



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

Decizia nr. 270/2014 referitoare la exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta

Augustin Zegrean - presedinte
Valer Dorneanu - judecator
Toni Grebla - judecator
Petre Lazaroiu - judecator
Mircea Stefan Minea - judecator
Daniel Marius Morar - judecator
Mona-Maria Pivniceru - judecator
Puskas Valentin Zoltan - judecator
Fabian Nicolae - magistrat-asistent

Cu participarea in sedinta publica din data de 6 martie 2014 a reprezentantului Ministerului Public, procuror Liviu-Daniel Arcer.

1. Pe rol se afla solutionarea exceptiei de neconstitutionalitate a dispozitiilor art. 114 alin. (1) pct. 4 si 6 din Codul de procedura fiscala, exceptie ridicata de Alexe Costache-Ivanov in Dosarul nr. 19.329/3/2011 al Curtii de Apel Bucuresti - Sectia a VIII-a de contencios administrativ si fiscal si care formeaza obiectul Dosarului Curtii Constitutionale nr. 787D/2013

2. Dezbaterile au avut loc in sedinta publica din 6 martie 2014, in prezenta reprezentantului Ministerului Public, si au fost consemnate in incheierea din acea data, cand, avand nevoie de timp pentru a delibera, Curtea, in conformitate cu dispozitiile art. 58 alin. (3) din Legea nr. 47/1992 privind organizarea si functionarea Curtii Constitutionale, a amanat pronuntarea pentru data de 20 martie 2014 si, ulterior, in conformitate cu dispozitiile art. 58 alin. (1) teza intai din Legea nr. 47/1992, pentru data de 25 martie 2014, 26 martie 2014, 15 aprilie 2014, 6 mai 2014 si 7 mai 2014, data la care a pronuntat prezenta decizie.

CURTEA,

avand in vedere actele si lucrarile dosarului, retine urmatoarele:

3. Prin Incheierea din 24 octombrie 2013, pronuntata in Dosarul nr. 19.329/3/2011, Curtea de Apel Bucuresti - Sectia a VIII-a de contencios administrativ si fiscal a sesizat Curtea Constitutionala cu solutionarea exceptiei de neconstitutionalitate a dispozitiilor art. 114 alin. (1) pct. 4 si 6 din Codul de procedura fiscala, exceptia fiind invocata de Alexe Costache-Ivanov, intr-un dosar avand ca obiect solutionarea unei contestatii formulate impotriva unui act administrativ fiscal.



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

4. In motivarea exceptiei de neconstitutionalitate autorul acesteia sustine, in esenta, ca prevederile legale criticate sunt neconstitutionale de vreme ce permit organelor de administrare fiscala ca, pe cale de interpretare, sa considere ca obligatiile de plata achitate inainte de scadenta sunt neachitate, sa calculeze si sa impuna penalitati de intarziere si dobanzi pe motiv ca a operat decaderea pentru un contribuabil care nu a fost incunostiintat, in conditiile legii, timp de peste un an si cateva luni de erorile materiale existente in documentele de plata. Astfel, autorul exceptiei considera ca a fost incalcat principiul legalitatii impunerii reglementat in art. 139 alin. (1) si (2) din Constitutie.

5. In opinia autorului exceptiei, dispozitiile legale criticate nu contin reguli de procedura clare care sa cuprinda cu precizie conditiile, organele judiciare competente sa aplice sanctiunile, termenele in care cetatenii, contribuabilii, justitiabilii isi pot exercita drepturile lor personale, drepturi care deriva din principiul accesului liber la justitie. Or, legea trebuie sa fie suficient de clara si de accesibila, iar cetateanul trebuie sa poata dispune de informatii suficiente cu privire la normele juridice aplicabile intr-o situatie data.

6. Curtea de Apel Bucuresti - Sectia a VIII-a de contencios administrativ si fiscal apreciaza exceptia de neconstitutionalitate ca fiind neintemeiata.

7. Potrivit prevederilor art. 30 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, incheierea de sesizare a fost comunicata presedintilor celor doua Camere ale Parlamentului, Guvernului si Avocatului Poporului, pentru a-si exprima punctele de vedere asupra exceptiei de neconstitutionalitate.

8. Avocatul Poporului considera ca dispozitiile legale criticate sunt constitutionale. Acesta arata ca instanta de contencios constitutional s-a pronuntat deja prin Decizia nr. 268 din 22 martie 2012.

