

DECIZIE Nr. 567/2018 din 20 septembrie 2018
referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 316 alin. (9) și alin.
(11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal
EMITENT: CURTEA CONSTITUȚIONALĂ
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 311 din 22 aprilie 2019

Valer Dorneanu - președinte
Marian Enache - judecător
Petre Lăzăroiu - judecător
Mircea Ștefan Minea - judecător
Daniel Marius Morar - judecător
Mona-Maria Pivniceru - judecător
Livia Doina Stanciu - judecător
Simona-Maya Teodoroiu - judecător
Varga Attila - judecător
Ionița Cochintu - magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Sorin Ioan Daniel Chiriazii.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 316 alin. (9) și alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de B.R.L. Gust Sublim - S.R.L. din Zalău în Dosarul nr. 650/84/2016 al Tribunalului Sălaj - Secția civilă și care formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 1.418D/2016.
2. La apelul nominal se constată lipsa părților. Procedura de citare este legal îndeplinită.
3. Magistratul-asistent referă asupra cauzei și arată că, la dosar, partea Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus un punct de vedere prin care solicită respingerea excepției de neconstituționalitate ca neîntemeiată și judecarea cauzei în lipsă. De asemenea, Societatea F.C.C. Imobiliare - S.R.L. din Cluj-Napoca a depus un înscris prin care sunt prezentate aspecte jurisprudențiale care, în opinia acesteia, ar putea avea înrâurire asupra soluționării prezentei cauze.
4. Cauza fiind în stare de judecată, președintele acordă cuvântul reprezentantului Ministerului Public, care pune concluzii de respingere a excepției de neconstituționalitate ca neîntemeiată, sens în care arată că ordinele președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală au caracter normativ și urmează să se limiteze strict la cadrul stabilit de actul normativ și în executarea căruia a fost emis.

CURTEA,

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

5. Prin Încheierea civilă din 23 iunie 2016, pronunțată în Dosarul nr. 650/84/2016, Tribunalul Sălaj - Secția civilă a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 316 alin. (9) și alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, excepție ridicată de B.R.L. Gust Sublim - S.R.L. din Zalău într-o cauză având ca obiect soluționarea unei cereri prin care se solicită anularea unui act administrativ emis în temeiul Legii nr. 227/2015, respectiv a unei decizii privind anularea înregistrării în scopuri de TVA.
6. În motivarea excepției de neconstituționalitate, autoarea acesteia susține, în esență, că prevederile criticate sunt contrare dispozițiilor art. 1 alin. (4) din Constituție, deoarece în cuprinsul acestora se face trimitere directă la criterii și la termene stabilite (sau care vor fi stabilite) prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Însă, acest ordin este, prin excelență, un act administrativ care poate avea doar rolul de a organiza executarea unei legi sau de a executa în concret o lege, sens în care sunt și dispozițiile art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 554/2004. Astfel, prin emiterea unui ordin care să conțină

criterii și termene prin care să poată fi analizate intenția și capacitatea unei persoane impozabile de a desfășura activitate economică se permite puterii executive să creeze și să adauge la lege, atribut care aparține însă exclusiv puterii legislative, cu excepția delegării legislative.

7. Tribunalul Sălaj - Secția civilă opinează în sensul că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată, deoarece anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA de către organul fiscal nu contravine dispozițiilor constituționale invocate în susținerea acesteia, urmărindu-se prevenirea unor pagube produse bugetului de stat prin colectarea și nevirarea de TVA.

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. Guvernul apreciază că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată. Se arată că sfera persoanelor care urmează a fi înregistrate în scopuri de TVA este stabilită în cuprinsul art. 316 din Codul fiscal, ordinul urmând a institui criteriile în funcție de care se va determina în concret dacă anumitor persoane urmează a li se aplica prevederile legale sau nu. Prin urmare, actul normativ subsecvent (ordinul) este de natură a asigura punerea în executare a normei primare (Codul fiscal).

