apelul nominal se constată lipsa părților. Procedura de citare este legal îndeplinită.

3. Cauza fiind în stare de judecată, președintele Curții acordă cuvântul reprezentantului Ministerului Public, care pune concluzii de respingere, ca neîntemeiată, a excepției de neconstituționalitate. Apreciază că textele de lege criticate nu contravin dispozițiilor constituționale invocate în motivarea acesteia, iar stabilirea impozitelor și a modalității de calcul al cuantumului acestora intră în competența exclusivă a legiuitorului, în virtutea art. 139 alin. (1) din Constituție.

**CURTEA,**

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

4. Prin Încheierea din 20 noiembrie 2013, pronunțată în Dosarul nr. 5.455/99/2011, Tribunalul Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, excepție ridicată de Andrei Victor într-o cauză având ca obiect soluționarea unei cereri de anulare parțială a unui act administrativ fiscal.

5. În motivarea excepției de neconstituționalitate autorul acesteia susține că prevederile art. 207 din Codul de procedură fiscală sunt neconstituționale, întrucât termenul de 30 de zile prevăzut de textul de lege menționat nu permite contestarea deciziilor de impunere anticipată, în condițiile în care contribuabilii nu pot cunoaște dinainte dacă vor realiza venitul impozabil, acest lucru fiind posibil doar la sfârșitul unei perioade de activitate - trimestru sau an. De aceea, termenul de contestare ar trebui să fie dependent de aceste perioade de referință, astfel încât să fie stabilit la 30 de zile de la împlinirea perioadei de activitate. Numai atunci contribuabilii vor putea ști care le este venitul real, calculat ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile cu care s-au realizat aceste venituri. Dacă ar ataca decizia în termenul prevăzut de art. 207 din Codul de procedură fiscală nu ar avea elementele necesare, respectiv venitul realizat, pentru a justifica acest atac și, pe de altă parte, acțiunea ar fi respinsă ca prematură. De aceea, se încalcă accesul liber la justiție și dreptul de apărare, precum și dreptul la un proces echitabil, iar, indirect, prevederile art. 20 alin. (2) și art. 148 din Constituție.

6. Autorul excepției susține că art. 82 din Codul fiscal încalcă grav dreptul de proprietate asupra veniturilor, dreptul la un nivel de trai decent și dreptul la nediscriminare administrativ-fiscală prin

comparație cu alte categorii socio-profesionale care sunt protejate prin faptul că pentru realizarea veniturilor nu au cheltuieli materiale și nu li se iau procente atât de mari din veniturile realizate, așa cum se întâmplă în cazul profesiei de taximetrist.

7. Tribunalul Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal apreciază că textele de lege criticate sunt constituționale. Astfel, dispozițiile din Codul de procedură fiscală nu încalcă accesul liber la justiție. Prin reglementarea termenului în care poate fi atacat actul administrativ fiscal în cadrul procedurii de recurs administrativ se dă posibilitatea organelor emitente sau organelor superioare acestora să revină asupra măsurilor luate sau să le redimensioneze, în limitele prevăzute de lege. Amintește, totodată, cele reținute de Curtea Constituțională prin Decizia Plenului nr. 1 din 8 februarie 1994, în sensul că "legiuitorul poate institui, în considerarea unor situații deosebite, reguli speciale de procedură, ca și modalitățile de exercitare a drepturilor procedurale, principiul liberului acces la justiție presupunând posibilitatea neîngrădită a celor interesați de a utiliza aceste proceduri, în formele și în modalitățile instituite de lege".

8. Potrivit prevederilor art. 30 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, încheierea de sesizare a fost comunicată președinților celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Avocatului Poporului, pentru a-și exprima punctele de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

9. Avocatul Poporului apreciază că reglementarea de către legiuitor, în limitele competenței care i-a fost conferită prin Constituție, a condițiilor de exercitare a unui drept subiectiv sau procesual, inclusiv prin instituirea unor termene, nu constituie o restrângere a exercițiului acestuia, ci doar o modalitate eficientă de a preveni exercitarea sa abuzivă. Consideră că art. 207 din Codul de procedură fiscală oferă celui interesat posibilitatea ca, în urma contestării obligațiilor fiscale în termenele stabilite, să obțină - cu celeritate și fără a plăti taxe de timbru - soluționarea cauzei chiar de către organele a căror soluție îl nemulțumește. În ce privește art. 82 din Codul fiscal, arată că acesta se adresează în mod egal, fără privilegii și fără discriminări, tuturor contribuabililor care desfășoară o activitate independentă. De aceea, nu se poate reține existența niciunei discriminări în ce privește plata impozitului între persoanele care realizează venituri din activități independente și cele care obțin un venit din alte activități decât cele independente. În acest sens sunt și deciziile Curții Constituționale nr. 246 din 19 februarie 2009 și nr. 1.432 din 25 octombrie 2011. În opinia sa, textele de lege criticate dau expresie prevederilor art. 56 alin. (1) și art. 139 alin. (2) din Constituție, potrivit cărora "cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice", respectiv, "impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii". Apreciază că din coroborarea acestor prevederi constituționale rezultă dreptul exclusiv al legiuitorului de a stabili impozitele datorate bugetului de stat, modalitățile de plată, precum și cuantumul acestora.

