

GHID PRACTIC

Regimul TVA la vanzarea terenurilor si constructiilor 2016

S&R Accounting Leader SRL este o firmă de contabilitate din București, având asociați pe Lect univ dr Rapcencu Cristian și Laurentiu Stanciu, ACCA. Oferim servicii de:

- *Contabilitate;*
- *Consultanță fiscală-contabilă;*
- *Audit financiar;*
- *Audit fonduri europene;*
- *Certificarea declaratiilor fiscale;*
- *Retratarea situatiilor financiare la IFRS etc.*

Când aveți nevoie de soluții pentru orice problemă în aceste domenii, (fie că este vorba de o întrebare punctuală, de reflectarea unor înregistrări contabile, de un tratament fiscal ori monografie contabilă pe o speță anume) vă putem oferi sprijin, contactându-ne la office@accounting-leader.ro, sau noutatifscale@gmail.com.

Va puteti abona la **Newsletter**-ele noastre astfel:

- *pe o perioada de **3 luni** – cost 150 lei plus TVA (pe toata perioada)*
- *pe o perioada de **1 an** – cost 480 lei plus TVA (pe toata perioada)*

Mai multe detalii regasiti la acest link:

http://www.accounting-leader.ro/noutatile-noastre/abonament-cu-plata-newsletter_86_8.html

Cuprins:

A. Regimul TVA la vanzarea terenurilor.....	003
B. Regimul TVA la vânzarea construcțiilor.....	009
C. Aspecte privind masurile de simplificare (taxare inversa).....	017
D. Ajustarea TVA pentru bunurile imobile.....	022
E. Bibliografie.....	026

Regimul TVA la vanzarea terenurilor

La cedarea unui teren, trebuie să fiți atenți în ce măsură operațiunea pe care o veți realiza intră în sfera de impozitare a TVA. Conform Codului fiscal (art.292, alin. 2, lit. f), livrarea de terenuri construibile reprezintă o operațiune taxabila, iar livrarea de terenuri care **nu** sunt construibile poate fi efectuată și în regim de scutire de TVA.

Trebuie să țineți cont de faptul că, începând cu 1 ianuarie 2016, în categoria operațiunilor pentru care se aplică **taxarea inversă** intră și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune.

Cum stabilim dacă un teren este construibil?

Terenul construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care pot fi executate construcții, conform cadrului legal în vigoare. Calificarea unui teren ca fiind construibil sau cu altă destinație, la momentul vânzării sale, rezultă din **certificatul de urbanism**. Ar trebui ca de fiecare dată când cedați un teren care intră în categoria celor scutite de TVA să solicitați drept document justificativ acest certificat de urbanism, pentru a evita orice alte discuții neplăcute cu ocazia unei inspecții fiscale.

Conform Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul (art 29, alin 1), **certificatul de urbanism** reprezintă actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare sau a altor operațiuni imobiliare. În certificatul de urbanism se menționează în mod obligatoriu scopul eliberării acestuia. În cazul vânzării sau cumpărării de imobile, certificatul de urbanism cuprinde informații privind consecințele urbanistice ale operațiunii juridice, solicitarea certificatului de urbanism fiind în acest caz facultativă.

Certificatul de urbanism cuprinde elemente cu privire la:

- regimul juridic al imobilului;
- regimul economic al imobilului; și
- regimul tehnic al imobilului.

Atentie! Atunci când analizați încadrarea operațiunii de livrare în categoria celor scutite sau taxabile, nu trebuie să verificați dacă un teren este extravilan sau intravilan. De exemplu, se poate ca un teren să fie extravilan, dar construibil și atunci vânzarea să se efectueze cu TVA sau în regim de taxare inversă dacă și beneficiarul este înregistrat în scopuri de TVA. De asemenea, un teren poate fi intravilan, dar regim agricol, ceea ce înseamnă că poate fi vândut și în regim de scutire de TVA.

Vanzarea unui teren care nu este construibil

Conform Codului fiscal, dacă cedați un teren care nu este construibil, puteți să îl vindeți fără TVA, iar operațiunea va fi considerată scutită **fără drept de deducere**. Astfel, dacă l-ați achiziționat cu TVA, la momentul vânzării va trebui să țineți cont de regulile specifice **ajustării TVA**.

Exemplu:

În data de 4 mai 2012, entitatea Leader a achiziționat un teren intravilan agricol la costul de achiziție de 200.000 lei, TVA 24%, conform opțiunii vânzătorului din acel moment.

În data de 12 aprilie 2016, entitatea vinde terenul unei persoane fizice la prețul de vânzare de 250.000 lei, în regim de scutire de TVA.

Perioada de ajustare a TVA la bunurile imobile este de 20 de ani. Având în vedere că achiziția a avut loc în anul 2012, iar vânzarea în regim de scutire în anul 2016, se consideră că au trecut 4 ani din cei 20 de ani, astfel încât ajustarea TVA se face pentru perioada rămasă de 16 ani.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Entitatea Leader va efectua următoarele înregistrări contabile:

- achiziția terenului la costul de 200.000 lei (4 mai 2012):

200.000 lei	2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizari”	248.000 lei
48.000 lei	4426 „TVA deductibila”			

- vânzarea terenului la prețul de vânzare de 250.000 lei (12 aprilie 2016):

250.000 lei	461 „Debitori diverși”	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”	250.000 lei
-------------	---------------------------	---	---	-------------

- scoaterea din gestiune a terenului la costul de 200.000 lei (12 aprilie 2016):

200.000 lei	6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	=	2111 „Terenuri”	200.000 lei
-------------	--	---	--------------------	-------------

- ajustarea TVA în favoarea statului pentru perioada rămasă de 16 ani în sumă de 38.400 lei ($48.000 \text{ lei} \times \frac{16}{20}$) (12 aprilie 2016):

38.400 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	38.400 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

Cheltuiala rezultata în urma ajustării TVA este deductibila fiscal.

