



Nr. 439 / 23.01.2024

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului Alin Marius ANDRIEȘ - Secretar de stat

Stimate domnule Secretar de stat,

În virtutea bunei colaborări a Camerei Consultanților Fiscali și Ministerul Finanțelor, dorim să vă supunem atenției câteva probleme de fiscalitate în materia TVA și propuneri pentru completarea normelor de aplicare a Codului fiscal.

1) În primul rând dorim să vă mulțumim pentru răspunsul (nr. 741693/2024) la solicitarea adresată de Camera Consultanților Fiscali (nr. 3219/2023) pe problematica cotei de TVA aplicabile instalațiilor de încălzire de înaltă eficiență. Într-adevăr majoritatea aspectelor sesizate de noi au fost cuprinse în modificările legislative operate prin Legea nr. 296/2023. Totuși, în adresa nr. 3219/2023, am transmis o întrebare la care nu am primit răspuns și nu are legătură cu modificările legislative operate prin Legea 296/2023, pe care o redăm în continuare:

“Art. 291 alin.(2) lit. q) din Codul fiscal a stabilit că livrarea sistemelor de încălzire ca parte componentă a livrărilor de locuințe, precum și livrarea și instalarea sistemelor de încălzire ca extraopțiuni la livrarea unei locuințe vor fi supuse cotei reduse de TVA de 9% (indiferent de cota de TVA aplicabilă la livrarea locuinței).

Plecând de la premisa că sistemele de încălzire nu pot fi tratate drept accesorii ale livrării de construcții, întrucât în acest caz ar trebui să li se aplice aceeași cotă/regim ca și livrării principale (pct. 30 alin.(5) din normele de aplicare a Codului fiscal), redăm în continuare posibile abordări:

- *furnizorul aplică taxare inversă cf. art. 331 alin.(2) lit. g) la livrarea către o persoană înregistrată conform art. 316 din Codul fiscal, considerând că obiectul livrării este o construcție, inclusiv pentru sistemele de încălzire conforme (ca parte componentă a locuinței sau ca extraopțiuni la locuință) acestea nefiind tratate ca accesorii. În acest caz cumpărătorul aplică taxare inversă cu cotă de 9% pentru prețul de achiziție al sistemelor de încălzire și cu 19% pentru prețul de achiziție al locuinței. O abordare similară considerăm că prevede legea în cazul serviciilor de restaurant/catering, unde deși există o prestație unică sunt aplicabile două cote diferite de TVA pentru elementele componente (alimente 9%, băuturi alcoolice și unele băuturi nealcoolice cota de 19%). Nu este cazul livrării de locuințe cu cota de 9%, beneficiarul fiind o persoană fizică nu se pune problema aplicării taxării inverse;*

sau

- sistemele de încălzire conforme (ca parte componentă a locuinței sau ca extraopțiuni la locuință) sunt considerate livrări independente de livrarea construcției, pentru care furnizorul va colecta TVA de 9%, iar pentru livrarea construcției:

- aplică taxare inversă în cazul livrărilor taxabile supuse cotei de 19% livrare către persoane înregistrate conform art. 316,
- 19% sau, după caz, cota de 9% pentru locuințele care îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 291 alin. (2) lit. m) din Codul fiscal, pentru livrările către persoane neînregistrate conform art. 316, sau
- scutire de TVA conform art. 292 alin. (2) lit. f) indiferent de statutul cumpărătorului.

Scenariul în care sistemele de încălzire sunt livrări independente, prezintă și unele efecte secundare, dat fiind că furnizorul aplică cota de 9% pentru sistemele de încălzire numai în cazul prezentării de către beneficiar a declarației pe propria răspundere prevăzută de art. 291 alin. (3⁷); în lipsa acestei declarații furnizorul ar trebui să aplice cota de TVA /regimul fiecărei livrări ce compun operațiunea.

Din cauza deficiențelor celor constatate considerăm că prima abordare este cea corectă, fapt pe care avem rugămintea să-l confirmați sau, după caz, să ne transmiteți opinia dumneavoastră.”

Fiind o problemă care persistă și în urma modificărilor legislative, avem rugămintea să ne comunicați punctul dvs. de vedere.

2) O altă problemă sesizată de membrii noștri se referă la recente modificări de cotă de TVA pentru produsele eco, tradiționale și montane. Acestea au fost supuse cotei de 5% până la 31 decembrie 2023. În înțelegerea noastră, după 1 ianuarie 2024, livrarea produselor de această natură va intra sub incidența art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal la livrare sau, după caz, a art. 291 alin. (2) lit. k), pe care le redăm în continuare:

“e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele, ale căror coduri NC se stabilesc prin normele metodologice, cu excepția:

1. băuturilor alcoolice;
2. băuturilor nealcoolice care se încadrează la codul NC 2202;
3. alimentelor cu zahăr adăugat, al căror conținut total de zahăr este de minimum 10 g/100 g produs, altele decât laptele praf pentru nou-născuți, sugari și copii de vârstă mică, cozonacul și biscuiții.”

k) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, precum și a băuturilor nealcoolice care se încadrează la codul NC 2202”

Cu toate acestea, în informările transmise de DGRFP Brașov ([click aici](#)) și DGRFP Galați ([click aici](#)), se menționează că de la 1 ianuarie 2024 se aplică cota de 19% pentru toate produsele eco, montane și tradiționale, fără să se țină cont că mare parte din acestea datorită naturii lor de produse alimentare vor intra sub incidența cotei de 9%.

