



Republica Moldova
CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

DECIZIE
DE INADMISIBILITATE

a sesizării nr. 71g/2025

privind excepția de neconstituționalitate a
punctului 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată,
aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013

(restituirea taxei pe valoare adăugată)

CHIȘINĂU

21 august 2025

Curtea Constituțională, judecând în componența:

dnei Liuba ȘOVA, *președinte de ședință*,
dlui Sergiu LITVINENCO,
dlui Ion MALANCIUC,
dnei Viorica PUICA,
dlui Nicolae ROȘCA, *judecători*,
cu participarea dnei Emilia Cazacu, *asistent judiciar*,

Având în vedere sesizarea înregistrată la 19 martie 2025,
Examinând admisibilitatea sesizării menționate,
Având în vedere actele și lucrările dosarului,
Deliberând la 21 august 2025, în camera de consiliu,

Pronunță următoarea decizie:

ÎN FAPT

1. La originea cauzei se află sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a punctului 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, ridicată de dna avocat stagiar Stela Mura, în interesele SRL „Agrofloris-Nord”, parte în dosarul nr. 3a-1016/24, pendinte la Curtea de Apel Centru.

2. Sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a fost trimisă la Curtea Constituțională de dna Victoria Sîrbu, dna Angela Braga și dl Andrei Cașcaval, judecători de la Curtea de Apel Centru, pe baza articolului 135 alin.(1) literele a) și g) din Constituție.

A. Circumstanțele litigiului principal

3. În 25 mai 2022, SRL „Agrofloris-Nord” a solicitat restituirea de la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 77 milioane lei.

4. Printr-o decizie din 24 iunie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a dispus restituirea către SRL „Agrofloris-Nord” a taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de mărfuri scutite de TVA cu drept de deducere în sumă de 7 186 669 lei.

5. La 19 octombrie 2022, SRL „Agrofloris-Nord” a formulat o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat pentru anularea unor acte administrative și a solicitat restituirea diferenței de taxă pe valoare adăugată dintre sumele menționate la § 3 și § 4 (adică 69 273 164 lei).

6. Prin Hotărârea din 15 aprilie 2024, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, a respins acțiunea. Nefiind de acord cu hotărârea pronunțată, *Agrofloris-Nord* a contestat-o cu apel la Curtea de Apel Centru.

7. La 26 februarie 2025, dna avocat stagiar Stela Mura a ridicat, în interesele *Agrofloris-Nord*, excepția de neconstituționalitate a punctului 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013.

8. Printr-o încheiere din 27 februarie 2025, Curtea de Apel a admis ridicarea excepției de neconstituționalitate și a trimis sesizarea la Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

B. Legislația pertinentă

9. Prevederile relevante ale Constituției sunt următoarele:

Articolul 46

Dreptul la proprietate privată și protecția acesteia

„(1) Dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului, sânt garantate.

(2) Nimeni nu poate fi expropriat decât pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreaptă și prealabilă despăgubire.

[...]”

Articolul 102

Actele Guvernului

„(1) Guvernul adoptă hotărâri, ordonanțe și dispoziții.

(2) Hotărârile se adoptă pentru organizarea executării legilor.

(3) Ordonanțele se emit în condițiile articolului 106².

(4) Hotărârile și ordonanțele adoptate de Guvern se semnează de Prim-ministru, se contrasemnează de miniștrii care au obligația punerii lor în executare și se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Nepublicarea atrage inexistența hotărârii sau ordonanței.

(5) Dispozițiile se emit de Prim-ministru pentru organizarea activității interne a Guvernului.”

10. Prevederile relevante ale Codului fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997, sunt următoarele:

Articolul 214

Principiile generale de efectuare a controlului fiscal

„(1) Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale.

(2) Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora.

(3) Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

[...]”

Articolul 223 Verificarea prin contrapunere

„Verificarea prin contrapunere se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în controlul concomitent al contribuabilului și al persoanelor cu care acesta are sau a avut raporturi economice, financiare și de altă natură, pentru a se constata autenticitatea acestor raporturi și a operațiunilor efectuate.”

11. Prevederile relevante ale Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, sunt următoarele:

„27. La determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului – până la producător sau importator.”

ÎN DREPT

A. Argumentele autorului excepției de neconstituționalitate

12. Autorul susține că, prin adoptarea prevederii criticate, Guvernul și-ar fi depășit competențele. Codul fiscal nu prevede, în contextul stabilirii sumelor de TVA care urmează a fi restituite, posibilitatea verificării raporturilor economice sau financiare pe baza principiului „până la producător sau importator”. Astfel, la adoptarea prevederii în discuție, Guvernul ar fi acționat *ultra vires*.