9. Presedintii celor doua Camere ale Parlamentului si Guvernul nu au comunicat punctele lor de vedere asupra exceptiei de neconstitutionalitate. C U R T E A, examinand incheierea de sesizare, punctul de vedere al Avocatului Poporului, raportul intocmit de judecatorul-raportor, notele scrise depuse, sustinerile autorului exceptiei, dispozitiile de lege criticate, raportate la prevederile Constitutiei, precum si Legea nr. 47/1992, retine urmatoarele:

10. Curtea Constitutionala a fost legal sesizata si este competenta, potrivit dispozitiilor art. 146 lit. d) din Constitutie, ale art. 1 alin. (2), ale art. 2, 3, 10 si 29 din Legea nr. 47/1992, sa solutioneze exceptia de neconstitutionalitate.

11. Obiectul exceptiei de neconstitutionalitate, astfel cum a fost formulat in fata instantei de judecata, il constituie prevederile art. 114 alin. (1) pct. 4 si 6 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala. Din examinarea exceptiei de neconstitutionalitate rezulta ca, in realitate, obiectul acesteia il constituie prevederile art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta. Prevederile art. 114 alin. (1), (4) si (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in redactarea mentionata, au urmatorul continut: " (1) Platile catre organele fiscale se efectueaza prin intermediul bancilor, trezoreriilor si al altor institutii autorizate sa deruleze operatiuni de plata.[...] (4) Pentru creantele fiscale administrate de Agentia Nationala de Administrare Fiscala si unitatile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua indreptarea erorilor din documentele de plata intocmite de acesta si va considera valabila plata de la momentul efectuarii acesteia, in suma si din contul debitorului inscrise in documentul de plata, cu conditia debitarii contului acestuia si a creditarii unui cont bugetar.[...] (6) Cererea poate fi depusa in termen de un an de la data platii, sub sanctiunea decaderii."

12. Curtea constata ca art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 a fost modificat prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 433 din 21 iunie 2011, fara a se pastra solutia legislativa criticata. Avand in vedere, inasa, Decizia nr. 766 din 15 iunie 2011, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 549 din 3 august 2011, urmeaza a fi analizate dispozitiile legale in forma existenta inaintea acestei modificari, acestea fiind cele care continua sa produca efecte juridice.

13. In opinia autorului exceptiei, prevederile criticate contravin dispozitiilor constitutionale cuprinse in art. 139 alin. (1) si (2) privind impozitele, taxele si alte contributii. Desi nu sunt indicate in sustinerea exceptiei decat dispozitiile art. 139 din Constitutie, Curtea retine ca din motivarea acestuia rezulta invocarea implicita a prevederilor art. 44 din Constitutie in privinta criticii referitoare la art. 114 alin. (6). In aceste conditii, Curtea va analiza dispozitiile art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala prin raportare la art. 44 si 139 din Constitutie.

14. Examinand exceptia de neconstitutionalitate a dispozitiilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Curtea constata ca s-a mai pronuntat asupra acestora, prin Decizia nr. 268 din 22 martie 2012, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 425 din 26 iunie 2012, dar prin raportare la critici diferite care se refereau la faptul ca instituirea aceluiasi termen de decedere atat pentru debitorul care nu achita obligatia bugetara, cat si in cazul unui debitor care achita la termen obligatia bugetara, dar efectueaza plata in alt cont bugetar decat cel corect, contravine prevederilor art. 16 din Constitutie. Or, autorul exceptiei de neconstitutionalitate din dosarul de fata indica faptul ca in urma efectuarii in mod gresit a platii a fost obligat la plata unor penalitati de intarziere, acest lucru generand, in consecinta, incalcarea art. 44 si 139 din Constitutie. In fapt, biroul sau notarial a facut mai multe plati care priveau sume colectate cu titlu T.V.A. si de impozit pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal. Ordinele de plata contineau o eroare materiala, intrucat indicau codul de identificare fiscala ce apartinea Camerei Notarilor Publici din Bucuresti, desi trebuia indicat codul de identificare fiscala al platitorului, respectiv Biroul Notarial Public Costache-Ivanov Alexe. Drept urmare, impotriva biroului notarial au fost calculate penalitati de intarziere, incepand cu data efectuarii platii.



