TVA, imobiliare și fantomele trecutului (sau în căutarea răspunsului pierdut)

Autor: **Răzvan Enache**, Partner, Tax Advisory, în cadrul Duncea, Ștefănescu și Asociații

Rezumat: Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată[1]: oare câți dintre cei implicați în „fenomenul" economic românesc au considerat necesară o lecturare a acestui act normativ, în vederea înțelegerii succesiunii modificărilor legislației fiscale?

Dar să nu zăbovim prea mult (deocamdată) asupra tehnicii legislative și să ne aplecăm asupra unui domeniu realmente important prin prisma resurselor generate PIB-ului României, unul dintre motoarele economiei, respectiv cel al construcțiilor.

Summary: Law no. 24/2000 on the norms of legislative technique for the elaboration of normative acts, republished: how many of those involved in the Romanian economic „phenomenon" considered necessary a reading of this normative act, in order to understand the succession of amendments to the fiscal legislation?

But let's not linger too long (for now) on the legislative technique and focus on a really important field in terms of resources generated by Romania's GDP, one of the engines of the economy, namely that of construction.

1. **Preambul**

Pentru cei implicați și/sau interesați de fiscalitatea locală,

este încă prezent în memorie momentul în care, în baza unor prevederi legislative insuficient reglementate, ANAF a pornit acțiunile de stabilire a TVA-ului la tranzacțiile imobiliare efectuate de dezvoltatorii imobiliari – persoane fizice.

Pentru o parte dintre cei mai sus menționați, la lectura prezentului articol, nu s-a consumat integral acest moment, pe masa instanțelor de judecată regăsindu-se încă dosare în lucru ce vizează aplicarea TVA-ului la tranzacțiile respective.

Aceleași persoane implicate în niciodată plictisitorul domeniu al taxelor pot confirma „luptele” duse în aceeași materie împotriva unui număr semnificativ de constatări ale ANAF-ului ce vizează lipsa „documentelor justificative”, ca bază a exercitării dreptului de deducere a TVA-ului.

O bună parte dintre aceste ultime persoane pot recita, la orice oră din zi și din noapte, cauze soluționate de CJUE prin emiterea de decizii ce combat judecata ANAF-ului care a stat la baza constatărilor atacate. Dar în van, deoarece, de multe ori, constatăm că ANAF preferă să nu țină cont de aceste soluții date de CJUE, aplicând legislația domestică, dar bazată pe interpretări proprii.

Și, deși orice act normativ este cu siguranță perfectibil, avalanșa de legi și de O.U.G.-uri emanate într-un timp relativ scurt (*al căror principal plus îl reprezintă imediata aplicabilitate, dar care suferă prin faptul că sunt insuficient analizate înaintea adoptării, astfel încât scopul acestora să fie atins fără clarificări ulterioare*) nu face decât să mărească aria aplicării de către ANAF a unei legislații bazate pe interpretări proprii.

O astfel de situație, generată de publicarea unor acte normative (două legi de modificare și o ordonanță de urgență a guvernului de prorogare a termenului de aplicare) într-un interval de 2 luni calendaristice vizează același domeniu al construcțiilor.

Însă, înainte de a dezvălui situația creată, propunem un exercițiu. Acesta constă în adresarea către cititorii acestui articol a unei întrebări: până la ce valoare de vânzare a construcțiilor (*bineînțeles, sub rezerva respectării și a celorlalte condiții*) se poate aplica TVA în cotă de 5% în anul 2021?

Prin intermediul prezentului articol, vom încerca să identificăm răspunsul la întrebarea de mai sus, analizând în cele ce urmează amalgamul legislativ adoptat în anul 2020, ce vizează aplicabilitatea cotei de TVA de 5% la livrarea de locuințe ulterior datei de 01.01.2021.

2. **Prevederi legale**

În sensul prezentării întregului tablou al problemei expuse mai sus, am pornit analiza începând cu data publicării Legii nr. 248/2020 pentru modificarea art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal[2] (în continuare „Legea nr. 248/2020").

Astfel, forma Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 13.11.2020, prevedea **aplicarea cotei de TVA de 5%** la „***livrarea de locuințe*** *care au o suprafață utilă de maximum 120 m^2, exclusiv anexele gospodărești,* ***a căror valoare****, inclusiv a terenului pe care sunt construite,* ***nu depășește suma de 450.000 LEI****,* ***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 vânzării pot fi locuite ca atare*" (s.n.).

Prin Legea nr. 248/2020, Parlamentul României a modificat cadrul de **aplicare a cotei de TVA de 5%** la livrarea locuințelor, cu aplicabilitate începând cu 01.01.2021, în sensul în care această cotă se aplică la *„**livrarea de locuințe** care au o suprafață utilă de maximum 120 m^2, exclusiv anexele gospodărești, **a căror valoare**, inclusiv a terenului pe care sunt construite, **nu depășește suma de 140.000 EUR, echivalent lei**, 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 vânzării pot fi locuite ca atare*” (s.n.).