Întrucât, în aprecierea noastră, înțelegerea acestor autorități fiscale este eronată și induce în eroare și contribuabilii, avem rugămintea să luați măsuri pentru a dezminți public informările respective.

3) Amintim că prin adresa nr. 3986/2023 am semnalat faptul că pe data de 25 septembrie 2023 a fost publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 860 Sentința nr. 62/28.07.2022 a Curții de apel Târgu-Mureș, secția a II-a civilă și de contencios administrativ și fiscal, rămasă definitivă ca urmare a respingerii de către Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr. 2418/9.05.2023, a recursului formulat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș – Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov.

Prin Sentința nr. 62/2022 Curtea de apel Târgu-Mureș dispune anularea pct. 42 alin. (1) teza I din cap. IX al HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal în ceea ce privește sintagma “conform Ordonanței Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Având în vedere că hotărârile judecătorești definitive prin care este anulată o anumită prevedere dintr-un act normativ, așa cum s-a întâmplat și în cazul de față, se aplică indiferent dacă este sau nu modificat în mod corespunzător cadrul legal la care se referă anularea, apreciem că sunt necesare anumite clarificări din partea Ministerului Finanțelor, pentru evitarea aplicării neunitare și a altor litigii fiscale.

Astfel, vă propuneam următoarele măsuri proactive pentru informarea corectă a contribuabililor și a autorităților fiscale:

- în regim de urgență, elaborarea unei circulare de către Ministerul Finanțelor sau a unei informări oficiale, publicată pe site-ul MF/ANAF, în care să se menționeze că norma în cauză nu mai este aplicabilă și să se precizeze efectele acestei situații de fapt; și
- modificarea corespunzătoare a prevederilor din normele metodologice vizate de anularea instanței, pentru a nu se crea confuzii în interpretarea unei prevederi existente încă în textul normativ, dar care nu mai este însă aplicabilă.

Revenim asupra acestei solicitări fiind o problemă cu impact semnificativ și asupra formatorilor de formare profesională.

4) Referitor la operațiunile imobiliare realizate de persoanele fizice, din cauza numeroaselor solicitări ale membrilor noștri cu privire la situația în care persoana fizică devine persoană imposibilă pentru alte activități economice decât cele de livrare de construcții sau terenuri, situații care nu sunt înțelese corect de aceste persoane, vă propunem completarea punctului 4 a normelor metodologice date în aplicarea art. 269 din Codul fiscal cu exemple edificatoare în acest sens. Vă transmitem și câteva propuneri de exemple:

”Ex.1: O persoană fizică închiriază bunuri imobile încă din anul 2021. Pentru operațiunile de închiriere a aplicat scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin.(2) lit. e) și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. În anul 2024 persoana fizică dorește să vândă un teren construibil în valoare de 500.000 lei.

Persoana în cauză este deja persoană impozabilă pentru activitatea de închiriere de bunuri imobile. Astfel, livrarea terenului nu este considerată ca fiind prima livrare în afara sferei de aplicare a TVA, dar, nefiind înregistrată în scopuri de TVA aplică scutirea prevăzută de art. 310 pentru livrarea terenului, urmând să se înregistreze în scopuri de TVA pe data de 10 a lunii următoare livrării terenului, ca urmare a depășirii plafonului de scutire de 300.000 lei prevăzut de art. 310.”

Ex. 2: O persoană fizică independentă, are calitatea de consultant fiscal, desfășoară activități de consultanță și decide să investească în sectorul imobiliar. În acest sens, achiziționează terenuri în vederea revânzării. O parte din terenuri nu sunt în zone construibile, altele sunt în zone construibile.

Persoana în cauză este deja persoană impozabilă pentru activitatea de consultant fiscal. În cazul în care este deja înregistrată în scopuri de TVA, va livra în regim de taxare orice teren construibil, iar în cazul celor neconstruibile poate aplica scutirea de TVA.

În cazul în care persoana fizică independentă nu este înregistrată în scopuri de TVA pentru activitatea de consultanță fiscală, va lua în calculul cifrei de afaceri pentru depășirea plafonului de scutire, pe lângă veniturile din activitatea de consultanță, și veniturile din livrarea de terenuri. Atunci când va depăși plafonul de 300.000 de lei, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA. Totuși, se vor analiza și prevederile art. 310 alin. (2) C. fisc. și ale pct. 70 alin. (4) din norme, pentru a determina dacă operațiunile imobiliare scutite de TVA sunt sau nu accesorii activității principale, întrucât acestea sunt luate în calculul plafonului de 300.000 de lei numai în măsura în care nu sunt accesorii activității principale.”

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF