



Nr. 4586/18.10.2022

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR

Domnului Alin CHITU, Secretar de stat

Domnule Secretar de stat,

Camera Consultanților Fiscali, ca organism profesional care reprezintă interesele membrilor săi și în lumina bunei colaborări cu instituția dumneavoastră, vă aducem la cunoștință una dintre problemele sesizate de către membrii noștri cu privire la dificultatea aplicării prevederilor art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu propuneri de modificare a cadrului legal pentru înlăturarea acestor obstacole.

Astfel, la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3) se prevede:

„Art. 291 – Cotele

...

(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

...

c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

....

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei (600.000 începând cu 1 ianuarie 2023), exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. **Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul livrării pot fi locuite ca atare;**

La pct. 38 alin. (3) lit. a) din normele de aplicare a art. 291 alin. (3) lit. c) a Codului Fiscal regăsim următoarea prevedere cu privire la definirea locuinței:

a) prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii;

Remarcăm astfel că prevederile Legii locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt invocate nici în textul legii și nici în normele de aplicare cu privire la condiția ca locuința să fie *”locuibilă ca atare”*.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală în aprecierea acestei condiții se raportează la prevederile Legii locuinței.

Trebuie menționat că Legea locuinței nr. 114/1996 introduce în cuprinsul art. 2 noțiunea de *”locuință convenabilă”* însă această noțiune de locuință convenabilă nu poate fi considerată echivalenta celei de *”locuință care în momentul vânzării poate fi locuită ca atare”*, la care face referire art. 291 din Codul Fiscal mai ales în contextul în care Legea locuinței nr. 114/1996 prevede definiții distincte pentru locuință și locuință convenabilă, iar Codul Fiscal nu face trimitere la noțiunea de locuință convenabilă definită de Legea locuinței nr. 114/1996, ci dimpotrivă preia definiția locuinței din Legea locuinței nr. 114/1996 drept *”construcție alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii”* pentru a o menționa în legislația fiscală în vederea explicitării condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească o locuință care poate fi locuită ca atare la momentul livrării în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Astfel, se poate observa că în baza Legii locuinței nr. 114/1996 există o distincție clară între conceptul de *”locuință”* și cel de *”locuință convenabilă”* așa cum se face distincție între definiția *”locuinței”* și cea a *”locuinței sociale”*, a *”locuinței de serviciu”*, a *”locuinței de intervenție”* a *”locuinței de necesitate”* sau a *”locuinței de protocol”*, însă din perspectiva regulilor fiscale de aplicare a cotei reduse de TVA de 5% trebuie avută în vedere definiția *”locuinței”* și nu a *”locuinței convenabile”*.

Legea locuinței nr. 114/1996 prevede la art. 2 noțiunea de *”locuință convenabilă”* ca aceea *”locuință care, prin gradul de satisfacere a raportului dintre cerința utilizatorului și caracteristicile locuinței, la un moment dat, acoperă necesitățile esențiale de odihnă, preparare a hranei, educație și igienă, asigurând exigențele minimale prezentate în anexa nr. 1 la prezenta lege.”*

În acest sens, exigențele minimale menționate de Legea locuinței nr. 114/1996 în Anexa nr. 1 pentru încadrarea locuințelor în categoria *”locuințelor convenabile”* nu echivalează și nici nu pot fi interpretate ca fiind criteriile în funcție de care se urmăresc respectarea caracteristicilor *”dotărilor și utilităților necesare ce satisfac cerințele de locuit”* din punct de vedere al legii fiscale în vederea determinării aplicării cotei reduse de TVA de 5% la livrarea locuințelor către persoanele fizice. Astfel, în cuprinsul Anexei nr. 1 la Legea locuinței nr. 114/1996 relevantă pentru încadrarea locuințelor în categoria *”locuințelor convenabile”* regăsim cerințe care exced noțiunea de caracter locuibil din perspectiva legislației fiscale și care nu pot avea legătură cu condițiile impuse la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal prin referință la anumite aspecte precum:

- suprafețele minimale ale camerelor sau imobilelor care în mod evident depind de cerințele fiecărui consumator în parte și de cererea existentă pe piață, ceea ce arată că același spațiu ar putea reprezenta locuință convenabilă în raport de un cumpărător, fiind însă o locuință improprie pentru alt consumator în funcție de doleanțele și exigențele fiecărui consumator în parte;

- dotarea minimă a încăperilor sanitare cu obiecte sanitare precum ar fi portprosop, portsăpun, porthârtie, cuier etc., dotarea minimă a instalațiilor electrice cu loc de lampă, aplică, spații pentru biciclete, cărucioare etc., care în mod evident nu pot fi reținute drept condiții necesare, astfel încât imobilul să fie considerat locuibil ca atare potrivit regulilor fiscale în vederea aplicării cotei reduse de TVA.

Este evident că, într-o piață liberă concurențială, toate aceste elemente care țin de suprafață camerelor, dotarea apartamentelor cu diverse obiecte sanitare, dotarea instalațiilor electrice sau a bucătăriilor cu diverse accesorii sau corpuri de iluminat sau gradul de confort țin de cerere și oferta din piață, fiecare consumator fiind liber să facă propriile alegeri privind nivelul finisajelor, dotărilor, existența sau nivelul de accessorizare a obiectelor sanitare, de bucătărie și al gradului de confort în funcție de care să își considere satisfăcute propriile exigențe și care țin în mod direct de voința cumpărătorului așa cum e exprimată prin contractul încheiat cu vânzătorul (legea părților).