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

15. Curtea retine ca dispozitiile art. 139 alin. (1) din Constitutie reprezinta temeiul constitutional care confera legiuitorului competenta exclusiva de a stabili taxele si impozitele, precum si de a configura regimul juridic al acestora. In temeiul aceluiasi text, revine in competenta exclusiva a acestuia reglementarea drepturilor si a obligatiilor partilor din cadrul raportului juridic fiscal [a se vedea si art. 1 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala]. In aceste conditii, legiuitorul poate reglementa proceduri, institui termene si conditii in vederea stabilirii obligatiilor fiscale. Avand in vedere cele expuse, Curtea retine, de asemenea, ca prin maniera sa de reglementare legiuitorul configureaza in mod indirect si tratamentul juridic al contribuabilului in materie fiscala, ale carui drepturi si libertati fundamentale trebuie sa le respecte.

16. In jurisprudenta Curtii de la Strasbourg s-a statuat ca legiuitorul trebuie sa dispuna, la punerea in aplicare a politicilor sale, mai ales cele sociale si economice, de o marja de apreciere pentru a se pronunta atat asupra existentei unei probleme de interes public care necesita un act normativ, cat si asupra alegerii modalitatilor de aplicare a acestuia (Hotararea din 4 septembrie 2012, pronuntata in Cauza Dumitru Daniel Dumitru si altii impotriva Romaniei, paragraful 49). Totusi, Curtea observa ca, prin Decizia nr. 1.533 din 28 noiembrie 2011, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 905 din 20 decembrie 2011, instanta de contencios constitutional a reliefat necesitatea crearii unui echilibru intre interesele generale ale societatii si interesele particulare ale persoanelor. In acelasi sens este si jurisprudenta Curtii Europene a Drepturilor Omului care a statuat ca Statul, mai ales atunci cand elaboreaza si pune in practica o politica in materie fiscala, se bucura de o marja larga de apreciere, cu conditia existentei unui "just echilibru" intre cerintele interesului general si imperativele apararii drepturilor fundamentale ale omului (a se vedea si Hotararea Curtii Europene a Drepturilor Omului din 23 februarie 2006, pronuntata in Cauza Stere si altii impotriva Romaniei, paragraful 50). In aceste conditii, revine Curtii Constitutionale sarcina de a analiza daca marja de apreciere a legiuitorului in materie fiscala, reflectata in privinta contribuabililor, respecta prevederile constitutionale referitoare la dreptul de proprietate.

17. In cadrul acestei analize, Curtea Constitutionala va avea in vedere "testul" de proportionalitate structurat, potrivit caruia limitarea drepturilor fundamentale trebuie sa fie conditionata de indeplinirea anumitor cerinte, astfel cum se va preciza pe parcursul deciziei. In acest sens, Curtea urmeaza sa analizeze daca limitele impuse de legiuitor dreptului de proprietate al contribuabilului prin impunerea unui termen de decadere reprezinta o limitare rezonabila care sa nu fie disproportionata in raport cu scopul dorit de legiuitor (a se vedea si Decizia nr. 266 din 21 mai 2013, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 443 din 19 iulie 2013).

18. Astfel, Curtea retine ca art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala, desi nu vizeaza in mod direct un interes patrimonial al contribuabilului, sanctiunea nedepunerii in termen a cererii genereaza, indirect, in favoarea statului un drept de creanta asupra patrimoniului contribuabilului. In acest mod, dreptul de proprietate al contribuabilului in privinta patrimoniului sau este afectat printr-o actiune a statului.

19. Curtea constata ca, potrivit art. 44 alin. (1) din Constitutie, legiuitorul este in drept sa stabileasca continutul si limitele dreptului de proprietate. De principiu, aceste limite au in vedere