13. În continuare, autorul excepției susține că norma contestată instituie o sarcină excesivă pentru agenții economici la deducerea taxei pe valoare adăugată, deoarece ultimul subiect care a procurat marfa trebuie să verifice întregul lanț al tranzacțiilor de comercializare a acesteia.

14. Autorul excepției consideră că prevederile contestate sunt contrare articolelor 1 alin. (3), 4, 46, 54 și 102 din Constituție.

B. Aprecierea Curții

15. Examinând admisibilitatea sesizării privind excepția de neconstituționalitate, Curtea constată următoarele.

16. În conformitate cu articolul 135 alin. (1) lit. a) din Constituție, controlul constituționalității hotărârilor Guvernului, în prezenta cauză a unor prevederi din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, ține de competența Curții Constituționale.

17. Curtea constată că excepția de neconstituționalitate, ridicată de reprezentantul părții într-un proces din fața instanței de judecată, este formulată de subiectul căruia i s-a acordat acest drept, pe baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

18. Curtea reține că obiectul excepției îl constituie punctul 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin

Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013. Curtea observă că prevederile contestate nu au făcut anterior obiect al controlului de constituționalitate.

19. Excepția de neconstituționalitate a fost ridicată într-o cauză de contencios administrativ care are ca obiect examinarea unei cereri de chemare în judecată pentru anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat referitoare la restituirea taxei pe valoare adăugată. Astfel, Curtea admite că instanța de judecată va aplica prevederile contestate la soluționarea cauzei.

20. Curtea notează că o altă condiție obligatorie pentru ca excepția de neconstituționalitate să poată fi examinată în fond este incidența unui drept fundamental. Astfel, Curtea va analiza, prin prisma argumentelor autorului sesizării, dacă prevederile contestate reprezintă o ingerință într-un drept fundamental (a se vedea DCC nr. 87 din 25 iulie 2024, § 15).

21. Autorul sesizării susține că norma contestată încalcă articolele 1 alin. (3) (*preeminența dreptului*), 4 (*drepturile și libertățile omului*), 46 (*dreptul la proprietate privată și protecția acesteia*), 54 (*restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți*) și 102 (*actele Guvernului*) din Constituție.

22. Curtea notează că articolele 1 alin. (3) și 4 din Constituție au un caracter general, constituie imperative care stau la baza oricăror reglementări, nu pot reprezenta repere individuale și separate și pot fi invocate, de regulă, dacă se constată aplicabilitatea lor împreună cu alte dispoziții din Constituție (a se vedea DCC nr. 17 din 21 martie 2024, § 23; DCC nr. 26 din 2 aprilie 2024, § 23).

23. Totodată, Curtea reiterează că articolul 54 din Constituție nu are o aplicabilitate de sine stătătoare. Pentru a fi aplicabil, autorii sesizării trebuie să demonstreze existența unor ingerințe în drepturile fundamentale (a se vedea HCC nr. 15 din 28 aprilie 2021, § 20).

24. Referitor la incidența articolului 102 din Constituție, Curtea reține că prevederile acestuia stabilesc competența Guvernului de a organiza executarea legilor, scop în care emite hotărâri pentru precizarea, clarificarea și aplicarea lor cât mai corectă (a se vedea HCC nr. 6 din 28 februarie 2023, § 46). Hotărârile Guvernului pot fi adoptate în cazul în care sunt prevăzute de actul legislativ, însă nimic nu împiedică adoptarea lor în cazul în care executarea legii le face necesare (a se vedea DCC nr. 7 din 20 ianuarie 2022, § 35). Prin hotărâri ale Guvernului pot fi dispuse măsuri organizatorice, financiare, instituționale sau sancționatorii în vederea stabilirii cadrului necesar realizării dispozițiilor legale (a se vedea HCC nr. 6 din 28 februarie 2023, § 46).

25. Autorul excepției susține că, la adoptarea prevederii criticate, Guvernul a acționat *ultra vires*, deoarece Codul fiscal nu ar prevedea verificarea raporturilor economice și financiare conform principiului „până la producător sau importator”, atunci când autoritățile fiscale trebuie să decidă restituirea TVA.

26. Având în vedere specificul operațiunii de restituire din bugetul de stat a unor sume de bani (*i.e.* TVA), dar și rolul Guvernului de administrator al bugetului de stat, legislatorul a prevăzut în Codul fiscal că „restituirea T.V.A. se efectuează în modul stabilit de Guvern” și „într-un termen ce nu depășește 45 de zile” de la data depunerii cererii de restituire. În cazul în care contribuabilul a „depus dezacord împotriva actului de control”, TVA-ul se restituie „într-un termen ce nu va depăși 60 de zile de la data depunerii cererii” (a se vedea, articolul 101 alin. (5) din Codul fiscal). Așadar, legislatorul nu doar a

împuternicit Guvernul să reglementeze modul de restituire a TVA, dar a prevăzut și competența autorităților fiscale de a efectua controale ale proceselor economice și financiare în contextul restituirii taxei pe valoare adăugată, precum și posibilitatea contribuabilului de a-și exprima dezacordul privind rezultatul nefavorabil al acestor controale.

27. Curtea reiterează că o dispoziție legală nu poate fi ruptă din sistemul normativ din care face parte și nu poate opera în mod izolat. Dimpotrivă, ea trebuie aplicată în coroborare cu celelalte dispoziții legale incidente, ca făcând parte dintr-un sistem juridic coerent (a se vedea DCC nr. 128 din 10 octombrie 2024, § 54). În acest sens, controlul asupra operațiunilor de restituire a TVA trebuie efectuat conform modalităților prevăzute de lege, utilizând inclusiv metoda de „verificare prin contrapunere” (a se vedea articolul 214 alin. (3) din Cod), care reprezintă un „control concomitent al contribuabilului și al persoanelor cu care acesta are sau a avut raporturi economice, financiare și de altă natură, pentru a se constata autenticitatea acestor raporturi și a operațiunilor efectuate” (a se vedea articolul 223 din Cod).

28. Curtea nu poate reține argumentul autorului sesizării potrivit căruia, prin aprobarea textului „verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului – până la producător sau importator”, Guvernul ar fi acționat *ultra vires*, atât timp cât acesta se bazează pe articolul 223 din Codul fiscal. În același sens, pentru a verifica autenticitatea raporturilor economice, financiare și a confirmării dreptului la restituirea TVA, legislatorul a pus în sarcina subiectului impozabil că, „[...] în afară de declarațiile privind T.V.A. și registrele de evidență a livrărilor și procurărilor în care sunt înregistrate operațiunile de livrare sau procurare, trebuie să dispună de documente confirmative stabilite de Guvern” (a se vedea articolul 102 alin. (15) din Codul fiscal).

29. Prin urmare, textul contestat din Hotărârea nr. 93 din 1 februarie 2013 a fost adoptat în scopul executării prevederilor Codului fiscal menționate mai sus. Așadar, Curtea nu constată incidența articolului 102 din Constituție în prezenta cauză.

30. Referitor la incidența articolului 46 din Constituție, Curtea reține că autorul excepției nu a motivat în ce măsură norma contestată afectează exercițiul dreptului de proprietate. Astfel, Curtea subliniază că simpla enumerare a unor articole din Constituție, precum și citarea unor considerente din jurisprudența Curții Constituționale și a Curții Europene a Drepturilor Omului, în lipsa unei argumentări proprii, nu reprezintă critici veritabile de neconstituționalitate (a se vedea DCC nr. 114 din 26 septembrie 2023, § 16). Anterior, Curtea a subliniat că nu-l poate substitui pe autorul excepției la formularea argumentelor de neconstituționalitate, pentru că ar efectua un control din oficiu (a se vedea DCC nr. 93 din 1 august 2023, § 23; DCC nr. 46 din 14 mai 2024, § 20).

31. Prin urmare, în baza celor menționate *supra*, Curtea constată că sesizarea nu întrunește condițiile de admisibilitate și nu poate fi acceptată pentru examinare în fond.

Din aceste motive, în baza articolelor 135 alin. (1) literele a) și g) și 140 din Constituție, 27 alin. (2) și (4) lit. d), 37 și 40 din Legea cu privire la Curtea Constituțională, Curtea Constituțională

DECIDE:

1. *Se declară inadmisibilă* sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a punctului 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, ridicată de dna avocat stagiar Stela Mura, în interesele SRL „Agrofloris-Nord”, parte în dosarul nr. 3a-1016/24, pendinte la Curtea de Apel Centru.

2. Prezenta decizie este definitivă, nu poate fi supusă niciunei căi de atac, intră în vigoare la data adoptării și se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Președinte de ședință

Liuba ȘOVA

*Chișinău, 21 august 2025
DCC nr. 116
Dosarul nr. 71g/2025*