10. Președinții celor două Camere ale Parlamentului și Avocatul Poporului nu au comunicat punctele lor de vedere cu privire la excepția de neconstituționalitate.

CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, punctul de vedere al Guvernului, raportul întocmit de judecătorul-raportor, notele scrise depuse, 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 prezenta excepție.

12. Obiectul excepției de neconstituționalitate, astfel cum reiese din încheierea de sesizare, îl constituie dispozițiile art. 316 alin. (9) și alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, care au următorul cuprins: "(9) În aplicarea prevederilor alin. (8), prin ordin al președintelui A.N.A.F., se stabilesc criteriile pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA a societăților cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care sunt supuse înmatriculării la registrul comerțului. Organele fiscale competente stabilesc, pe baza acestor criterii, dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA. Prin excepție de la prevederile alin. (8), organele fiscale competente nu vor înregistra în scopuri de TVA persoanele impozabile care nu îndeplinesc criteriile stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F. [...]"

(11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol: [...]"

h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F."

13. Ulterior încheierii de sesizare a Curții Constituționale cu excepția de neconstituționalitate ridicată în prezenta cauză, dispozițiile criticate au fost modificate prin

Legea nr. 177/2017 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 3/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 584 din data de 21 iulie 2017, păstrându-se soluția legislativă atât în ceea ce privește regula privind înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, în condițiile legii, cât și cu privire la excepția de la această regulă, respectiv cu privire la neînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, care prezintă risc fiscal ridicat, precum și cu privire la anularea înregistrării unei persoane în scopuri de TVA, iar criteriile pentru evaluarea riscului fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Astfel, în prezent, dispozițiile art. 316 alin. (9) și alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 prevăd că "prin excepție de la prevederile alin. (8), organele fiscale competente nu înregistrează în scopuri de TVA persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prezintă risc fiscal ridicat. Prin ordin al președintelui A.N.A.F. se stabilesc criteriile pentru evaluarea riscului fiscal. [...] (11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol: [...] h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, prezintă risc fiscal ridicat. Prin ordin al președintelui A.N.A.F. se stabilesc criteriile pentru evaluarea riscului fiscal."

14. În susținerea neconstituționalității acestor dispoziții legale sunt invocate prevederile constituționale ale art. 1 alin. (4) referitor la principiul separației și echilibrului puterilor în stat.

15. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea observă că nemulțumirea autoarei acesteia constă în faptul că textul criticat lasă posibilitatea Agenției Naționale de Administrare Fiscală de a stabili criterii pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA a societăților cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care sunt supuse înmatriculării la registrul comerțului, respectiv anumite criterii în funcție de care se determină, în concret, dacă aceste persoane cad sau nu sub incidența legii. Astfel, se consideră că, prin posibilitatea emiterii unui ordin care să conțină criterii și termene prin care să poată fi analizate intenția și capacitatea unei persoane impozabile de a desfășura activitate economică, se permite puterii executive să creeze și să adauge la lege, ceea ce este contrar art. 1 alin. (4) din Constituție.

16. Având în vedere cadrul legal în materie, Curtea observă că dispozițiile criticate fac parte din titlul VII: Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 227/2015. Din evaluarea prevederilor art. 316 cu denumirea marginală: Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA din aceeași lege, Curtea constată că acestea stabilesc sfera persoanelor care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent și urmează a fi înregistrate în scopuri de TVA, în condițiile legii, situațiile în care aceste operațiuni sunt efectuate de organele fiscale competente din oficiu, precum și anularea înregistrării din oficiu sau la cererea persoanei impozabile, respectiv dacă aceste persoane se încadrează în ipoteza normativă a legii, care se concretizează printr-un cod de înregistrare în scopuri de TVA. Acest cod de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă codul prevăzut la art. 318 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, atribuit de către autoritățile competente din România persoanelor care au obligația să se înregistreze conform art. 316 sau art. 317 din aceeași lege, sau un cod de înregistrare similar, atribuit de autoritățile competente dintr-un alt stat membru [art. 266 alin. (1) pct. 8 din Legea nr. 227/2015].

