



Nr. 3219/27.07.2023

**Către,**

**MINISTERUL FINANȚELOR**

**În atenția domnului Alin CHITU – Secretar de stat**

**Ref:** Propuneri de corectare a prevederilor Codului fiscal, referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cazul unor sisteme de încălzire, recent intrate în vigoare în baza Legii nr. 216/2023

**Stimate domnule secretar de stat,**

Ne adresăm către dvs. ca urmare a intrării în vigoare a prevederilor Legii nr. 216/2023 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Dorim, pe de o parte, să avansăm propuneri pentru modificarea cadrului legal, acolo unde am sesizat neconcordanțe sau erori, iar, pe de altă parte, să vă prezentăm înțelegerea noastră cu privire la aplicarea acestor dispoziții legale cu rugămintea de a ne confirma sau, după caz, de a ne transmite opinia dvs. referitoare la problematica în discuție.

#### **I. Propuneri de modificare a cadrului legal**

1) O primă observație vizează prevederile art. 291 alin.(3<sup>7</sup>) din Codul fiscal unde, pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru produsele și serviciile prevăzute de art. 291 alin. (3) lit. q), r) și s), s-a introdus obligația de a transmite furnizorului o declarație pe propria răspundere numai de către persoanele juridice, nu și de către cele fizice. Considerăm că ar fi fost mult mai util, fiind și în interesul persoanei fizice nu doar al furnizorului, ca aceasta să transmită furnizorului declarația pe propria răspundere cu privire la utilizarea instalațiilor în cauză (locuință, extinderea instalațiilor existente, reparații).

Semnarea pe factură de către persoana fizică pentru primirea produselor **și menționarea adresei de instalare**, apreciem că nu este o garanție suficientă pentru furnizor, întrucât numai o declarație pe propria răspundere poate antrena și răspunderea civilă a celui care a semnat-o. În plus, pentru persoana fizică nu este o obligație excesivă, furnizorul poate oricum să o solicite contractual o declarație din partea persoanei fizice, fără a exista o obligație în lege.

În legătură cu acest aspect, pot fi luate în considerare și alte elemente pragmatice, respectiv faptul că persoanele fizice semnează formularele de declarații pe propria



răspundere, puse la dispoziție de către furnizori, încă de la intrarea în vigoare a prevederii inițiale (01.01.2023), fără să considere acest lucru o barieră birocratică excesivă, iar în schimb completarea unor informații suplimentare în conținutul facturilor, poate ridica probleme tehnice și costuri suplimentare, luând în considerare că acestea sunt editate automat, prin sisteme informatice care trebuie modificate în acest scop.

**Propunere:** declarația pe propria răspundere să fie obligatorie și pentru persoanele fizice în vederea aplicării cotei de 5% pentru livrările/prestările prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. p), q), r) și s).

2) Am constatat neconcordanța dintre prevederile art. 291 alin. (3<sup>7</sup>) din Codul fiscal și Anexa 1. Astfel, art. 291 alin. (3<sup>7</sup>) prevede că pentru a se aplica cota de 5% trebuie ca beneficiarii persoane juridice să transmită furnizorului declarația pe propria răspundere (din anexa 1) pentru produsele/serviciile de la art. 291 alin. (3) lit. q), r) și s), în timp ce anexa 1 face referire numai la art. 291 alin. (3) lit. p/q.

De asemenea, nici art. 291 alin. (3<sup>7</sup>) și nici Anexa 1 nu fac nicio referire la achiziția de servicii de instalare ci numai de produse, contrar prevederilor legii care permite aplicarea cotei reduse și serviciilor de instalare.

În opinia noastră trebuie respectate prevederile legii, deci declarația ar trebui depusă pentru situațiile prevăzute de art. 291 alin. (3) lit. q), r) și s), inclusiv pentru servicii. Dar nu trebuie omisă nici lit. p) indicată în plus de anexa 1, întrucât există posibilitatea, astfel cum vom menționa mai jos, ca cel care cumpără un imobil destinat locuințelor să fie o persoană juridică, caz în care furnizorul ar fi în imposibilitatea aplicării cotei reduse de TVA în lipsa declarației beneficiarului.