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

obiectul dreptului de proprietate si atributelor acestuia si se instituie in vederea apararii intereselor sociale si economice generale sau pentru apararea drepturilor si libertatilor fundamentale ale altor persoane, esential fiind ca prin aceasta sa nu fie anihilat complet dreptul de proprietate (in acest sens, a se vedea si Decizia nr. 19 din 8 aprilie 1993, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 105 din 24 mai 1993). De asemenea, Curtea a statuat prin Decizia nr. 59 din 17 februarie 2004, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 203 din 9 martie 2004, ca, in temeiul art. 44 din Constitutie, legiuitorul ordinar este competent sa stabileasca cadrul juridic pentru exercitarea atributelor dreptului de proprietate, in acceptiunea principiala conferita de Constitutie, in asa fel incat sa nu vina in coliziune cu interesele generale sau cu interesele particulare legitime ale altor subiecte de drept, instituind astfel niste limitari rezonabile in valorificarea acestuia, ca drept subiectiv garantat. Asadar, textul art. 44 din Constitutie cuprinde expres in cadrul alin. (1) o dispozitie speciala in temeiul careia legiuitorul are competenta de a stabili continutul si limitele dreptului de proprietate, inclusiv prin introducerea unor limite vizand atributelor dreptului de proprietate. In aceste conditii, Curtea retine ca dreptul de proprietate nu este un drept absolut, ci poate fi supus anumitor limitari, potrivit art. 44 alin. (1) din Constitutie; insa, limitele dreptului de proprietate, indiferent de natura lor, nu se confunda cu insasi suprimarea dreptului de proprietate.

20. Conform principiului proportionalitatii, principiu integrat implicit continutului normativ al drepturilor si libertatilor prevazute de Constitutie, orice masura luata trebuie sa fie adecvata - capabila in mod obiectiv sa duca la indeplinirea scopului, necesara - nu depaseste ceea ce este necesar pentru indeplinirea scopului si proportionala - corespunzatoare scopului urmarit. Astfel, in vederea realizarii testului de proportionalitate, Curtea trebuie, mai intai, sa stabileasca scopul urmarit de legiuitor prin masura criticata si daca acesta este unul legitim, intrucat testul de proportionalitate se va putea raporta doar la un scop legitim.

21. Curtea constata ca scopul urmarit, acela de a responsabiliza, disciplina si sanctiona comportamentul fiscal culpabil al contribuabilului, este unul legitim. Totodata, o atare masura asigura stabilitatea raporturilor juridice, aparand ca un corolar al necesitatii asigurarii resurselor financiare necesare pentru bugetul de stat.

22. In continuare, trebuie examinat daca prevederile legale criticate sunt adecvate si necesare scopului urmarit. Instituirea unui termen de decedere in privinta cererii de indreptare este o masura adecvata pentru responsabilizarea si disciplinarea contribuabilului. Masura apare si ca fiind necesara pentru sanctionarea contribuabilului, in conditiile in care indreptarea unor erori materiale trebuie realizata intr-un interval de timp.

23. Insa, masura nu apare ca fiind proportionala cu scopul legitim urmarit. Curtea constata ca momentul de la care incep sa fie calculate creantele fiscale accesorii este de natura de a crea un tratament fiscal care nu tine seama de scopul legitim urmarit.

24. Astfel, din coroborarea normelor legale, rezulta ca organele fiscale pot emite decizii de stabilire a creantelor fiscale accesorii dupa expirarea termenului de decedere instituit pentru contribuabil,



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

dar in interiorul termenului de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale, cu consecinta directa a afectarii patrimoniului debitorului. Mai mult, organele fiscale vor fi interesate intotdeauna sa emita aceste decizii dupa expirarea termenului de decadere, valorificand lipsa de atentie/eroarea contribuabilului. Or, actele normative trebuie sa fie astfel concepute, incat sa dea posibilitatea destinatarilor de a-si putea adapta conduita in mod real si efectiv, in functie de ipoteza normativa a legii. In aceste conditii, textul criticat confera, mai degraba, un drept iluzoriu contribuabilului, intrucat aceste erori sunt descoperite, de cele mai multe ori, post factum. Astfel, nu se mai poate vorbi de un scop legitim, ci se pune problema imbogatirii fara justa cauza a statului, in conditiile in care nu se urmareste nici responsabilizarea/disciplinarea fiscala a contribuabilului si nici sanctionarea comportamentului sau, ci diminuarea corespunzatoare patrimoniului acestuia, cu consecinta apropierea sumelor de bani de catre stat. Asadar, curgerea termenului de la data efectuarii platii, si nu de la data descoperirii erorii savarsite, in conditiile unui termen de decadere atat de scurt, este de natura a deturna scopul legitim pe care legiuitorul si-a propus sa-l realizeze, respectiv responsabilizarea/disciplinarea si sanctionarea contribuabilului, generand, mai degraba, un interes din partea statului de a emite decizia de stabilire a creantelor fiscale accesorii dupa expirarea termenului de decadere. In aceste conditii, Curtea retine ca masura critica nu este proportionala cu scopul urmarit, ceea ce se traduce prin incalcarea dreptului de proprietate al contribuabilului, acesta trebuind sa suporte o diminuare disproportionata a patrimoniului sau.

25. Mai mult, daca contribuabilul sesizeaza savarsirea erorilor dupa expirarea termenului de un an, lui i se pot impune creante fiscale accesorii, chiar daca sumele de bani datorate au intrat in conturile organelor fiscale, iar acestea au fost folosite de catre stat. Accesoriile fiscale trebuie platite (prin interpretarea coroborata cu celelalte dispozitii din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003) chiar si in conditiile in care platitorul, la un moment dat, obtine recunoasterea platii facute, prin apelarea la mijloacele legale existente.

26. Astfel, pentru motivele mai sus aratate, Curtea constata incalcarea prevederilor art. 44 din Constitutie, precum si a celor ale art. 139 din Constitutie, statul depasindu-si marja de apreciere conferita prin acest text constitutional.

27. De altfel, legiuitorul a sesizat aceste deficiente ale actului normativ criticat, astfel ca, prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 433 din 21 iunie 2011, a modificat dispozitiile art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala, acestea avand, in prezent, urmatoarea formulare: "Cererea poate fi depusa in termen de 5 ani, sub sanctiunea decaderii. Termenul incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a efectuat plata." Chiar daca termenul ramane unul de decadere, intervalul de timp in care se pot sesiza eventualele erori este mai rezonabil, ceea ce ar putea conduce, in mod teoretic, la inlaturarea situatiilor nedorite in care se aplica creante fiscale accesorii.

28. In ceea ce priveste dispozitiile art. 114 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Curtea constata ca autorul acesteia nu arata in ce fel dispozitiile legale criticate contravin dispozitiilor



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceiasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

constitutionale invocate, iar simpla enumerare in sustinerea exceptiei de neconstitutionalitate a unor prevederi constitutionale pretins a fi incalcate nu este de natura sa satisfaca exigentele art. 10 alin. (2) din Legea nr. 47/1992. Avand in vedere acest aspect, Curtea urmeaza sa respinga ca inadmisibila exceptia de neconstitutionalitate a dispozitiilor legale criticate, intrucat, potrivit art. 10 alin. (2) din Legea nr. 47/1992, "Sesizarile trebuie facute in forma scrisa si motivate" (a se vedea, in acelasi sens, Decizia nr. 1.313 din 4 octombrie 2011, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 12 din 6 ianuarie 2012).

29. Referitor la criticile privind dispozitiile art. 114 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Curtea constata ca acestea sunt neintemeiate, dispozitiile legale criticate referindu-se la procedura efectuarii platii. In momentul in care o persoana considera ca drepturile sau interesele sale sunt lezate de catre organele fiscale, se poate adresa instantelor de judecata potrivit dreptului comun. In aceste conditii, Curtea urmeaza sa respinga ca neintemeiata exceptia de neconstitutionalitate a dispozitiilor art. 114 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

30. Pentru considerentele expuse mai sus, in temeiul art. 146 lit. d) si al art. 147 alin. (4) din Constitutie, al art. 1-3, al art. 11 alin. (1) lit. A.d) si al art. 29 din Legea nr. 47/1992,

CURTEA CONSTITUTIONALA

In numele legii

D E C I D E:

I. Cu majoritate de voturi admite exceptia de neconstitutionalitate ridicata de Alexe Costache-Ivanov in Dosarul nr. 19.329/3/2011 al Curtii de Apel Bucuresti - Sectia a VIII-a de contencios administrativ si fiscal si constata ca prevederile art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, sunt neconstitutionale.

II. Cu unanimitate de voturi respinge, ca inadmisibila, exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, exceptie ridicata de acelasi autor in acelasi dosar al aceleiasi instante.

III. Cu unanimitate de voturi respinge, ca neintemeiata, exceptia de neconstitutionalitate ridicata de acelasi autor in acelasi dosar al aceleiasi instante si constata ca dispozitiile art. 114 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala sunt constitutionale in raport cu criticile formulate.

Definitiva si general obligatorie.

Decizia se comunica Curtii de Apel Bucuresti - Sectia a VIII-a de contencios administrativ si fiscal si se publica in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I.

