

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Decizia CCR nr. 67 din 25 februarie 2025

referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 458 alin. (1) și (4) și ale art. 459 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Monitorul oficial nr. 762 din 14.08.2025

Emitent CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

Marian Enache - președinte

Mihaela Ciochină - judecător

Cristian Deliorga - judecător

Dimitrie-Bogdan Licu - judecător

Gheorghe Stan - judecător

Livia Doina Stanciu - judecător

Varga Attila - judecător

Ionița Cochintu - magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Ioana-Codruța Dărăngă.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 458 alin. (1) și (4) și ale art. 459 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Maria-Doina Krieg în Dosarul nr. 21.670/3/2019 al Tribunalului București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal și care formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 588D/2020. 2. La apelul nominal se prezintă, pentru autoarea excepției de neconstituționalitate, avocat AnaMaria Pănoiu, cu delegație de substituie pentru avocat Daniela Zaharia Mănescu, care are împuternicirea avocațială depusă la dosar. Lipsesc celelalte părți. Procedura de înștiințare este legal îndeplinită.

3. Cauza fiind în stare de judecată, președintele Curții acordă cuvântul apărătorului prezent, care solicită admiterea excepției de neconstituționalitate, astfel cum a fost formulată. În esență, învederează că prevederile legale criticate sunt contrare dispozițiilor constituționale menționate în susținerea excepției, instituindu-se o discriminare pentru anumite categorii de persoane care practică activitatea de cedare a folosinței bunurilor și pentru care sunt stabilite obligații fiscale și niveluri de impozitare diferite, în funcție de calitatea de persoană fizică sau de persoană juridică a chiriașului, precum și de activitatea comercială desfășurată de acesta din urmă, situație în care o clădire rezidențială se transformă în clădire nerezidențială, fiindu-i aplicabilă o cotă de impozitare într-un quantum mai mare, disproporționat și abuziv, în condițiile în care masa impozabilă este aceeași. Or, acest aspect este contrar principiului egalității în fața legii și al așezării juste a sarcinilor fiscale. În acest context, prezintă exemple de situații în care o persoană fizică ce închiriaza unei alte persoane fizice un apartament și pentru care plătește un anumit impozit, mai mic în comparație cu situația în care imobilul (apartamentul) este închiriat unei persoane juridice, care poate nici nu desfășoară activități economice la sediul respectiv, dar pentru care plătește un impozit mult mai mare raportat la tipul de chiriaș, chiar dacă persoana care închiriaza este aceeași.

4. Având cuvântul, reprezentantul Ministerului Public pune concluzii de respingere a excepției de neconstituționalitate ca neîntemeiată, având în vedere că legiuitorul, dând expresie politicii fiscale și bugetare adoptate la un moment dat, are deplina libertate să stabilească impozite și taxe, precum și quantumul acestora. Astfel, plata impozitelor pentru clădirile rezidențiale și nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice este în acord cu prevederile constituționale cu privire la obligația cetățenilor de a contribui cu impozite și taxe la bugetul de stat, fiind opțiunea proprietarului aceea de a ceda folosința bunului, în funcție de activitatea desfășurată de chiriaș. Așadar, normele criticate nu sunt discriminatorii, în contextul în care se aplică în mod unitar pentru toate persoanele aflate în ipoteza normei respective. CURTEA,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