Din această perspectivă este evident că acest caracter locuibil al imobilelor trebuie determinat conform cu jurisprudența europeană, inclusiv în materie de TVA, din perspectiva scopului și așteptărilor unui consumator mediu sau cu exigențe medii la nivelul căruia se realizează analiza, având în vedere strict elementele care ar putea împiedica locuirea propriu-zisă a spațiului și nu lipsa unor anumite dotări / obiecte/ accesorii / finisaje, care doar ar putea crea cel mult un eventual disconfort la nivelul cel mai înalt de exigență al unui posibil cumpărător, însă niciun interes relevant pentru majoritatea cumpărătorilor din piață în contextul în care legislația fiscală nu impune un anumit nivel de finisare, dotări, accessorizare sau grad de confort al imobilelor pentru a fi considerate că pot fi locuite ca atare în vederea aplicării cotei reduse de TVA.

Ca atare, prin raportare la prevederile Legii locuinței 114/1996 și în special la cele din Anexa nr. 1, în funcție de care se poate verifica îndeplinirea condițiilor pentru încadrarea unei locuințe în categoria locuințelor convenabile, se poate observa cu ușurință că la punctul A din cadrul Anexei nr. 1 sunt prevăzute anumite cerințe minimale (așa cum se regăsesc în Anexa nr. 1, punctul A din Legea locuinței), precum *„accesul liber individual la spațiul locuibil fără tulburarea posesiei și a folosinței exclusive a spațiului deținut de către o altă persoană; spațiu pentru odihnă; spațiu pentru prepararea hranei; grup sanitar; acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a reziduurilor menajere”*.

Prin urmare, raportându-ne strict la categoria locuințelor pentru un consumator mediu sau cu exigențe medii rezultă că imobilele dezvoltate drept locuințe ar trebui să îndeplinească aceste cerințe minimale constând în *„accesul liber individual la spațiul locuibil fără tulburarea posesiei și a folosinței exclusive a spațiului deținut de către o altă persoană, spațiu pentru odihnă, spațiu pentru prepararea hranei, grup sanitar, acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a reziduurilor menajere”* în cazul contrar al neîndeplinirii acestor cerințe minimale, imobilele nefiind considerate că pot fi locuite ca atare și implicit neputând să le fie aplicată cota redusă de TVA la momentul livrării acestora.

Având în vedere cele de mai sus, prin coroborarea prevederilor legislației fiscale cu prevederile Legii locuinței nr. 114/1996, rezultă că se impune o clarificare a regulilor de aplicare a cotei reduse de

TVA de 5% în cazul livrării de locuințe prin completarea Normelor metodologice la Codul Fiscal după cum urmează:

„O locuință se considerată locuibilă ca atare dacă are dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisfac cerințele de locuit ale unei persoane ori familii în măsura în care cerințele minimale prevăzute în Anexa nr. 1, punctul A din Legea locuinței nr. 114/1996 privind accesul liber individual la spațiul locuibil fără tulburarea posesiei și a folosinței exclusive a spațiului deținut de către o altă persoană, spațiu pentru odihnă, spațiu pentru prepararea hranei, grup sanitar, acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a reziduurilor menajere sunt îndeplinite fără a fi necesare lucrări suplimentare la nivelul locuinței la momentul livrării, în timp ce nivelul de finisare al locuinței, al dotărilor din cadrul locuinței, existența sau nivelul de accesoriizare al obiectelor sanitare, de bucătărie, al accesoriilor electrice, corpuri de iluminat și altele asemenea sau gradul de confort nu pot fi impuse urmând a se stabili prin voința cumpărătorului în cadrul contractului de vânzare – cumpărare încheiat cu vânzătorul precum și prin documentele de predare – primire a locuinței, avându-se în vedere consumatorul mediu cu exigențe medii la nivelul căruia trebuie să se realizeze analiza în materie de TVA.

Referitor la nivelul de finisare al locuințelor, dotările din cadrul locuinței, existența sau nivelul de accesoriizare al obiectelor sanitare, de bucătărie, al accesoriilor electrice, corpuri de iluminat și altele asemenea sau a gradul de confort se precizează că toate acestea au un caracter accesoriu în materie de TVA fără a afecta însă caracterul locuinței respective de a fi locuibilă ca atare la momentul livrării.”

Sperăm că cele de mai sus să fie apreciate în mod obiectiv la adevărata lor valoare și astfel să conducă la clarificarea regulilor de aplicare a cotei de TVA de 5% în cazul livrării de locuințe și să stopeze situațiile actuale de interpretare abuzivă a tuturor condițiilor prevăzute în Anexa 1 din Legea locuinței nr. 114/1996 aplicabile pentru încadrarea în categoria locuinței convenabile, astfel încât lipsa unor elemente din locuință precum cuier, portprosop sau portsăpun să conducă la imposibilitatea de aplicare a cotei de TVA de 5%.

Atașăm și jurisprudența instanței de la Cluj în care am subliniat paragrafele esențiale din punct de vedere al interpretării regulilor privind cota redusă de TVA de 5%. Am atașat atât decizia la nivelul Tribunalului Cluj ([click aici](#)) , cât și de la nivelul Curții de Apel Cluj ([click aici](#)) în același dosar, pentru a avea imaginea completă a acestei spețe dezbătute la Cluj.

Cu stimă,
Dan Manolescu
Președinte