Nu sunteți obligați ca la vânzarea unui teren neconstruibil să aplicați scutirea de TVA. Aceasta este o facilitate de care puteți dispune. Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea acestei operațiuni pe baza unei notificări depuse la organul fiscal în care trebuie să precizați bunurile imobile pentru care doriți să aplicați regimul de taxare.

Dacă ulterior depunerii notificării, doriți să renunțați la opțiunea de taxare, în cazul în care vânzarea terenului nu a avut loc, veți transmite o înștiințare scrisă în acest sens organului fiscal.

Iată în continuare un model de notificare, dacă doriți să aplicați regimul de taxare în cazul terenurilor neconstruibile.

Exemplu:

NOTIFICARE

privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal

1. Denumirea solicitantului
2. Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform 316 din Codul fiscal
3. Adresa
4. Bunurile imobile (construcții, terenuri) pentru care se aplică opțiunea de taxare (adresa completă a bunului imobil, adresa completă și suprafața terenului. În cazul în care opțiunea de taxare privește numai o parte a bunului imobil se va identifica cu exactitate această parte a bunului imobil)

.....
.....
.....

Confirm că datele declarate sunt corecte și complete.

Numele și prenumele, funcția

Semnătura

Vanzarea unui teren achizitionat de la o persoana fizica

Atunci când achiziționați terenuri (construibile sau neconstruibile) de la o persoană fizică ce realizează astfel de tranzacții în mod ocazional, **nu** vă puteți **deduce TVA** din moment ce vânzătorul nu este înregistrat în scopuri de TVA. Dacă terenul astfel achiziționat este construibil, la o eventuală vânzare a acestuia, trebuie să țineți cont că reprezintă o operațiune taxabilă conform legii și sunteți obligați să:

- colectați TVA, dacă beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA; sau
- să aplicați măsurile de simplificare (regimul taxării inverse), dacă beneficiarul este înregistrat în scopuri de TVA.

Atentie! În acest caz, **NU** depuneți nicio notificare la organul fiscal. Terenul fiind construibil, reprezintă prin efectul legii o operațiune taxabilă.

Exemplu:

În data de 23 iunie 2015, entitatea Leader a achiziționat de la o persoană fizică un teren intravilan construibil în suprafață de 800 mp, la costul de achiziție de 300.000 lei. Din cauza lipsei de lichidități, în data de 18 august 2016, entitatea decide să vândă terenul unui societate înregistrată în scopuri de TVA la prețul de vânzare de 500.000 lei.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Entitatea Leader va efectua următoarele înregistrări contabile:

- achiziția terenului la costul de 300.000 lei (23 iunie 2015):

300.000 lei	2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizari” sau 462 „Creditori diversi”	300.000 lei
-------------	--------------------	---	--	-------------

- vânzarea terenului la prețul de vânzare de 500.000 lei (18 august 2016), cu mențiunea „taxare inversa” in continutul facturii:

500.000 lei	461 „Debitori diversi”	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”	500.000 lei
-------------	---------------------------	---	---	-------------

- scoaterea din gestiune a terenului la costul de 300.000 lei (18 august 2016):

300.000 lei	6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	=	2111 „Terenuri”	300.000 lei
-------------	--	---	--------------------	-------------

Cumparatorul inregistreaza in contabilitate:

- achiziția terenului la costul de 500.000 lei (18 august 2016):

500.000 lei	2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizari”	500.000 lei
-------------	--------------------	---	-----------------------------------	-------------

- aplicarea mecanismului de taxare inversă:

100.000 lei	4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	100.000 lei
-------------	-------------------------	---	-----------------------	-------------

Daca beneficiarul nu ar fi fost inregistrat in scopuri de TVA, atunci vanzarea ar fi fost evidentiata astfel:

600.000 lei	461 „Debitori diversi”	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” 4427 „TVA colectată”	500.000 lei 100.000 lei
-------------	---------------------------	---	--	--------------------------------

Astfel, chiar dacă entitatea nu și-a dedus TVA la achiziția terenului, aceasta trebuie să colecteze TVA de 100.000 lei în urma vânzării activului, deoarece la data vanzării acesta este construibil si nu pot fi aplicate masurile de simplificare (taxare inversa).

Teren neconstruibil transferat ulterior in categoria celor construibile

În practică, vă puteți întâlni și cu următoarea situație. Achiziționați fără TVA un teren care **nu este construibil**, iar ulterior acesta este încadrat de autoritățile locale în categoria celor construibile. Și de această dată, chiar dacă nu v-ați dedus TVA la achiziție, vânzarea terenului reprezintă o operațiune taxabilă.

ATENȚIE! Nu aplicați raționamentul: dacă nu am dedus TVA la achiziție, atunci nici nu colectez la vânzare. **Total eronat!** Nu s-a dedus TVA pentru că terenul nu era construibil și s-a ales regimul de scutire, însă la vânzarea terenului acesta este construibil, iar cumpărătorul nu este platitor de TVA, ceea ce înseamnă că **OBLIGATORIU** terenul se vinde cu TVA.