5. Prin Încheierea din 12 martie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 21.670/3/2019, Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 458 alin. (1) și (4) și ale art. 459 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Maria-Doina Krieg într-o cauză întemeiată pe dispozițiile Legii nr. 227/2015.
6. În motivarea excepției de neconstituționalitate se susține, în esență, că dispozițiile criticate încalcă drepturi cetățenești și instituie o discriminare pentru anumite categorii de persoane ce practică activitatea de cedare a folosinței bunurilor și pentru care sunt stabilite obligații fiscale și niveluri de impozitare diferite, în funcție de calitatea juridică a chiriașului - persoană fizică sau persoană juridică -, precum și de activitatea comercială desfășurată de acesta, context în care imobilul clădire rezidențială devine nerezidențială, fiindu-i aplicabilă o cotă de impozitare într-un quantum disproporționat, inacceptabil și abuziv, în condițiile în care masa impozabilă este aceeași, ceea ce este contrar principiilor legalității, egalității și așezării juste a sarcinilor fiscale.
7. Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal opinează că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată, având în vedere jurisprudența Curții Constituționale în materia principiilor invocate în susținerea excepției, prin care s-a statuat că opusul discriminării nu este uniformitatea, ci o realitate în care situații obiectiv distincte pot fi legiferate în mod rațional diferit, iar în contextul normelor criticate legiuitorul nu și-a depășit marja de apreciere de care dispune.
8. Potrivit dispozițiilor 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. Președinții celor două Camere ale Parlamentului, Guvernul și Avocatul Poporului nu au comunicat punctele lor de vedere cu privire la excepția de neconstituționalitate. CURTEA, examinând încheierea de sesizare, raportul întocmit de judecătorul-raportor, susținerile părții prezente, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la prevederile Constituției, precum și Legea nr. 47/1992, reține următoarele:
  10. 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.
  11. Obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie dispozițiile art. 458 alin. (1) și (4) și ale art. 459 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015. În dinamica legislativă, ulterior încheierii de sesizare, o parte dintre soluțiile legislative criticate au fost modificate și completate prin mai multe acte normative [spre exemplu, Legea nr. 241/2020 pentru modificarea alin. (1) al art. 459 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1041 din 6 noiembrie 2020, Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1269 din 21 decembrie 2020, Ordonanța Guvernului nr. 8/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 832 din 31 august 2021, Legea nr. 252/2022 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pentru completarea art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 742 din 22 iulie 2022]. Având în vedere însă Decizia nr. 766 din 15 iunie 2011, publicată

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 549 din 3 august 2011, Curtea urmează să analizeze dispozițiile legale în redactarea criticată, având următorul cuprins:

– Art. 458 alin. (1) și (4): „(1) Pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote cuprinse între 0,2-1,3% asupra valorii care poate fi:

a) valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în ultimii 5 ani anteriori anului de referință, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referință;

b) valoarea finală a lucrărilor de construcții, în cazul clădirilor noi, construite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință;

c) valoarea clădirilor care rezultă din actul prin care se transferă dreptul de proprietate, în cazul clădirilor dobândite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință. [...]

(4) În cazul în care valoarea clădirii nu poate fi calculată conform prevederilor alin. (1), impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii impozabile determinate conform art. 457.“; – Art. 459 alin. (1)-(3): „(1) În cazul clădirilor cu destinație mixtă aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul se calculează prin însumarea impozitului calculat pentru suprafața folosită în scop rezidențial conform art. 457 cu impozitul determinat pentru suprafața folosită în scop nerezidențial, conform art. 458.

(2) În cazul în care la adresa clădirii este înregistrat un domiciliu fiscal la care nu se desfășoară nicio activitate economică, impozitul se calculează conform art. 457.

(3) Dacă suprafețele folosite în scop rezidențial și cele folosite în scop nerezidențial nu pot fi evidențiate distinct, se aplică următoarele reguli:

a) în cazul în care la adresa clădirii este înregistrat un domiciliu fiscal la care nu se desfășoară nicio activitate economică, impozitul se calculează conform art. 457;

b) în cazul în care la adresa clădirii este înregistrat un domiciliu fiscal la care se desfășoară activitatea economică, iar cheltuielile cu utilitățile sunt înregistrate în sarcina persoanei care desfășoară activitatea economică, impozitul pe clădiri se calculează conform prevederilor art.

458.“

12. În susținerea neconstituționalității acestor dispoziții legale sunt invocate prevederile constituționale ale art. 1 alin. (5) privind principiul legalității, ale art. 11 - Dreptul internațional și dreptul intern, ale art. 16 alin. (1) referitor la egalitatea în drepturi, ale art. 20 alin. (2) privind tratatele internaționale privind drepturile omului, ale art. 56 alin. (2) referitor la așezarea justă a sarcinilor fiscale și ale art. 139 - Impozite, taxe și alte contribuții.

13. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că dispozițiile criticate din Legea nr. 227/2015 fac parte din capitolul II - Impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri al titlului IX Impozite și taxe locale și stabilesc modalitatea de calcul al impozitului pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice și al impozitului în cazul clădirilor cu destinație mixtă aflate în proprietatea persoanelor fizice. Aceste norme legale au mai format obiectul controlului de constituționalitate, în raport cu critici și prevederi constituționale similare, concretizat, spre exemplu, prin Decizia nr. 669 din 28 noiembrie 2023, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 268 din 28 martie 2024, și Decizia nr. 410 din 18 iunie 2020, publicată în Monitorul Oficial al

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

României, Partea I, nr. 1124 din 23 noiembrie 2020, prin care instanța de contencios constituțional a constatat că soluția legislativă criticată este constituțională.

14. Astfel, în ceea ce privește principiul legalității, în componenta privind calitatea legii, invocat în susținerea excepției de neconstituționalitate, Curtea a stabilit că cerința de claritate a legii vizează caracterul neechivoc al obiectului reglementării, cea de precizie se referă la exactitatea soluției legislative alese și a limbajului folosit, în timp ce previzibilitatea legii privește scopul și consecințele pe care le antrenează, respectiv faptul că actul normativ trebuie să fie suficient de precis și clar pentru a putea fi aplicat, iar accesibilitatea, din punct de vedere formal, are în vedere aducerea la cunoștința publică a actelor normative de rang infraconstituțional și intrarea în vigoare a acestora, care se realizează prin publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I (a se vedea, în acest sens, spre exemplu, Decizia nr. 363 din 7 mai 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 495 din 6 iulie 2015, paragrafele 16-20 și 26). Prin urmare, o lege îndeplinește condițiile calitative impuse atât de Constituție, cât și de Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, numai dacă norma este enunțată cu suficientă precizie pentru a permite cetățeanului să își adapteze conduita în funcție de aceasta, astfel încât, apelând, la nevoie, la consiliere de specialitate în materie, el să fie capabil să prevadă, într-o măsură rezonabilă, față de circumstanțele speței, consecințele care ar putea rezulta dintr-o anumită faptă și să își corecteze conduita. Având în vedere principiul generalității legilor, prin decizia anterioară, în acord cu jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (spre exemplu, Hotărârea din 15 noiembrie 1996, pronunțată în Cauza Cantoni împotriva Franței, paragraful 29, Hotărârea din 25 noiembrie 1996, pronunțată în Cauza Wingrove împotriva Regatului Unit, paragraful 40, Hotărârea din 4 mai 2000, pronunțată în Cauza Rotaru împotriva României, paragraful 55, Hotărârea din 9 noiembrie 2006, pronunțată în Cauza Leempoel & S.A. ED. Cine Revué împotriva Belgiei, paragraful 59), Curtea a arătat că poate să fie dificil să se redacteze legi de o precizie totală și o anumită suplețe poate chiar să se dovedească de dorit, suplețe care nu trebuie să afecteze însă previzibilitatea legii.

15. Or, aplicând aceste considerente de principiu la normele criticate, Curtea a observat că acestea se circumscriu cerințelor de calitate a legii, astfel cum acestea au fost stabilite pe cale jurisprudențială, întrucât dreptul, ca operă a legiuitorului, nu poate fi exhaustiv, iar dacă este lacunar, neclar, sistemul de drept recunoaște judecătorului competența de a tranșa ceea ce a scăpat atenției legiuitorului, printr-o interpretare judiciară, causală a normei. Sensul legii nu este dat pentru totdeauna în momentul adoptării ei, ci trebuie să se admită că adaptarea conținutului legii se face pe cale de interpretare - ca etapă a aplicării normei juridice la cazul concret. Curtea a reținut astfel că interpretarea autentică, legală poate constitui o premisă a bunei aplicări a normei juridice prin faptul că dă o explicație corectă înțelesului, scopului și finalității acesteia, însă legiuitorul nu poate și nu trebuie să prevadă totul. În concret, orice normă juridică ce urmează să fie aplicată pentru rezolvarea unui caz concret urmează să fie interpretată de către subiecții îndrituiți și de către instanțele judecătorești (interpretare judiciară, causală) pentru a emite un act de aplicare legal (Decizia nr. 489 din 30 iunie 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 661 din 29 august 2016, paragraful 62).