Pronuntata in sedinta din data de 7 mai 2014.



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

PRESEDINTELE CURTII CONSTITUTIONALE
AUGUSTIN ZEGREAN
Magistrat-asistent, Fabian Niculae

*** OPINIE SEPARATA**

Nu impartasim solutia adoptata prin decizia de mai sus, apreciind ca exceptia de neconstitutionalitate trebuia respinsa, ca neintemeiata, pentru motivele pe care le vom prezenta in continuare.

1. Autorul exceptiei critica dispozitiile art. 114 alin. (4) si alin. (6) din Codul de procedura fiscala, dar - in fapt - este nemulțumit numai de termenul prevazut la alin. (6) din textul mentionat. Articolul 114 alin. (4) din Codul de procedura fiscala reprezinta o reglementare de favoare: legiuitorul ofera contribuabilului (care a facut eronat plata unor obligatii fiscale) posibilitatea de a solicita organului fiscal teritorial competent sa efectueze indreptarea erorilor din documentele de plata intocmite de debitor si sa considere valabila plata de la momentul efectuării acesteia. Conform dispozitiilor art. 114 alin. (6) din acelasi Cod (in vigoare la data efectuării eronate a platii¹), cererea adresata organului fiscal putea fi depusa in termen de un an, sub sanctiunea decaderii.

¹Textul art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala a fost modificat in anul 2011 (prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala) in sensul ca termenul de decaderere de un an a fost inlocuit cu un termen de decaderere de 5 ani. Exceptia fiind ridicata dupa modificarea textului art. 114 alin. (6), autorul critica prevederea legala de mai sus deducandu-i neconstitutionalitatea din compararea dispozitiei legale initiale (care stabilea termenul de decaderere la un an) cu dispozitia modificata in anul 2011 (care a extins termenul de decaderere la 5 ani).

2. Potrivit dispozitiilor art. 73 din Codul de procedura fiscala² contribuabilul debitor are obligatia de a inscrie pe documentele de plata propriul cod de identificare fiscala. Nerespectarea cu strictete a acestei obligatii face imposibila identificarea si constatarea - de catre organul fiscal - a efectuării platii de catre contribuabil, cu consecinta considerarii neindeplinite la termen a obligatiei fiscale.

²Articolul 73 din Codul de procedura fiscala stabileste obligatia inscrierii codului de identificare fiscala pe documente, statuand ca "Platitorii de impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat au obligatia de a mentiona pe facturi, scrisori, oferte, comenzi sau pe orice alte documente emise codul de identificare fiscala propriu".

Autorul exceptiei de neconstitutionalitate - notar public - a varsat impozitul retinut conform art. 771 alin. (6) din Codul fiscal³ intocmind unele documente de plata in care a indicat, in mod eronat, codul de identificare fiscala al Camerei Notarilor Publici in locul propriului cod de identificare fiscala. Plata sumelor datorate s-a facut insa in termenul prevazut de lege⁴.

³Potrivit disp. art. 771 alin. (6) din Codul fiscal, impozitul aferent transferului proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal se calculeaza si se incaseaza de notarul public inainte de autentificarea actului de instrainare ori de intocmirea incheierii de finalizare a succesiunii si se



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

vireaza la bugetul de stat - de catre acelasi notar - pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut.

⁴Obligatiile fiscale de acest gen trebuie indeplinite la termenele prevazute de lege (vezi supra nota nr. 3); prin urmare, ele nefiind stabilite organele fiscale, nu sunt aduse la cunostinta debitorului prin acte administrative fiscale (decizii de impunere). Notarul public intocmeste in mod regulat (lunar) documente de plata (privind virarea la buget a sumelor retinute cu ocazia transferului proprietatilor imobiliare), astfel ca are ocazia si posibilitatea sa verifice corectitudinea intocmirii acestor documente (privind plati curente sau anterioare) pentru a-si indeplini corespunzator obligatia legala (in speta, aceea a inscrierii codului propriu de identificare fiscala) sau pentru a sesiza organul fiscal [in conformitate cu dispozitiile art. 114 alin. (4) din Codul de procedura fiscala]; or, in asemenea conditii, termenul in care putea sesiza organul fiscal cerandu-i indreptarea erorilor savarsite pare a fi unul mai mult decat rezonabil. Cum, in mod evident, greseala ii apartine in exclusivitate, debitorul trebuie sa suporte consecintele legale (concretizate in suportarea obligatiilor fiscale accesorii⁵, calculate din ziua imediat urmatoare scadentei - termenul de plata - si pana la identificarea platii efectuate).