Exemplu:

În data de 4 mai 2015, entitatea Leader a achiziționat de la entitatea Barsin un teren extravilan agricol în suprafață de 5.000 mp, la costul de achiziție de 200.000 lei. Ulterior, în data de 26 septembrie 2015, autoritățile locale au încadrat terenul în categoria celor construibile.

În data de 11 mai 2016, entitatea Leader vinde unui persoană fizică 1.000 mp la prețul de vânzare de 300.000 lei, TVA 20%, costul parcelei fiind de 40.000 lei.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Entitatea Leader va efectua următoarele înregistrări contabile:

- achiziția terenului la costul de 200.000 lei (4 mai 2015):

200.000 lei	2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizari”	200.000 lei
-------------	--------------------	---	-----------------------------------	-------------

- vânzarea terenului la prețul de vânzare de 300.000 lei (11 mai 2016):

360.000 lei	461 „Debitori diverși”	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”	300.000 lei
			4427 „TVA colectată”	60.000 lei

- scoaterea din gestiune a terenului la costul de 40.000 lei (11 mai 2016):

40.000 lei	6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	=	2111 „Terenuri”	40.000 lei
------------	--	---	--------------------	------------

Chiar dacă entitatea Leader nu și-a dedus TVA la achiziția terenului, aceasta trebuie să colecteze TVA de 60.000 lei în urma vânzării activului, deoarece terenul este construibil și beneficiarul este o persoană fizică.

Vanzarea unui teren pe care se afla o constructie

În situația în care vindeți un teren pe care se află o construcție, ulterior cedării construcției sau independent de livrarea acesteia, se consideră că are loc **livrarea unui teren** construibil și **se aplică TVA**, indiferent de cine deține titlul de proprietate al construcției.

Dacă o construcție și terenul pe care este ridicată aceasta formează un **singur corp funciar**, identificat printr-un singur număr cadastral, atunci se apelează la un expert independent care trebuie să emită un **raport de expertiză**. Astfel, vă puteți afla în una din următoarele situații:

- construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este **mai mică** decât valoarea terenului;
- terenul pe care a fost ridicată construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este **mai mică** decât valoarea construcției; sau
- dacă terenul și construcția au valori **egale**, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu **suprafața** cea mai mare, în cazul construcției ținând cont de suprafața construită desfășurată.

Aceste prevederi nu se aplică atunci când livrați un teren pe care se află o construcție a cărei **demolare** a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător. Astfel de operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având ca obiect livrarea unui teren și nu a construcției existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului. Există și o hotărâre a Curții Europene de Justiție în acest sens (cauza C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV împotriva Staatssecretaris van Financiën).

Regimul TVA la vânzarea construcțiilor

Ca și în cazul terenurilor, și în cazul cedării unei construcții, se pune problema dacă operațiunea pe care o veți realiza intră în sfera de impozitare a TVA. Codul fiscal (art. 292, alin. 2, lit. f) prevede că livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care acestea sunt construite reprezintă o operațiune **scutită de TVA**. Însă, trebuie să parcurgeți cu atenție prevederile fiscale aplicabile, deoarece această scutire nu se aplică în cazul tuturor construcțiilor. Astfel, scutirea **nu** se aplică în cazul vânzării construcțiilor noi sau a părților de construcții noi.

Pentru a aplica tratamentul corespunzător din punct de vedere al TVA, este bine să cunoașteți o serie de definiții. Astfel, **construcția** reprezintă orice structură fixată în sau pe pământ.

O **construcție nouă** cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, în situația în care costul transformării se ridică la **minimum 50% din valoarea de piață** a construcției sau a părții din construcție, așa cum reiese dintr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

Livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta este acea livrare efectuată **cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor** anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării. Astfel, dacă ați definitivat lucrările și ați recepționat o construcție în cursul anului 2015, vânzarile efectuate în anii 2015 și 2016 intră în sfera de impozitare a TVA deoarece construcția este considerată nouă, iar pentru livrările efectuate începând cu anul 2017 se poate aplica scutirea de TVA.

Conform **Legii 227/2015** privind Noul cod fiscal, în cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente **nu pot fi determinate** pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui **raport de expertiză/evaluare**.

Data primei ocupări este data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia construcția sau partea din construcție este înregistrată în evidențele contabile drept imobilizare corporală. Dacă vindeți o construcție **înainte** de data primei ocupări, se consideră că ați livrat o construcție nouă, operațiunea este taxabilă conform legii și sunteți obligați să:

- colectați TVA, dacă beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA; sau
- să aplicați măsurile de simplificare (regimul taxării inverse), dacă beneficiarul este înregistrat în scopuri de TVA.

Data primei utilizări este folosită în cazul construcțiilor care au suferit transformări de natura celor prezentat mai sus. Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză sau a unei părți a construcției. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții sau a unei părți din construcție, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului

pe baza căruia este majorată valoarea construcției sau a unei părți din construcție cu valoarea transformării respective.

Atenție! Dacă la vânzarea unei construcții ați optat pentru **scutirea de TVA** și ați avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a TVA aferente achiziției sau construcției bunului respectiv, veți **ajusta TVA** dedusă, dacă bunul se mai află în cadrul perioadei de ajustare. Nu este corect ca pe toată perioadă în care ați executat lucrări de construcții să vă deduceți TVA la materiale sau la diverse servicii primite de la terți în legătură cu imobilul, iar la cedarea acestuia să nu colectați TVA.

Exemplu:

În data de 9 august 2012, entitatea Leader a început lucrările de construcție în regie proprie a unui imobil de locuințe. Pe lângă manopera aferentă, aceasta a achiziționat materiale și servicii de la terți pentru care și-a dedus TVA la nivelul sumei de 400.000 lei. În data de 27 aprilie 2014, entitatea a încheiat procesul verbal de recepție finală a lucrărilor.