16. Cu privire la incidența art. 16 din Constituție, Curtea a reținut că principiul egalității în drepturi presupune instituirea unui tratament egal pentru situații care, în funcție de scopul urmărit, nu sunt diferite (Decizia Plenului Curții Constituționale nr. 1 din 8 februarie 1994, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 69 din 16 martie 1994). De asemenea, situațiile în care se află anumite categorii de persoane trebuie să difere în esență pentru a se justifica deosebirea de tratament juridic, iar această deosebire de tratament trebuie să se bazeze pe un criteriu obiectiv și rațional (a se vedea, în acest sens, cu titlu exemplificativ, Decizia nr. 366 din 25 iunie 2014, publicată în Monitorul Oficial

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

al României, Partea I, nr. 644 din 2 septembrie 2014, paragraful 55). În ceea ce privește pretinsa discriminare între contribuabili în raport cu anumite criterii, spre exemplu, între contribuabilii proprietari ai mai multor clădiri în raport cu cei care dețin o singură clădire, Curtea a reținut că există o rațiune suficientă pentru instituirea unui regim juridic diferit, respectiv a impozitului progresiv, în raport cu numărul de clădiri deținute în proprietate, având în vedere că dispozițiile art. 56 alin. (2) din Constituție prevăd că sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Formula referitoare la așezarea justă a sarcinilor fiscale presupune, pe de o parte, să se țină seama de situația materială a contribuabililor, iar, pe de altă parte, de posibilitatea crescută a celor care dețin mai multe proprietăți de a contribui, prin impozite, la cheltuielile publice.

17. Din perspectiva aspectelor criticate, prin Decizia nr. 669 din 28 noiembrie 2023, precitată, paragraful 16, Curtea a reținut că diferențierea privind modalitatea de calcul este dată de faptul că, în ceea ce privește clădirile rezidențiale, acestea sunt utilizate pentru a acoperi nevoile locative ale populației, iar cele nerezidențiale au un potențial de valorificare superior prin posibilitatea de a fi utilizate în scop economic pentru desfășurarea unor multiple activități.

18. De asemenea, prin Decizia nr. 410 din 18 iunie 2020, anterferită, paragrafele 22-25, Curtea a observat că art. 56 din Constituție consacră obligația fundamentală a fiecărui cetățean de a contribui prin impozite și taxe la cheltuielile publice. Principiul constituțional al justei așezări a sarcinilor fiscale implică un complex de condiții de care legiuitorul este ținut atunci când instituie anumite obligații fiscale în sarcina contribuabililor. Fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni. Prin urmare, așezarea justă a sarcinilor fiscale trebuie să reflecte însuși principiul egalității cetățenilor în fața legii, prin impunerea unui tratament identic pentru situații identice, și să țină cont, în același timp, de capacitatea contributivă a contribuabililor, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale acestora (Decizia nr. 325 din 25 iunie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 16 iulie 2013). Curtea a mai reținut că, potrivit dispozițiilor constituționale ale art. 139, impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat se stabilesc numai prin lege, în sensul că este dreptul exclusiv al legiuitorului să stabilească impozitele datorate bugetului de stat, precum și cuantumul acestora. Numai legiuitorul poate acorda anumite scutiri sau reduceri de impozite în favoarea anumitor categorii de contribuabili și în anumite perioade de timp, în funcție de situațiile conjuncturale, dar, evident, și în raport cu situația economico-financiară a țării în perioadele respective.

19. Așa fiind, legiuitorul, dând expresie politicii fiscale și bugetare adoptate la un moment dat, are deplina libertate să stabilească impozite, taxe și cuantumul acestora, bineînțeles cu condiția ca acestea să fie rezonabile și echitabile. Curtea a observat, astfel, că plata impozitului pe clădirile rezidențiale, nerezidențiale sau cu destinație mixtă aflate în proprietatea persoanelor fizice se circumscrie prevederilor constituționale cu privire la obligația cetățenilor de a contribui la bugetul statului.

20. Prin urmare, excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor criticate, în raport cu prevederile constituționale menționate în susținerea acesteia, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

21. Pentru considerentele expuse, 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:

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de Maria-Doina Krieg în Dosarul nr. 21.670/3/2019 al Tribunalului București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal și constată că dispozițiile art. 458 alin. (1) și (4) și ale art. 459 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

Definitivă și general obligatorie.

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

Pronunțată în ședința din data de 25 februarie 2025.

**PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE**

**MARIAN ENACHE**

Magistrat-asistent,

Ionița Cochintu