⁵In legatura cu obligatiile fiscale principale si accesorii, a se vedea dispozitiile art. 21 si 22 din Codul de procedura fiscala.

Imprejurarea ca sumele depuse in contul bugetului de stat (fara indicarea corecta a codului propriu de identificare fiscala, deci cu nerespectarea prevederilor art. 73 din Codul de procedura fiscala) au fost - de la data depunerii lor - la "dispozitia" statului nu este relevanta, pentru ca atat timp cat nu s-a putut identifica contribuabilul-debitor, plata obligatiilor fiscale nu putea fi considerata legal si la termen efectuata pentru a-l putea absolvi pe contribuabil de obligatiile accesorii. Faptul ca sumele depuse la termen (dar fara indicarea corecta a deponentului) au "zcut" neidentificate in bugetul general consolidat nu este de natura sa il absolve pe debitor de sanctiunea neindeplinirii conforme a obligatiilor fiscale. In conditiile unei diligente normale, debitorul obligatiei fiscale indeplinite incorect trebuia sa descopere greseala savarsita si sa sesizeze organul fiscal, cerandu-i sa opereze indreptarea erorii din documentele de plata (inauntrul termenului de decadere) si plata efectuata ar fi fost considerata legal si la termen efectuata⁶ (situatie in care, in temeiul legii, ar fi fost scutit de plata obligatiilor accesorii). Altfel, asa cum Curtea Constitutionala s-a pronuntat in materie, "imprejurarea ca debitorul care a efectuat o plata afectata de erori materiale, desi cunostea sau ar fi trebuit sa cunoasca termenul in care putea sa solicite indreptarea erorilor din documentele de plata, precum si consecintele juridice ale nerespectarii acestuia, nu s-a conformat exigentei legale da expresie propriei sale culpe, potrivit principiului nemo auditur propriam turpitudinem allegans"⁷, motiv pentru care trebuie sa suporte consecintele nesupunerii si nerespectarii conditiilor prevazute de lege.

⁶ Trebuie subliniat faptul ca dispozitiile art. 114 alin. (4) se refera exclusiv la documentele de plata intocmite, cu erori, de catre debitor, nu si la declaratiile fiscale ale contribuabilului ori la alte acte administrativ fiscale emise de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale (a se vedea, pentru aceste din urma documente, dispozitiile art. 84 si, respectiv, art. 41, 43 si 44 din Codul de procedura fiscala).

⁷ A se vedea Decizia Curtii Constitutionale nr. 268 din 22 martie 2012, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 425 din 25 iunie 2012.



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

3. Prin Codul de procedura fiscala sunt stabilite atat termene de decadere⁸ cat si termene de prescriptie⁹. Intre cele doua categorii de termene exista deosebiri esentiale care privesc atat natura si regimul lor juridic, cat si finalitatea urmarita de legiuitor.

⁸ A se vedea termenul stabilit prin art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala.

⁹ Precum cele stabilite prin dispozitiile art. 91, 131 si 135 din Codul de procedura fiscala. Termenul de decadere este intervalul de timp inaintul caruia titularul unui drept subiectiv este obligat sa isi exercite acel drept, sub sanctiunea stingerii dreptului respectiv. Termenul de decadere, care are ca efect pierderea dreptului subiectiv insusi, nu poate fi suspendat sau intrerupt si este incompatibil cu institutia repunerii in termen. Aceste termene sunt, in general, termene scurte. Termenul de prescriptie este intervalul de timp, stabilit de lege, in care neexercitarea dreptului la actiune in sens material de catre titularul sau are ca efect stingerea posibilitatii de a obtine condamnarea paratului. Acest termen este susceptibil de suspendare, intrerupere si repunere in termen¹⁰. Termenele de prescriptie sunt intotdeauna mai lungi decat termenele de decadere.

¹⁰ A se vedea M. N. Costin in M. N. Costin, I. Les, M. St. Minea, C. M. Costin, S. Spinei, Dictionar de procedura civila, editia a 2-a, Editura Hamangiu, Bucuresti, 2007, p. 877 si 879.