Entitatea vinde 3 apartamente catre clienti persoane fizice pentru care se cunosc următoarele informații:

Nr apartament	Data vânzării	Preț de vânzare	TVA
1	10 septembrie 2014	200.000 lei	0 lei
2	27 august 2015	230.000 lei	55.200 lei
3	11 iunie 2016	300.000 lei	0 lei

Stabiliți dacă entitatea Leader a procedat corect, din punct de vedere al TVA.

Conform Codului fiscal, entitatea Leader poate aplica scutirea de TVA pentru vânzările de locuințe efectuate după data de 1 ianuarie 2016. Însă, în aceste cazuri, ar trebui să își ajusteze TVA pe care și-a dedus-o. Iată cum se prezintă situația pe fiecare apartament în parte.

Apartament 1:

Având în vedere că recepția clădirii a fost efectuată în aprilie 2014, entitatea este obligată ca pentru toate vânzările de locuințe efectuate în anii 2014 și 2015 să colecteze TVA. Astfel, dacă entitatea nu corectează eroarea făcută, la o eventuală inspecție fiscală i se va imputa TVA necolectată, plus dobânda și penalitățile aferente.

Apartament 2:

În acest caz, entitatea a procedat corect. Construcția este clasificată ca fiind nouă, ceea ce înseamnă că nu se poate aplica scutirea de TVA. Societatea ar trebui să analizeze dacă nu cumva ar fi putut să aplice cota redusă de TVA de 5%.

Apartament 3:

Ținând cont că livrarea este efectuată după data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări, entitatea poate aplica scutirea de TVA. În această situație, trebuie ajustată TVA dedusă aferentă construirii acestui apartament. Să presupunem că TVA dedusă pentru acest apartament a fost de 30.000 lei.

Durata de ajustare a TVA în cazul bunurilor imobile este de 20 de ani. Se consideră că entitatea a utilizat apartamentul în scopul generării de operațiuni taxabile o perioadă de 2 ani (2014 și 2015), ceea ce înseamnă că TVA dedusă inițial trebuie ajustată pentru restul de 18 ani.

$$\text{TVA ajustată} = 30.000 \text{ lei} \times \frac{18}{20} = 27.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea contabilă va fi:

- ajustarea TVA aferentă costului de producție (11 iunie 2016):

27.000 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	27.000 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

NOU! Inceputand cu 1 ianuarie 2016, in categoria operatiunilor pentru care se aplica **taxarea inversa** intra si cladirile si partile de cladire, pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare prin efectul legii sau prin optiune.

Nu sunteți obligați ca la livrarea unui bun imobil sau a unei părți a acestuia să aplicați scutirea de TVA. Aceasta este o **opțiune** pe care o puteți exercita sau nu. Orice persoană impozabilă poate opta pentru **taxarea** acestor operațiuni pe baza unei **notificări** depuse la organele fiscale competente în care trebuie să precizați bunurile imobile pentru care doriți să aplicați TVA. Apoi, pentru ca beneficiarul (cumpărătorul) să își poată deduce TVA, trebuie să îi transmiteți și acestuia o copie a notificării depuse.

Opțiunea de taxare o puteți exercita și numai pentru o **parte** a bunurilor respective, caz în care trebuie să identificați cu exactitate această parte care va fi vândută în regim de taxare și să o înregistrați în notificarea depusă la organele fiscale. Dacă ulterior depunerii notificării, doriți să **renunțați la opțiunea de taxare**, în cazul în care livrarea bunului nu a avut loc, veți transmite o înștiințare scrisă în acest sens organelui fiscal competent.

Iată în continuare un model de notificare, dacă doriți să aplicați regimul de taxare în cazul construcțiilor care nu sunt încadrate în categoria celor noi.

NOTIFICARE

privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal

1. Denumirea solicitantului
2. Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conf art. 316 din Codul fiscal
3. Adresa
4. Bunurile imobile (construcții, terenuri) pentru care se aplică opțiunea de taxare (adresa completă a bunului imobil, adresa completă și suprafața terenului. În cazul în care opțiunea de taxare privește numai o parte a bunului imobil se va identifica cu exactitate această parte a bunului imobil)

.....
.....

Confirm că datele declarate sunt corecte și complete.

Numele și prenumele, funcția

Semnătura.....

În ceea ce privește cota de TVA pe care ar trebui să o utilizați, este de urmărit dacă aplicați cota standard de **20%** asupra bazei de impozitare sau cota redusă de **5%**, care poate fi folosită doar pentru anumite categorii de locuințe și cu respectarea unor condiții stricte. Regimul menționat este valabil și în cazul terenului pe care locuințele sunt construite, acesta incluzând și amprenta la sol a locuințelor.

Astfel, **cota redusă de 5%** o puteți aplica în cazul livrării de:

- clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;
- clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;
- clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței;
- locuințe care au o suprafață utilă de **maximum 120 mp**, exclusiv anexele gospodărești și o valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, care nu depășește suma de **450.000 lei**, exclusiv TVA, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat între părți.

În primele trei situații prezentate mai sus, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care sunt construite clădirile respective. Pentru ca vânzătorul să poată utiliza cota redusă de 5%, cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării clădirii**, o **declarație** pe propria răspundere, **autentificată** de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege. Această declarație va fi păstrată de vânzător pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

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 sau familii.