17. De asemenea, Curtea observă că, în această materie este reglementată în dreptul european de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene,

seria L, nr. 347 din 11 decembrie 2006, care prevede că orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă [art. 213 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE]. Astfel, fără a aduce atingere acestor statuări, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri ce nu sunt supuse TVA în temeiul art. 3 alin. (1) din această directivă are obligația de a declara că efectuează aceste achiziții, în cazul în care condițiile pentru a nu le supune taxei, stabilite de dispoziția respectivă, nu mai sunt îndeplinite [art. 213 alin. (2) din Directiva 2006/112/CE]. În acest context, statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual: orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la art. 9 alin. (2) din directivă, care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu art. 194 - 197 și art. 199 din același act; orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul art. 2 alin. (1) lit. b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la art. 3 alin. (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare; orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la art. 9 alin. (1) paragraful 2 și pe care le efectuează în afara respectivului teritoriu [art. 214 alin. (2) din Directiva 2006/112/CE].

18. Statele membre pot impune și alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor [art. 273 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE].

19. De altfel, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, potrivit unei jurisprudențe constante, a statuat că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare, iar lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112/CE (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 21 februarie 2006, pronunțată în cauza C-255/02, Halifax și alții, paragraful 71, Hotărârea din 7 decembrie 2010, pronunțată în cauza C-285/09, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, paragraful 36, Hotărârea din 18 octombrie 2012, pronunțată în cauza C-525/11, Mednis, paragraful 31, Hotărârea din 14 martie 2013, pronunțată în cauza C-27/11, Ablessio, paragraful 29).

20. Pe de altă parte, statele membre sunt obligate să verifice veridicitatea înscrierilor în registrul persoanelor impozabile pentru a asigura buna funcționare a sistemului TVA-ului. Revine astfel autorității naționale competente obligația de a verifica dacă solicitantul are calitatea de persoană impozabilă înainte ca aceasta să îi atribuie un număr de identificare în scopuri de TVA (a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, pronunțată în cauza C-273/11, Mecsek-Gabona, paragraful 63, Hotărârea din 14 martie 2013, pronunțată în cauza C-527/11, Ablessio, paragraful 30). În consecință, statele membre pot să prevadă în mod legitim, conform art. 273 paragraful întâi din Directiva 2006/112, măsuri apte să împiedice utilizarea abuzivă a numerelor de identificare, în special de către întreprinderi a căror activitate și, în consecință, a căror calitate de persoană impozabilă ar fi pur fictivă. Aceste măsuri nu trebuie să depășească totuși ceea ce este necesar pentru colectarea corectă a taxei și pentru evitarea evaziunii și nu trebuie să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, pronunțată în cauza C-146/05, Albert Collée, paragraful 26, Hotărârea din 21 octombrie 2010, pronunțată în cauza C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV, paragraful 49, Hotărârea din 22 decembrie 2010,

pronunțată în cauza C-438/09, Boguslaw Juliusz Dankowski, paragraful 37, Hotărârea din 14 martie 2013, pronunțată în cauza C-527/11, Ablessio, paragraful 30).

21. Analizând prevederile criticate în prezenta cauză, Curtea observă că, potrivit art. 316 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform legii, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri: 1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut de lege [la art. 310 alin. (1) din Legea nr. 227/2015], cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici; 2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut de lege, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă; dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut de lege, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon; 3. dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut de lege, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă; 4. dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform legii. Aceste prevederi nu sunt aplicabile persoanei tratate ca persoană impozabilă numai pentru că efectuează ocazional livrări intracomunitare de mijloace de transport noi [art. 316 alin. (3) din Legea nr. 227/2015].

22. Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România printr-un sediu fix, conform art. 266 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015, este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în România, astfel: a) înainte primirii serviciilor, în situația în care urmează să primească pentru sediul fix din România servicii pentru care este obligată la plata taxei în România conform art. 307 alin. (2), dacă serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care este stabilită în sensul art. 266 alin. (2) în alt stat membru; b) înainte de prestarea serviciilor, în situația în care urmează să presteze serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) de la sediul fix din România pentru un beneficiar persoană impozabilă stabilită în sensul art. 266 alin. (2) în alt stat membru care are obligația de a plăti TVA în alt stat membru, conform echivalentului din legislația statului membru respectiv al art. 307 alin. (2); c) înainte de realizarea unor activități economice de la respectivul sediu fix în condițiile stabilite la art. 266 alin. (2) lit. b) și c) care implică: 1. livrări de bunuri taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, inclusiv livrări intracomunitare scutite de TVA conform art. 294 alin. (2); 2. prestări de servicii taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, altele decât cele prevăzute la lit. a) și b); 3. operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 292 alin. (3); 4. achiziții intracomunitare de bunuri taxabile [art. 316 alin. (2) din Legea nr. 227/2015].

23. Potrivit art. 316 alin. (4) și (5) din Legea nr. 227/2015, o persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform legii și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform legii va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Legea nr. 227/2015, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2) - (6) din aceeași lege. Persoana impozabilă care nu este stabilită în România și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform legii poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează în România oricare dintre următoarele operațiuni: a) importuri de bunuri; b) operațiuni

prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e), dacă optează pentru taxarea acestora, conform art. 292 alin. (3); c) operațiuni prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), dacă acestea sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, conform art. 292 alin. (3). Prin excepție de la această regulă, pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune prestate către persoane neimpozabile din România, nu se înregistrează în România persoanele care s-au înregistrat într-un alt stat membru pentru aplicarea unuia dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 și 315 din Legea nr. 227/2015.

24. De asemenea va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează: a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform legii; b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă [art. 316 alin. (6) din Legea nr. 227/2015].

25. Persoana impozabilă stabilă în Uniunea Europeană, dar nu în România, care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate, în condițiile stabilite prin normele metodologice, să își îndeplinească această obligație prin desemnarea unui reprezentant fiscal. Persoana impozabilă nestabilă în Uniunea Europeană care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România este obligată, în condițiile stabilite prin normele metodologice, să se înregistreze prin desemnarea unui reprezentant fiscal [art. 316 alin. (7) din Legea nr. 227/2015].

26. În ceea ce privește anularea înregistrării unei persoane în scopuri de TVA, condițiile și operațiunile sunt prevăzute la art. 316 alin. (11) și (12) din Legea nr. 227/2015.

27. În acest context, legiuitorul ordinar a stabilit că organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform legii, toate persoanele care sunt obligate să solicite înregistrarea, context în care a prevăzut că, pentru aplicarea acestei proceduri în ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA a societăților cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care sunt supuse înmatriculării la registrul comerțului, prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se stabilesc anumite criterii pe baza cărora se poate verifica dacă persoanele în cauză intră sau nu sub incidența prevederilor criticate. Astfel, organele fiscale competente stabilesc, pe baza acestor criterii, dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA, iar, în situația în care persoanele impozabile nu îndeplinesc criteriile, organele fiscale competente nu vor înregistra în scopuri de TVA respectivele societăți. În dinamica legislativă, excepția de a nu înregistra în scopuri de TVA persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990 s-a circumscris la riscul fiscal ridicat pe care îl prezintă, legiuitorul ordinar dând președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală atribuția de stabilirea criteriilor pentru evaluarea riscului fiscal ridicat.

28. În aplicarea acestor prevederi, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală a emis Ordinul nr. 3.840/2015 privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 5 din 5 ianuarie 2016 (în prezent abrogat). Potrivit art. 3 din acest ordin, criteriile în funcție de care se condiționează înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile prevăzute la art. 1 sunt: a) persoana impozabilă nu se află în situația prevăzută la art. 15 alin. (1) din Legea nr. 359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în situația de a nu desfășura activități economice în spațiul destinat sediului social și/sau sediilor secundare și nici în afara acestora; b) niciunul dintre administratorii și/sau asociații persoanei impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (12) din Codul fiscal, înregistrați fiscal în România, și nici persoana impozabilă însăși în cazul persoanei care