**Propunere:** corelarea dintre Anexa 1 și prevederile art. 291 alin. (3<sup>7</sup>). În măsura în care prevederile legii nu vor fi modificate, în sensul solicitat la pct. 1), propunem ca declarația pe propria răspundere solicitată persoanelor juridice să fie depusă pentru toate situațiile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. p), q), r) și s), cu adaptarea anexei la destinațiile prevăzute de lege (în prezent se referă numai la instalare, revânzare și instalare). Art. 291 alin. (3<sup>7</sup>) și Anexa 1 să facă referire și la achiziția de servicii de instalare. În cazul persoanelor fizice, dacă nu se va depune declarația pe propria răspundere:

- mențiunea de pe factură ar trebui să conțină natura bunurilor sau/și a serviciilor achiziționate, adresa de instalare și faptul că antrenează răspunderea beneficiarului dacă nu se respectă destinația de locuință.

- ar trebui eliminată Anexa 2, aceasta este inutilă, fiind de la sine înțeles că furnizorul/prestatorul nu ar avea altă opțiune decât aplicarea cotei de TVA de 19% în lipsa unei mențiuni sub semnătură pe factură.

3) Deși Anexa 1 este prevăzută de art. 291 alin. (3<sup>7</sup>) din Codul fiscal, se pare că aceasta nu este o anexă la Codul fiscal ci numai la Legea nr. 216/2023. Consecința firească este că persoanele interesate trebuie să analizeze două legi pentru a aplica cota de TVA



redușă în cazul instalațiilor de încălzire, fiind dificilă această divizare a prevederilor legale în mai multe acte normative.

Propunere: Anexa 1 ar trebui să fie anexă la Codul fiscal.

## II. Solicitări de clarificare

1) Referitor la cele menționate la pct. 1. 2) din adresa noastră, vă rugăm să ne confirmați că se aplică cota de TVA de 5% și în cazul serviciilor de instalare a produselor prevăzute de art. 291 alin. (3) lit. p) și q), chiar dacă sunt efectuate de alte persoane decât cele care fac livrarea bunurilor în cauză. Solicităm această clarificare întrucât legea prevede aplicarea cotei de 5% pentru "livrarea și instalarea" (...), deși într-o formă anterioară a proiectului Legii nr. 216/2023, era prevăzut "livrarea și/sau instalarea" (...).

Legat de această problemă, semnalăm și inconsecvență în textul legii, întrucât la art. 291 alin. (3) lit. p) și q) se vorbește despre "livrare și instalare", în timp ce la lit. r) se vorbește despre "livrare și/sau instalare".

2) Din analiza sistemelor menționate la art. 291 alin. (3) lit. p) și q) deducem că următoarele produse sunt eligibile pentru aplicarea cotei reduse de 5%: panourile fotovoltaice, panourile solare, pompele de căldură, centralele pe combustibil solid care îndeplinesc parametrii de eficiență energetică și de poluare prevăzuți în anexele la regulamentele UE indicate expres în lege.

Dar înțelegem că nu se aplică cota redusă de TVA altor tipuri de centrale (pe gaz, pe combustibil lichid, pe curent electric), indiferent de nivelul parametrilor de eficiență energetică și de poluare al acestora. Acest aspect se înțelege mai clar din definițiile nou introduse ale kit-urilor, la art. 291 alin. (3<sup>6</sup>) pct. 2. Avem rugămintea să ne confirmați dacă înțelegerea noastră este corectă cu privire la cele menționate.

3) La art. 291 alin. (3) lit. p) instalațiile și serviciile menționate sunt supuse cotei de TVA de 5% **dacă sunt destinate locuințelor**, iar la lit. q), **dacă sunt destinate clădirilor administrației** publice centrale sau locale, clădirilor entităților aflate în coordonarea/subordonarea acestora, cu excepția societăților comerciale.

Locuințele sunt definite la art. 291 alin. (3<sup>6</sup>) pct. 4. astfel:

*4. locuințe - locuințe sau condominii, astfel cum sunt definite la art. 2 lit. a) și i) din Legea locuinței nr. 114/1996, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 393 din 31 decembrie 1997, cu modificările și completările ulterioare, fie că se află în proprietatea unei persoane fizice, fie a unei persoane juridice.*

Din definiția locuinței se înțelege că acestea pot fi și în proprietatea unei persoane juridice.