Conform Legii locuinței 114/1996, **suprafața utilă** a locuinței este suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde: camera de zi, dormitoare, băi, WC, duș, bucătărie, spații de depozitare precum și spațiile de circulație din interiorul locuinței. Suprafața utilă **nu** include: suprafața logiilor și a balcoanelor, pragurile golurilor de uși, ale trecerilor cu deschideri până la 1 metru, nișele de radiatoare, suprafețele ocupate de sobe și cazane de baie, în cazul în care încălzirea se face cu sobe, precum și rampa, mai puțin palierele, în cazul locuințelor duplex.

Conform Legii 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, **anexele gospodărești** reprezintă construcțiile cu caracter definitiv sau provizoriu, al căror scop este să adăpostească activități specifice, complementare funcțiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinătatea locuinței, alcătuiesc împreună cu aceasta o unitate funcțională distinctă. În categoria anexelor gospodărești, de regulă în mediul rural, sunt cuprinse: bucătării de vară, grajduri pentru animale mari, pătule, magazii,

depozite și altele asemenea. Sunt asimilabile noțiunii de anexe gospodărești și garajele, serele, piscinele și altele asemenea.

Puteți aplica această cotă redusă de 5% numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării **pot fi locuite** ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, veți cuprinde și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă acestea se află la numere cadastrale diferite.

Va recomandam sa fiti prudenti si sa tratati fiecare speta in functie de specificul acesteia in situatiile in care doriti sa vindeti locuinte care sunt **mobilate integral** (mobilier, electrocasnice etc.). Conform unei Circulare a MFP, pentru aceste dotari suplimentare ar trebui analizat daca sa se aplice TVA de 20%, deoarece se considera ca locuinta poate fi locuita ca atare si fara a fi dotata cu amenajari suplimentare sau finisaje de calitate superioara.

Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o **singură** locuință cu cota redusă de 5%. Acest fapt înseamnă că puteți livra o locuință cu TVA de 5% unei persoane necăsătorite dacă aceasta nu a mai deținut sau nu deține nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5%. De asemenea, în cazul familiilor, soțul sau soția trebuie să **nu** fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

ATENȚIE! În vederea taxării cu 5% a livrării locuințelor, nu uitați să solicitați cumpărătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o **declarație** pe propria răspundere, **autenticată** de un notar, din care să rezulte că beneficiarul este la prima lui locuință achiziționată cu cota de 5%. Așadar, atenție. Nu este vorba de prima sa locuință. Cumpărătorul mai poate deține și alte locuințe, atât timp cât le-a achiziționat cu cota standard de 19% sau 24%, în funcție de data achiziției. Trebuie să păstrați această declarație pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, în cazul unei inspecții fiscale.

Puteți utiliza cota redusă de 5% inclusiv pentru **avansurile** primite aferente livrărilor de locuințe descrise anterior, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de Codul fiscal și sunteți în posesia declarației pe propria răspundere a cumpărătorului.

Dacă în momentul facturării unui avans ați utilizat cota standard de 20%, deoarece nu ați primit de la cumpărător declarația pe propria răspundere sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil puteți efectua **regularizările** necesare în vederea aplicării cotei reduse de 5%, dacă toate condițiile impuse de legislația fiscală sunt îndeplinite la data livrării.

Exemplu:

Entitatea Leader a dezvoltat un ansamblu imobiliar alcătuit din 10 blocuri cu locuințe, având regim de înălțime P+6.

În data de 7 mai 2016, aceasta a încheiat cu Ghenea Rares o promisiune de vânzare-cumpărare a unui apartament de 2 camere cu suprafața utilă de 70 mp, prețul tranzacției fiind de 250.000 lei, TVA inclus, din care avansul perceput este de 50.000 lei, TVA inclus. În acest moment, cumpărătorul nu a pus la dispoziția entității Leader declarația pe propria răspundere, autenticată la un notar, prin care să ateste că nu a mai dobândit altă locuință cu TVA de 5%.

În data de 5 iunie 2016, entitatea Leader și clientul său au încheiat la un birou notarial contractul de vânzare-cumpărare prin care a fost cedat titlul de proprietate al locuinței de 2 camere, cumpărătorul punând la dispoziția vânzătorului declarația necesară în vederea aplicării cotei reduse de 5%, suma fiind achitată tot în numerar.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

La data primirii avansului, entitatea Leader nu intrase în posesia declarației pe propria răspundere a cumpărătorului, astfel încât este nevoită să aplice cota standard de 20%. Înregistrările contabile efectuate sunt:

- înregistrarea avansului convenit în sumă de 50.000 lei, TVA inclus (7 mai 2010):

*	Preț de vânzare ($50.000 \text{ lei} \times \frac{100}{120}$)	41.666,66 lei
+	TVA ($50.000 \text{ lei} \times \frac{20}{120}$)	8.333,34 lei
=	Avans primit	50.000 lei

50.000 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți - creditori”	41.666,66 lei
			4427 „TVA colectată”	8.333,34 lei

- încasarea avansului în sumă de 50.000 lei, TVA inclus (7 mai 2016):

50.000 lei	5121 „Conturi la banci în lei”	=	4111 „Clienți”	50.000 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

Având în vedere că la data livrării entitatea Leader deține declarația pe propria răspundere dată de cumpărător conform căreia acesta este la prima sa locuință achiziționată cu 5%, pentru realizarea tranzacției se impune aplicarea cotei reduse de 5%, regularizându-se și avansul încasat. Astfel, entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- stornarea avansului încasat în luna precedentă (5 iunie 2016):

(50.000 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți - creditori”	(41.666,66 lei)
			4427 „TVA colectată”	(8.333,34 lei)