solicită înregistrarea, conform art. 316 alin. (1) lit. c) și alin. (12) din Codul fiscal, nu au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) și b) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2015 privind cazierul fiscal, aprobată cu modificări prin Legea nr. 327/2015; c) evaluarea, pe baza analizei efectuate de organele fiscale, a intenției și a capacității persoanelor impozabile de a desfășura activități economice care implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere, precum și operațiuni pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate dacă taxa ar fi deductibilă în cazul în care aceste operațiuni ar avea locul în România.

29. Ulterior, în aplicarea prevederilor criticate în prezenta cauză au fost emise alte acte normative, iar la data soluționării prezentei excepții evaluarea riscului fiscal, respectiv criteriile pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA sunt reglementate prin Ordinul nr. 2.856/2017, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 780 din 3 octombrie 2017, privind stabilirea criteriilor pentru evaluarea riscului fiscal în cazul înregistrării și anulării înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, pentru aprobarea procedurii privind evaluarea riscului fiscal pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (12) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru aprobarea procedurii de înregistrare, la cerere, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (12) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru aprobarea procedurii de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a persoanelor impozabile care prezintă risc fiscal ridicat potrivit art. 316 alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Potrivit art. 5 din acest ordin, criteriile pentru evaluarea riscului fiscal în cazul persoanelor impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sunt prevăzute în anexa nr. 5 și 6, după caz. Astfel, se au în vedere/analiză următoarele: sediul social al persoanei impozabile analizate, aspecte cu privire la insolvență/faliment, inactivate fiscală, inactivitate temporară la registrul comerțului, respingere/anulare înregistrare în scopuri de TVA, obligații fiscale restante, contravenții, infracțiuni, venituri, rezidență fiscală, cont bancar, activitate desfășurată, terți, servicii contabile, salariați, neconcordanțe, după caz.

30. De asemenea, Codul fiscal, în acord cu dispozițiile constituționale ale art. 108 alin. (2), prevede posibilitatea unor autorități publice de a adopta acte normative în organizarea executării acestui cod, astfel că prin art. 5 din Legea nr. 227/2015 se prevede că Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară a Codului fiscal, iar în înțelesul acestui cod, prin norme se înțelege norme metodologice, instrucțiuni și ordine. Astfel, normele metodologice sunt aprobate de Guvern, prin hotărâre, și sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile pentru aplicarea unitară a Legii nr. 227/2015 se emit de ministrul finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de acest cod, datorate bugetului general consolidat, cu excepția bugetelor locale, se emit de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor locale, reglementate de Legea nr. 227/2015, se aprobă prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice.

31. În acest sens, prin Decizia nr. 686 din 20 mai 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 429 din 25 iunie 2010, Curtea a arătat că Parlamentul, ca unică putere legiuitoare a țării, poate împuternici Guvernul să reglementeze anumite aspecte prin acte normative specifice, în temeiul dispozițiilor art. 108 din Constituția României. Potrivit art. 108 alin. (1) și (2) din Constituție, Guvernul adoptă hotărâri, care se emit pentru organizarea executării legilor. Astfel, în exercitarea atribuțiilor sale, Guvernul adoptă, pe baza și în vederea executării legii, acte normative de reglementare a relațiilor sociale în diverse domenii. Noțiunea de organizare a executării legii, consacrată de

dispozițiile art. 108 alin. (2) din Constituție, are un sens mai larg decât cea privind aplicarea legii, și anume prin hotărâri ale Guvernului pot fi dispuse măsuri organizatorice, financiare, instituționale sau sancționatorii în vederea stabilirii cadrului necesar pentru ducerea la îndeplinire a dispozițiilor legii. Așadar, legiuitorul nu mai stabilește întotdeauna direct, prin lege, anumite aspecte ce necesită o expunere în detaliu și, în sensul textului constituțional al art. 108, această competență revine autorității publice însărcinate cu organizarea executării legii (a se vedea Decizia nr. 51 din 12 februarie 2004 a Curții Constituționale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 186 din 3 martie 2004). Această argumentare este valabilă nu numai în ceea ce privește Guvernul, ci, mutatis mutandis, și în cazul altor autorități prevăzute de textele legale, în speță Agenția Națională de Administrare Fiscală.