Coroborând înțelesul sintagmei "destinate", cu faptul că locuințele pot fi și în proprietatea unei persoane juridice, precum și motivația amendamentului de la art. 291 alin. (3<sup>7</sup>):

*„Declarația pe propria răspundere se justifică în situația în care este necesară aplicarea pe lanț a cotei redusei TVA de la societate comercială până la clientul final beneficiar.”*

*De asemenea, modelul de declarație nu trebuie să conțină adresa exactă a beneficiarului deoarece unele companii pot cumpăra pe stoc astfel de produse urmând ca ulterior să le comercializeze cu acest scop.*

Desprindem următoarele concluzii, pentru care vă solicităm confirmarea sau, după caz, opinia:

- Cota redusă de 5% se poate aplica pe întregul lanț de tranzacționare, fie că vânzarea sau instalarea unui sistem de încălzire se realizează către o persoană fizică (pentru o locuință), fie către o persoană juridică, cu excepția situației în care aceasta este o societate comercială utilizatoare a acestor bunuri/servicii în alt scop decât pentru încălzirea locuințelor.
- Dezvoltatorii imobiliari sau alte entități, pot achiziționa cu cota de 5% instalațiile de încălzire/serviciile de instalare și în situația în care imobilele pe care le construiesc sau le-au achiziționat, sunt destinate închirierii în scop de locuință, locuință de serviciu, sau pentru a fi închiriate administrației publice centrale sau locale sau a entităților aflate în coordonarea/subordonarea acestora, fiind respectate în opinia noastră, destinațiile prevăzute de lege.
- Deși legea nu prevede în prezent, beneficiarul persoană fizică ar putea să transmită furnizorului/prestatorului declarația pe propria răspundere prevăzută în anexa 1, în mod benevol sau potrivit unor clauze contractuale .
- Dacă interpretarea noastră este corectă, ar trebui stabilit că declarația pe propria răspundere atrage răspunderea beneficiarului și nu a furnizorului/prestatorului, în situația modificării ulterioare a destinației bunurilor/serviciilor. De exemplu o societate imobiliară achiziționează instalații fotovoltaice, dă declarația pe propria răspundere că vor fi instalate pe o locuință, dar ulterior va amplasa pe sediul unei societăți comerciale instalațiile. Considerăm că furnizorului nu-i poate fi atrasă răspunderea ulterioară, întrucât nu i se pot transfera atribuții de control care sunt numai în competența autorității fiscale.

4) Art. 291 alin. (3) **lit. s)** 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 5% (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 conform 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 5% pentru prețul de achiziție al sistemelor de încălzire și cu 19% pentru prețul de achiziție al locuinței. O abordare similară considerăm că legea prevede 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 5%, beneficiarul fiind o persoană fizică nu se pune problema aplicării taxării inverse (pentru situația prevăzută de art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3);

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 5%, iar pentru livrarea construcției :
  - o aplică taxare inversă în cazul livrărilor taxabile supuse cotei de 19% livrare către persoane înregistrate conform art. 316,
  - o 19% sau, după caz, cota de 5% pentru locuințele care îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, pentru livrările către persoane neînregistrate conform art. 316, sau
  - o 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 5% pentru sistemele de încălzire numai în cazul prezentării de către beneficiarul persoană juridică a declarației pe propria răspundere prevăzută de art. 291 alin. (3<sup>7</sup>), sau în cazul livrării către o persoană fizică a facturii semnate cu confirmarea adresei și a primirii bunurilor; în lipsa acestor declarații /facturi semnate, furnizorul ar trebui să aplice cota de TVA /regimul fiecărei livrări ce compun operațiunea. Astfel, de exemplu în cazul unei locuințe care ar îndeplini condițiile de



aplicare a cotei de 5% conform art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3, fiind sub plafonul valoric de 600.000 lei inclusiv valoarea sistemelor de încălzire, ar părea că furnizorul poate aplica cota de 5% numai la valoarea locuinței, dar ar trebui să aplice cota de 19% pentru sistemele de încălzire. Sau în cazul livrării către o persoană înregistrată conform art. 316, care nu a prezentat declarația pe propria răspundere și livrarea ar putea fi scutită conform art. 292 alin. (2) lit. f), furnizorul ar trebui totuși să aplice cota de 19% la valoarea sistemelor de încălzire (fiind livrări independente).

Din cauza efectelor secundare și a incoerențelor constatate în cazul celei de a doua abordări posibile, menționate mai sus, considerăm că prima abordare expusă este cea corectă, fapt pentru care avem rugămintea să o confirmați sau, după caz, să ne transmiteți opinia dvs.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**  
**Președinte CCF**