10. Președinții celor două Camere ale Parlamentului și Guvernul nu au comunicat punctele lor de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

#### CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, punctul de vedere al Avocatului Poporului, raportul întocmit de judecătorul-raportor, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la prevederile Constituției, precum și Legea nr. 47/1992, reține următoarele:

11. Curtea Constituțională a fost legal sesizată și este competentă, potrivit dispozițiilor art. 146 lit. d) din Constituție, precum și ale art. 1 alin. (2), ale art. 2, 3, 10 și 29 din Legea nr. 47/1992, să soluționeze excepția de neconstituționalitate.

12. Obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie, potrivit încheierii de sesizare, prevederile art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, precum și prevederile art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare. Din motivarea excepției, rezultă însă că, în ceea ce privește art. 207 din Codul de procedură fiscală, autorul acesteia critică doar prevederile alin. (1), astfel încât obiectul excepției îl constituie dispozițiile art. 82 din Codul fiscal și cele ale art. 207 alin. (1) din Codul de procedură fiscală care au următorul conținut:

- Art. 82 din Codul fiscal: "Stabilirea plăților anticipate de impozit

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la art. 71 alin. (5), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal. Pentru declarațiile privind venitul estimat/norma de venit depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:

a) pe baza contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate potrivit datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit opțiunii. În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, venitul din cedarea folosinței bunurilor reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere.

(4) Termenele și procedura de emitere a deciziilor de plăți anticipate vor fi stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în toate situațiile în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat/norma de venit pentru anul curent, sau venitul net din declarația privind venitul realizat pentru anul fiscal precedent, după caz. La stabilirea plăților anticipate se utilizează cota de impozit de 16% prevăzută la art. 43 alin. (1).

(5<sup>1</sup>) Impozitul reținut la sursă de către plătitori pentru veniturile prevăzute la art. 78 alin. (1) lit. f) se stabilește prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut și reprezintă plată anticipată în contul impozitului anual datorat de către contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real.

(6) Plățile anticipate stabilite pe baza contractelor încheiate între părți în care chiria este exprimată în lei, potrivit prevederilor art. 63 alin. (2), precum și pentru veniturile din activități independente, impuse pe baza normelor de venit, reprezintă impozit final.

(7) În situația rezilierii, în cursul anului fiscal, a contractelor încheiate între părți în care chiria este exprimată în lei, plățile anticipate stabilite potrivit prevederilor art. 63 alin. (2) vor fi recalulate de organul fiscal competent la cererea contribuabilului, pe bază de documente justificative.

(8) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente și/sau din activități agricole impuse în sistem real, silvicultură și piscicultură și care în cursul anului fiscal își încetează activitatea, precum și cei care intră în suspendare temporară a activității, potrivit legislației în materie, au obligația de a depune la organul fiscal competent o declarație, însoțită de documente justificative, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului, în vederea recalculării plăților anticipate.

(9) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (8) se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.";

- Art. 207 alin. (1) din Codul de procedură fiscală: "Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii."

13. În opinia autorului excepției, prevederile de lege criticate încalcă dispozițiile din Legea fundamentală cuprinse în art. 16 alin. (1) care instituie principiul egalității cetățenilor în fața legii și a autorităților publice, art. 21 care consacră dreptul de acces liber la justiție și dreptul la un proces echitabil, art. 24 care garantează dreptul la apărare, art. 44 privind dreptul de proprietate privată, art. 47 referitor la obligația statului de a lua măsuri pentru asigurarea unui nivel de trai decent cetățenilor săi și art. 148 privind integrarea în Uniunea Europeană. Invocă, prin raportare la art. 20 alin. (2) din Constituție, și prevederile art. 6 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale referitor la dreptul la un proces echitabil și art. 1 paragraful 1 privind protecția proprietății din Primul Protocol adițional la aceeași convenție.

14. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că nu poate reține criticile formulate, prevederile art. 82 din Legea nr. 571/2003 constituind o aplicație a dispozițiilor art. 56 alin. (1) din Constituție, care instituie obligația cetățenilor de a contribui, prin plata de impozite și taxe, la cheltuielile publice. Curtea a remarcat, în jurisprudența sa, că impunerea unei astfel de obligații este justificată de necesitatea asigurării certitudinii în constituirea ritmică a resurselor financiare ale statului, iar încasarea impozitelor și taxelor constituie sursa principală de venituri a statului, fiind una dintre expresiile cele mai evidente ale apărării intereselor naționale pe plan financiar (a se vedea, în acest sens, Decizia nr. 158 din 10 noiembrie 1998, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 77 din 24 februarie 1999).

15. De asemenea, prin Decizia nr. 1.432 din 25 octombrie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 117 din 15 februarie 2012, Curtea, pronunțându-se asupra prevederilor art. 82 din Codul fiscal, a constatat că nu este întemeiată critica potrivit căreia dispozițiile criticate contravin prevederilor art. 16 din Constituție. Sub acest aspect, instanța de contencios constituțional a observat că acestea se adresează, în egală măsură, fără privilegii și fără discriminări, tuturor contribuabililor care desfășoară o activitate independentă. Faptul că de la plata anticipată în contul impozitului anual datorat la bugetul de stat sunt exceptate anumite venituri (cum ar fi, de exemplu, cele obținute din arendare) se datorează specificității activităților care stau la baza obținerii acestora și care justifică, în mod obiectiv și rațional, tratamentul diferit pe care textele criticate îl reglementează. În aceeași ordine de idei, Curtea constată că nu se poate susține existența unei discriminări în ce privește stabilirea impozitului pe venit generată de faptul că cheltuielile pe care diverse categorii de contribuabili sunt nevoite să le facă pentru desfășurarea activității proprii diferă în funcție de tipul acestora, influențând cuantumul impozitului datorat.

16. De altfel, Curtea observă că legiuitorul a reglementat plata obligațiilor fiscale în așa fel încât să existe posibilitatea regularizării în ce privește plata impozitului pe venit. Astfel, contribuabilul care realizează venituri dintre cele prevăzute la art. 82 din Codul fiscal va depune, până la data de 25 mai, inclusiv, a anului următor celui de realizare a venitului o declarație rectificativă cu privire la venitul realizat efectiv, astfel cum prevede art. 83 din Codul fiscal. Consecutiv, organul fiscal va proceda la o recalculare a impozitului datorat corespunzător venitului efectiv realizat, emițând o nouă decizie de plată în care sunt evidențiate diferențele, stabilite în plus sau în minus, în plata impozitului pe venit.

17. În ce privește dispozițiile art. 207 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, Curtea a reținut, prin Decizia nr. 406 din 24 martie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 262 din 22 aprilie 2009, că sancțiunea decăderii din dreptul de a contesta actul administrativ fiscal în termenul prevăzut de textul de lege criticat este una firească, fiind sancționată în acest fel lipsa de diligență a celui care nu își exercită la timp dreptul de a contesta legalitatea sau temeinicia actului administrativ fiscal sau care exercită acest drept cu nerespectarea prevederilor legale instituite în materie. Prin urmare, reglementarea unei astfel de sancțiuni de drept procesual nu este de natură să încalce prevederile art. 21 din Constituție care garantează dreptul de acces liber la justiție. Cu privire la această problemă, în jurisprudența sa constantă, Curtea a stabilit, cu valoare de principiu, că instituirea unor condiții procedurale și fixarea anumitor termene pentru exercitarea drepturilor procesuale de care cetățenii pot beneficia nu aduc atingere dreptului de acces liber la justiție consacrat prin dispozițiile constituționale amintite.

18. În final, Curtea observă că prevederile art. 148 din Constituție privind integrarea în Uniunea Europeană, invocate în motivarea prezentei excepții, nu au incidență în cauză.

19. Pentru considerentele expuse mai sus, în temeiul art. 146 lit. d) și al art. 147 alin. (4) din Constituție, precum și al art. 1 - 3, al art. 11 alin. (1) lit. A.d) și al art. 29 din Legea nr. 47/1992, cu unanimitate de voturi,

**CURTEA CONSTITUȚIONALĂ**

În numele legii

**DECIDE:**

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de Andrei Victor în Dosarul nr. 5.455/99/2011 al Tribunalului Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal și constată că dispozițiile art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică Tribunalului Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 16 septembrie 2014.

**PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE**

**AUGUSTIN ZEGREAN**

Magistrat-asistent,  
Valentina Bărbățeanu