32. Agenția Națională de Administrare Fiscală are atribuția și obligația ca, în aplicarea prevederilor Codului fiscal, să emită acte normative de tipul celor prevăzute de textul art. 316 alin. (9) din Codul fiscal cu privire la stabilirea criteriilor pentru evaluarea riscului fiscal, pe baza căruia se stabilește dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA sau, dimpotrivă, pentru anularea înregistrării unei persoane în scopuri de TVA, fără ca prin acest aspect să fie încălcat principiul separației și echilibrului puterilor în stat. De altfel, lăsarea posibilității stabilirii criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA sau pentru anularea înregistrării unei persoane în scopuri de TVA de către Agenția Națională de Administrare Fiscală este justificată, în contextul evoluției permanente a societății, de evitarea și prevenirea prejudicierii bugetului de stat prin colectarea și nevirarea de TVA sau prin deducerile și rambursările de TVA în mod netransparent, fraudulos, având în vedere faptul că este rolul și obligația statului, care este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin organele fiscale, care, potrivit legii, sunt reprezentate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate acesteia, precum și compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ce au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală, să depună toate diligențele pentru realizarea și îndeplinirea obligațiilor legale prevăzute de lege, respectiv să stabilească norme de aplicare a legii clare, să nu stea în pasivitate în ceea ce privește stabilirea și individualizarea obligațiilor fiscale datorate de către contribuabil bugetului statului. În concret, să aibă un rol activ, în scopul realizării cerințelor legii.

33. Față de critica autoarei excepției de neconstituționalitate, raportată la art. 1 alin. (4) din Constituție, având în vedere faptul că toate elementele esențiale cu privire la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, respectiv anularea înregistrării unei persoane în scopuri de TVA, care cad sub incidența Legii nr. 227/2015, sunt prevăzute prin norme de rang legal, precum și faptul că Agenția Națională de Administrare Fiscală are atribuția și obligația ca, în aplicarea prevederilor Codului fiscal, să emită acte normative de tipul celor prevăzute de textul criticat cu privire la stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, Curtea nu poate reține pretinsa încălcare a principiului separației și echilibrului puterilor în stat, astfel că excepția de neconstituționalitate urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

34. Mai mult, criteriile pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală sunt transparente, sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, iar, potrivit prevederilor art. 126 alin. (6) din Constituție, controlul judecătoresc al actelor administrative ale autorităților publice, pe calea contenciosului administrativ, este garantat. Astfel, în temeiul art. 4 alin. (4) teza a doua din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.154 din 7 decembrie 2004, controlul judecătoresc al actelor administrative cu caracter normativ se exercită de către instanța de contencios

administrativ în cadrul acțiunii în anulare, în condițiile prevăzute de lege, ocazie cu care se poate verifica dacă acestea sunt în concordanță cu normele legale în a căror aplicare sunt adoptate.

35. În măsura în care se consideră că actele administrative cu caracter normativ adaugă la lege sau se abat de la litera și spiritul legii, se poate declanșa controlul judecătoresc pe calea acțiunii directe în anulare, în virtutea Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.154 din 7 decembrie 2004, competența de soluționare aparținând secțiilor de contencios administrativ de la nivelul tribunalului, curții de apel sau instanței supreme, după caz.

36. 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:

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de B.R.L. Gust Sublim - S.R.L. din Zalău în Dosarul nr. 650/84/2016 al Tribunalului Sălaj - Secția civilă și constată că dispozițiile art. 316 alin. (9) și alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică Tribunalului Sălaj - Secția civilă și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 20 septembrie 2018.

PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE

prof. univ. dr. VALER DORNEANU

Magistrat-asistent,
Ionița Cochintu