Cu toate ca intre cele doua categorii de termene exista aceste deosebiri de esenta (care, in mod normal, nu ar trebui sa conduca la confuzie), legiuitorul - amestecand mere cu pere - le-a confundat si le-a amestecat, stabilindu-le practic un acelasi regim juridic, cu pastrarea doar a denumirii lor diferite. Intr-adevar, prin modificarea adusa in anul 2011 textului art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala, legiuitorul a asimilat termenul de decadere¹¹ cu termenul de prescriptie sub aspectul regimului juridic pe care acesta il urmeaza. Este atat de evidenta confuzia in care s-a aflat legiuitorul atunci cand a conferit termenului de decadere valentele unui termen de prescriptie, in conditiile in care intre cele doua categorii de termene nu exista nicio asemanare, incat ne scuteste de orice alte comentarii.

¹¹ In forma modificata, in vigoare in prezent, textul art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala are urmatoarea redactare: "Cererea poate fi depusa in termen de 5 ani, sub sanctiunea decaderii. Termenul incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmatorei celui in care s-a efectuat plata".

4. O asemenea confuzie - si consecinta ei, unificarea regimului juridic al termenelor - nu este admisibila, intrucat este vorba despre chestiuni totalmente diferite: una este ca inaintul termenului de decadere sa fie indreptate - de catre organul fiscal, la cererea debitorului - erorile savarsite cu ocazia completarii unor documente de plata (prin care se indeplinesc anumite obligatii fiscale)¹² si altele sunt situatiile cand - in termenul de prescriptie prevazut de lege - pot fi corectate declaratiile fiscale¹³, pot fi stabilite obligatii fiscale¹⁴, se poate proceda la executarea silita a obligatiilor fiscale¹⁵, respectiv se poate cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale de catre contribuabili¹⁶.

¹² A se vedea dispozitiile art. 114 alin. (4) si (6) din Codul de procedura fiscala.

¹³ Conform dispozitiilor art. 84 din Codul de procedura fiscala, declaratiile fiscale pot fi corectate din proprie initiativa de catre contribuabil ori de cate ori constata erori in declaratia initiala, prin depunerea unei declaratii rectificative, pana la implinirea termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.



Act:	Decizia nr. 270/2014
Autoritate emitenta:	CURTEA CONSTITUTIONALA
Publicat in:	MO nr. 554/28.07.2014
Privind:	exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art. 114 alin. (6) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in redactarea anterioara modificarii acestor prevederi prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si a dispozitiilor art. 114 alin. (1) si (4) din aceeasi ordonanta
In vigoare din	28 iulie 2014

¹⁴ Potrivit dispozitiilor art. 91 din Codul de procedura fiscala, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala.

¹⁵ Articolul 131 din Codul de procedura fiscala statueaza ca dreptul de a cere executarea silita a creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere acest drept.

¹⁶ In conformitate cu dispozitiilor art. 135 din Codul de procedura fiscala dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire.

5. In fine, este in afara oricarei indoieli ca neconstitutionalitatea unei dispozitii legale nu se poate deduce din compararea unui text de lege cu un alt text de lege¹⁷ (asa cum a sustinut autorul exceptiei). De asemenea apreciem ca o reglementare confuza a legiuitorului nu poate avea ca efect transformarea unei norme juridice dintr-una constitutionala intr-una neconstitutionala (pentru ca simpla marire, ca interval de timp, a termenului de decadere nu poate conferi caracter neconstitutional vechii reglementari); altfel spus, de ce ar fi neconstitutional termenul de decadere de un an si ar fi "mai constitutional" termenul de decadere de 5 ani?!

¹⁷ Art. 114 alin. (6) din Codul de procedura fiscala in forma initiala (care prevedea un termen de decadere de un an, care incepea sa curga de la data efectuarii platii efectuate cu erori) si aceeasi dispozitie legala, modificata in 2011, care statueaza un termen de decadere de 5 ani, care incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a efectuat plata). Avand in vedere cele de mai sus, apreciem ca nu pot fi retinute criticile formulate de autorul exceptiei de neconstitutionalitate intrucat prevederile legale analizate nu contravin nici dispozitiilor constitutionale invocate prin sesizare [art. 139 alin. (1)] si nici celor retinute de Curtea Constitutionala prin decizia de mai sus [art. 44 alin. (1)].

Judecator
prof. univ. dr. Mircea Stefan Minea