Prin Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal[3] (în continuare „Legea nr. 296/2020”), Parlamentul României a remodificat cadrul de **aplicare a cotei de TVA de 5%** la livrarea locuințelor, cu aplicabilitate începând cu 01.01.2021, în sensul în care această cotă se aplică la *„**livrarea de locuințe** care au o suprafață utilă de maximum 120 m^2, exclusiv anexele gospodărești, **a căror valoare**, inclusiv a terenului pe care sunt construite, **nu depășește suma de 140.000 EUR, al cărei echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data de 1 ianuarie a fiecărui an, 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 vânzării pot fi*

locuite ca atare” (s.n.).

Practic, succesiunea modificărilor legislative a fost următoarea:

450. la momentul apariției Legii nr. 248/2020, aplicarea TVA-ului în cotă de 5% la livrarea locuințelor era condiționată de nedepășirea unei valori de 450.000 lei, exclusiv TVA;
451. prin Legea nr. 248/2020 s-a adoptat aplicarea, începând cu 01.01.2021, a cotei de TVA de 5% la livrarea locuințelor, aplicabilitate condiționată de nedepășirea unei valori de 140.000 EUR, echivalent lei, exclusiv TVA, prin modificarea articolului incident din Legea nr. 227/2015;
452. prin Legea nr. 296/2020 s-a adoptat aplicarea, începând cu 01.01.2021, a cotei de TVA de 5% la livrarea locuințelor, aplicabilitate condiționată de nedepășirea unei valori de 140.000 EUR, al cărei echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data de 1 ianuarie a fiecărui an, exclusiv TVA, prin modificarea articolului incident din Legea nr. 227/2015.

Potrivit O.U.G. nr. 226/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene[4] (în continuare „O.U.G. nr. 226/2020”), Guvernul României a prorogat aplicarea prevederilor referitoare la cota de TVA de 5% la livrarea locuințelor, adoptate prin Legea nr. 296/2020, aceste prevederi urmând a intra în vigoare începând cu 01.01.2022.

3. **Analiza prevederilor legale incidente**

Potrivit art. 13 al Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală[5], interpretarea legii se face aplicând următoarele reguli:

- interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege;
- în cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare;
- prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii;
- prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii;
- prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

Dacă, după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la punctele (i)-(v), **prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului** [art. 13 alin. (6) C.proc.fisc.].

- **Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege**

Strict referitor la exprimarea în lege a reglementărilor fiscale, trebuie punctat faptul că, prin O.U.G. nr. 226/2020, Guvernul României a prorogat termenul pentru aplicarea prevederilor adoptate prin Legea nr. 296/2020. În urma lecturării modificărilor prin prisma cronologiei, putem aprecia că, prin prorogarea prevederilor adoptate prin Legea nr. 296/2020, rămân aplicabile prevederile Legii nr. 248/2020.

Astfel, încercând o variantă de răspuns la întrebarea ridicată în Preambul, **aceasta ar putea fi cea potrivit căreia, în această situație, începând cu data de 01.01.2021, cota de TVA de 5% se aplică la livrarea locuințelor, aplicabilitate condiționată de nedepășirea unei valori de 140.000 EUR, echivalent lei, exclusiv TVA, urmând ca – începând cu data de 01.01.2022 – cota de TVA de 5% să se aplice la livrarea locuințelor, aplicabilitate condiționată de nedepășirea unei valori de 140.000 EUR, al cărei echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data de 1 ianuarie a fiecărui an, exclusiv TVA.**

- **În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare**

Amintim voința legiuitorului rezultată din motivarea ce a stat la baza adoptării O.U.G. nr. 226/2020, respectiv „*neadoptarea în regim de urgență a unei măsuri de prorogare până la 1 ianuarie 2022 a termenului (…), privind majorarea la 140.000 EUR a plafonului pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale ar genera un impact suplimentar asupra veniturilor bugetare, (…) în sensul că: ar conduce la scăderea numărului operatorilor din sfera impozitului specific din circuitul economic, precum și a locurilor de muncă create de aceștia; ar afecta mediul de afaceri și implicit veniturile bugetului de stat, în contextul în care lipsa de lichiditate poate antrena chiar insolvabilitatea operatorilor care desfășoară activități în sectorul turismului, alimentației publice*”.

Practic, în această situație ne regăsim în următoarea ipostază:

- articolul potrivit căruia valoarea până la care se aplică TVA de 5% este de 450.000 lei a fost modificat de Legea nr. 248/2020 și, ulterior, de Legea nr. 296/2020 și
- U.G. nr. 226/2020 prorogă, potrivit voinței legiuitorului, aplicarea TVA-ului de 5% la 140.000 EUR, fără a relua teza aplicării variantei anterioare modificării valorii până la care se aplică TVA de 5%.