- livrarea locuinței la prețul de 250.000 lei, TVA inclus (5 iunie 2016):

-

*	Preț de vânzare ($250.000 \text{ lei} \times \frac{100}{105}$)	238.095,23 lei
+	TVA ($250.000 \text{ lei} \times \frac{5}{105}$)	11.904,77 lei
=	Valoare tranzacție	250.000 lei

250.000 lei	4111 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite” 4427 „TVA colectată”	238.095,23 lei 11.904,77 lei
-------------	-------------------	---	--	---------------------------------------

- scoaterea din gestiune a locuinței la costul de producție (5 iunie 2016):

Cost lei	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 „Produse finite”	Cost lei
----------	---	---	-------------------------	----------

- încasarea diferenței de 200.000 lei de la client (5 iunie 2016):

200.000 lei	5311 „Casa în lei”	=	4111 „Clienți”	200.000 lei
-------------	-----------------------	---	-------------------	-------------

Atenție! Dacă livrați o locuință unei **persoane juridice**, chiar dacă sunt îndeplinite condițiile referitoare la suprafață și la valoare, NU se poate utiliza cota redusă de **5%**. Facilitatea privind cota redusă de TVA de 5% este aplicabilă doar în situația în care cumpărătorul este reprezentat de o persoană necăsătorită sau de o familie care îndeplinește(sc) condițiile impuse de Codul fiscal, pe care le-am prezentat anterior.

Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard de 20% sau a cotei reduse de 5% asupra bazei de impozitare. **Baza de impozitare** a TVA este constituită din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului.

De multe ori însă, în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi, prețul negociat include și TVA. La fel se procedează și în situațiile în care, prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale, prețul include și TVA. În aceste cazuri, pentru a determina suma aferentă TVA, se aplică procedeul **sutei mărite**, respectiv $20 \times 100/120$, în cazul cotei standard și $5 \times 100/105$, în cazul cotei reduse.

Au existat o serie de cazuri în practică în care dezvoltatorii imobiliari au încheiat cu clienții lor contracte de vânzare-cumpărare pentru un anumit preț, fără ca notarul să precizeze dacă acea sumă include sau nu TVA. În urma verificărilor efectuate de organele fiscale, de multe ori s-a mers pe ideea că suma din contract reprezintă baza

de impozitare și la ea ar trebui să se aplice TVA, în timp ce dezvoltatorii imobiliari au considerat că prețul din contract include și TVA și au aplicat procedeul sutei mărite. La un volum de tranzacții semnificative, pot apărea diferențe destul de mari.

Exemplu:

Entitatea Leader vinde unui client un apartament de 3 camere, în suprafață de 130 mp, prețul tranzacției fiind de 240.000 lei. În conținutul contractului, notarul nu a făcut precizarea dacă suma include sau nu TVA.

Determinați TVA datorată de entitatea Leader în urma realizării tranzacției.

Având în vedere că este înregistrată în scopuri de TVA, entitatea Leader a considerat că suma din contractul de vânzare-cumpărare include TVA. Astfel, TVA colectată a fost determinată prin procedeul sutei mărite astfel:

*	Preț de vânzare ($240.000 \text{ lei} \times \frac{100}{120}$)	200.000 lei
+	TVA ($240.000 \text{ lei} \times \frac{20}{120}$)	40.000 lei
=	Valoare stabilită în contract	240.000 lei

Ca regula generală, Codul fiscal prevede la art 286 ca **baza de impozitare a TVA** pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este constituită din **contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului. Au fost cazuri în care autoritățile fiscale au considerat suma de 240.000 lei ca reprezentând baza impozabilă și au determinat TVA astfel:

*	Preț de vânzare	240.000 lei
+	TVA ($240.000 \text{ lei} \times 20/100$)	48.000 lei
=	Valoare finală reală	288.000 lei

Bineînțeles că un astfel de raționament este forțat și mai mult decât atât are ca rezultat recunoașterea de către entitatea Leader a unui TVA colectată suplimentar de 8.000 lei (48.000 lei – 40.000 lei).

Pentru înlăturarea oricărui dubiu și pentru interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale în toate cazurile similare, Comisia fiscală centrală a emis, în anul 2011, **Decizia nr 2** care a fost publicată în M.Of nr 278 din 20 aprilie 2011, prin care s-au adus o serie de precizări. Astfel, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, TVA colectată aferentă se determină în funcție de **voința părților** rezultată din contracte sau alte mijloace de probă, după cum urmează:

- prin aplicarea procedeului sutei mărite, în cazul în care rezultă că părțile au **convenit** că TVA este inclusă în contravaloarea livrării;
- prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării, în cazul în care rezultă că:
- părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
- părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.

Aspecte privind masurile de simplificare (taxare inversa)

Inceputand cu 1 ianuarie 2016, in categoria operatiunilor pentru care se aplica **taxarea inversa** intra si **cladirile, partile de cladire si terenurile de orice fel, pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare prin efectul legii sau prin optiune.**

Aceste reguli specifice taxarii inverse se aplica numai pentru livrarile de bunuri/prestarile de servicii efectuate in interiorul tarii. Conditia obligatorie pentru aplicarea taxarii inverse este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul **să fie înregistrați în scopuri de TVA**. Daca beneficiarul nu este o persoana înregistrata în scopuri de TVA, atunci furnizorul (persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA în România) nu poate aplica masurile de simplificare si va colecta TVA pentru vanzarile de terenuri si constructii (prin optiune sau prin efectul legii (terenurile sunt construibile si constructiile noi)).

Exemplu:

În aprilie 2015, entitatea Leader, înregistrata în scopuri de TVA, achiziționează un depozit frigorific la costul de 200.000 lei, TVA 24%. Aceasta clădire a fost construită în anul 2010.

În februarie 2016, ca urmare a schimbării obiectului de activitate, entitatea Leader a decis să vândă clădirea la prețul de 300.000 lei entității Barsin. Vom analiza cele 3 cazuri:

1. depozitul este vândut în regim de scutire de TVA;
2. depozitul este vândut în regim de taxare, iar entitatea Barsin este înregistrată în scopuri de TVA;
3. depozitul este vândut în regim de taxare, iar entitatea Barsin nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Precizați înregistrările contabile efectuate de entitățile implicate.

CAZ 1:

Având în vedere că, la momentul vânzării, clădirea nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată construcție nouă, entitatea poate să o vândă și fără TVA (în regim de scutire), caz în care trebuie să ajusteze TVA dedusă inițial. Înregistrările contabile efectuate ar fi:

- achiziția depozitului (aprilie 2015):

200.000 lei	212	=	404	
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	
48.000 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

- vânzarea depozitului (februarie 2016):

300.000 lei	461	=	7583	
	„Debitori diversi”		„Venituri din cedarea activelor”	

- scoaterea din gestiune a depozitului (februarie 2016):

X lei	2812 „Amortizarea construcțiilor”	=	212 „Construcții”	200.000 lei
200.000 lei - X	6583 „Cheltuieli cu cedarea activelor”			

- ajustarea TVA în favoarea statului pentru perioada rămasă de 19 ani în sumă de 45.600 lei ($48.000 \text{ lei} \times \frac{19}{20}$) (februarie 2016):

45.600 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	45.600 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

Perioada de ajustare a TVA în cazul depozitului achiziționat este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2016 și până în anul 2035 inclusiv. În februarie 2016, entitatea Leader a efectuat ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare (2017 - 2035), iar astfel a restituit 19 douăzecimi din TVA dedusă inițial.

CAZ 2:

Având în vedere că atât furnizorul cât și beneficiarul sunt înregistrate în scopuri de TVA în România, **se aplică taxarea inversă.**

Astfel, entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- vanzarea depozitului (februarie 2016):

300.000 lei	461 „Debitori diversi”	=	7583 „Venituri din cedarea activelor”	300.000 lei
-------------	---------------------------	---	---	-------------

Entitatea Barsin va înregistra:

- achiziția activului de la entitatea Leader:

300.000 lei	212 „Construcții”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	300.000 lei
-------------	----------------------	---	-----------------------------------	-------------

- aplicarea mecanismului de taxare inversă:

60.000 lei	4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	60.000 lei
------------	-------------------------	---	-----------------------	------------

CAZ 3:

Având în vedere că beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA în România, nu se aplică taxarea inversă.

Astfel, entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- vanzarea depozitului (februarie 2016):

372.000 lei	461 „Debitori diversi”	=	7583 „Venituri din cedarea	300.000 lei
-------------	---------------------------	---	-------------------------------	-------------

			activelor” 4427 “TVA colectată”	60.000 lei
Entitatea Barsin va înregistra: - achiziția activului de la entitatea Leader:				
360.000 lei	212 „Construcții”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	360.000 lei

Taxare inversa - situatii tranzitorii

Fapt generator si exigibilitate - reguli generale

ART. 282

- (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.
- (2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:
 - a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
 - b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora

ART. 280, alin (4):

Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare **la data la care intervine faptul generator**, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

ART. 280, alin (6):

În cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru **contravaloarea parțială** a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, și la art. 282 alin. (2) lit. b), dacă a fost încasat un avans pentru **valoarea parțială** a livrării de bunuri sau a prestării de servicii.

ART. 280, alin (7):

Prin excepție de la prevederile alin. (4) - (6) de mai sus, în cazul modificărilor de cote se aplică prevederile art. 291 alin. (4) și (6), iar **pentru operațiunile cu „taxare inversa” regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea TVA**, conform art. 282 alin. (1) și (2).

ART. 291, alin (4):

Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

ART. 291, alin (6):

În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2).

CONCLUZIE:

În situația în care faptul generator intervine până la 1 ianuarie 2016 inclusiv, **nu se aplică taxare inversă dacă factura este emisă după 1 ianuarie 2016** sau dacă prețul se plătește în rate și după această dată.

Pentru facturile emise până la 31 decembrie 2015, pentru care faptul generator intervine după 1 ianuarie 2016, **taxarea inversă se aplică numai pentru diferența pentru care taxa este exigibilă după 1 ianuarie 2016.**

Exemplu:

În cursul anului 2015, entitatea Leader contractează construirea și achiziționarea unei clădiri cu o societate imobiliară care deține și titlul de proprietate asupra respectivei clădiri care urmează să fie construită.

Valoarea clădirii stabilită prin contract este de 500.000 lei. Furnizorul a emis facturi parțiale în sumă de 400.000 lei în anul 2015, TVA 24%.

Faptul generator intervine în martie 2016.

Care este tratamentul TVA in acest caz?