Prin urmare, pe cale de interpretare, am putea trage concluzia că un răspuns la întrebarea din Preambul ar putea fi cel potrivit căruia, în anul 2021, **TVA de 5% nu este aplicabil la livrarea construcțiilor, indiferent de valoare**.

- **Aplicarea prevederilor ce reglementează „tehnica legislativă”**

Ne vom reîntoarce interesul, pentru puțin timp, către Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative (în continuare „Legea nr. 24/2000”).

Potrivit art. 62 al Legii nr. 24/2000, „*dispozițiile de modificare și de completare se încorporează, de la data intrării lor în vigoare, în actul de bază, identificându-se cu acesta. Intervențiile ulterioare de modificare sau de completare a acestora trebuie raportate tot la actul de bază*”.

Pe cale de consecință, citind astfel modificările, un răspuns la întrebarea din Preambul ar putea fi cel potrivit căruia, **în anul 2021, TVA de 5% se aplică la livrarea locuințelor condiționată de nedepășirea unei valori de 450.000 lei, exclusiv TVA**.

4. **Epilog**

Așa cum rezultă din analiza anterioară, putem avea trei variante de răspuns la întrebarea din Preambul. Dintre acestea, unul singur poate fi corect și acesta pare a fi cel identificat la punctul 3.3.

Dar dacă, în analiza efectuată în timpul controalelor fiscale, se va ține cont de un anumit context?

În acest sens, nu trebuie omisă întotdeauna necesara și mereu trasata în sarcina ANAF a nevoii de diminuare a GAP-ului de TVA (*diferența dintre ce încasează statul din TVA și ce ar putea să încaseze raportat la dimensiunea economiei*). Practic, ANAF, în dorința de a completa „găurile” bugetului de stat și, prin prisma interpretărilor date și în alte cazuri, pierdute în instanțe, dar cu urmări pentru antreprenorii controlați, va fi tentată să exploreze stabilirea de TVA colectat suplimentar la imobiliare sau va alege să suplimenteze bibliografia necesară ocupării funcțiilor publice de execuție și cu Legea nr. 24/2000?

Timpul ne va oferi toate răspunsurile potrivite, dar nu putem să nu subliniem faptul că Legea nr. 296/2020 a fost publicată în Monitorul Oficial în data de 21 decembrie 2020, pe când O.U.G. nr. 226/2020 a fost publicată în Monitorul Oficial în data de 31 decembrie 2020. Prin urmare, remarcăm existența unui interval redus de doar 10 zile calendaristice între cele două acte normative, dar de natură a aduce o atingere mare în ceea ce privește încrederea antreprenorilor în priceperea legiuitorilor.

Însă, în virtutea trecutului zbuciumat al TVA-ului aferent imobiliarelor, precum și al necesității aplicării unui tratament *politically correct* pentru un domeniu (cel al construcțiilor) estimat a deține o pondere de 7,3% din PIB în anul 2021, se naște o nouă întrebare, la al cărei răspuns ar trebui să ne gândim toți cei care dorim modernizarea statului român (politicieni, funcționari, antreprenori etc.):

Este benefică o astfel de vulnerabilizare continuă a antreprenorilor în fața posibilelor interpretări ale ANAF-ului sau am ajuns la maturitatea la care ar fi mai utilă asumarea unei predictibilități fiscale, tradusă prin evitarea modificărilor interpretabile?

P.S.:

În timpul redactării acestui articol, a fost publicată în Monitorul Oficial O.U.G. nr. 13/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii contabilității nr. 82/1991[6].

Prin acest act normativ, Guvernul a clarificat problema supusă atenției în rândurile de mai sus, în sensul în care articolul din Codul fiscal care vizează valoarea până la care se aplică TVA de 5% a fost modificat, această valoare fiind stabilită la 450.000 lei.

Lăudabilă această modificare, mai ales că nu pare a fi fost născută de o presiune media, ci doar de conștientizarea și anticiparea de către legiuitor a gravelor probleme generate de inconsistența legislativă. Totuși, ca urmare a intervenției prin recenta O.U.G. nr. 13/2021, prin *(i)* modificarea adusă Codului fiscal și *(ii)* stabilirea aplicabilității modificării începând cu data de 01.03.2021, **întrebarea inițială rămâne, însă vizează doar perioada 01.01.2021-28.02.2021**.

[1] Republicată în M. Of. nr. 260 din 21 aprilie 2010.

[2] Publicată în M. Of. nr. 1079 din 13 noiembrie 2020.

[3] Publicată în M. Of. nr. 1269 din 21 decembrie 2020.

[4] Publicată în M. Of. nr. 1332 din 31 decembrie 2020.

[5] Publicată în M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

[6] Publicată în M. Of. nr. 197 din 26 februarie 2021.