La emiterea facturii pentru întreaga valoare a clădirii se vor regulariza facturile parțiale emise în anul 2015. Inregistrările contabile sunt:

- emiterea facturilor de avans in suma de 400.000 lei, plus TVA 24% (anul 2015):

496.000 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 “TVA colectata”	400.000 lei 96.000 lei
-------------	-------------------	---	---	-------------------------------

- regularizarea facturilor de avans in suma de 400.000 lei (martie 2016):

(496.000 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 “TVA colectata”	(400.000 lei) (96.000 lei)
---------------	-------------------	---	---	-----------------------------------

- vânzarea cladirii la prețul de vânzare de 500.000 lei (martie 2016):

480.000 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427 “TVA colectata”	400.000 lei 80.000 lei
-------------	-------------------	---	--	-------------------------------

100.000 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” TAXARE INVERSA	100.000 lei
-------------	-------------------	---	--	-------------

Beneficiarul va înregistra în anul 2016:

- achiziția clădirii la costul de achiziție de 500.000 lei (martie 2016):

500.000 lei	212	=	404	580.000 lei
	„Constructii”		“Furnizori de imobilizari”	
80.000 lei	4426			
	“TVA deductibila”			

- nota specifică taxării inverse (100.000 lei x 20% = 20.000 lei):

20.000 lei	4426	=	4427	20.000 lei
	„Clienți”		“TVA colectata”	

Exemplu:

O mică întreprindere încasează în anul 2015 suma de 50.000 lei pentru livrarea unui teren constructibil, aplicând regimul special de scutire.

Începând cu data de 1 decembrie 2015, mica întreprindere devine persoană impozabilă înregistrată normal în scopuri de TVA. Livrarea terenului are loc în luna februarie 2016. Valoarea totală a terenului constructibil este de 150.000 lei.

Care este tratamentul TVA în acest caz?

Entitatea are obligația să efectueze următoarele regularizări la data livrării terenului:

- storno factură parțială din 2015 - 50.000 lei, cu semnul minus - scutit TVA;
- regularizarea facturii parțiale din 2015 în februarie 2016: 50.000 lei (cu semnul plus) + 10.000 (TVA calculată la cota de 20% de la data faptului generator, dar fără aplicarea taxării inverse);
- diferența exigibilă 2016: 100.000 lei - taxare inversă.

Exemplu:

Entitatea A vinde persoanei impozabile B o clădire în luna decembrie a anului 2015, când are loc și faptul generator. Valoarea clădirii este de 20 milioane lei și TVA de 4.800.000 lei aferentă vor fi plătite de cumpărător în rate lunare egale timp de 8 ani. Ambele persoane sunt înregistrate normal în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.

Factura se emite pe data de 10 ianuarie 2016, dar nu se aplică regimul de taxare inversă. De asemenea, cota aplicabilă este de 24%, de la data faptului generator de taxă. Chiar dacă factura ar fi fost emisă cu întârziere în altă lună din anul 2016, tratamentul fiscal ar fi același.

În cazul contractelor de vânzare de clădiri/părți de clădire, terenuri, cu plata în rate, încheiate valabil anterior datei de 31 decembrie 2006 inclusiv, pentru care exigibilitatea TVA intervine la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor, pentru taxa aferentă ratelor a căror scadență intervine după data de 1 ianuarie 2016, se aplică taxare inversă de către beneficiar cu cota în vigoare la data faptului generator.

Ajustarea TVA pentru bunurile imobile

Bunurile imobile sunt incadrate in categoria bunurilor de capital pentru care se aplica prevederile art 305 din Codul fiscal.

Precizăm faptul că **nu** veți efectua ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital în situația în care suma care ar rezulta ca urmare a fiecărei ajustări aferente unui bun de capital este **mai mică de 1.000 lei**.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor imobile, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează pe o **perioadă de 20 de ani**, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/**părții de bun imobil după transformare sau modernizare**.

Până la 1 ianuarie 2007, perioada de ajustare prevăzută în Codul fiscal pentru bunurile imobile era de 5 ani. Astfel, dacă ați achiziționat o clădire înainte de 2007, iar în prezent o utilizați în activități fără drept de deducere a TVA, **NU** mai aveți obligația ajustării TVA, deoarece a trecut perioada de 5 ani. De asemenea, înainte de data aderării României la UE, ajustarea se efectua ținându-se cont și de fracțiunile de an, iar în prezent se face pe ani calendaristici întregi.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri. Nu se supune ajustării taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării sau întreținerii bunurilor de capital. După cum observați, există o delimitare clară între operațiunile de **modernizare** și cele de **reparații**.

Operațiunile de transformare sau modernizare a unor bunuri imobile sunt cele care conduc la majorarea valorii acestora. TVA deductibilă aferentă transformării sau modernizării unui bun imobil ori a unei părți a acestuia se ajustează de către entitatea la dispoziția căreia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia, condițiile fiind ca:

- lucrările de transformare sau modernizare să fi fost efectuate de către această entitate; și
- valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de **cel puțin 20%** din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil.

În situația în care valoarea fiecărei transformări sau modernizări **nu depășește 20%** din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, **nu** trebuie să efectuați ajustări ale taxei. În acest sens, veți avea în vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, așa cum sunt înregistrate în contabilitate. Dacă bunurile aparțin unor persoane care nu au obligația de a conduce evidență contabilă, veți avea în vedere valoarea bunului imobil înainte și după transformare/modernizare, stabilită printr-un raport de expertiză.

În cazul **bunurilor imobile**, se consideră că acestea sunt folosite pentru prima dată după transformare ori modernizare, la data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor (procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor) de transformare a construcției în cauză. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia este majorată valoarea activului corporal fix cu valoarea transformării respective.

Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea dvs sau în favoarea statului, veți efectua ajustările pentru același bun de capital **succesiv** în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente, cu excepția cazurilor în care este utilizată pro rata, ajustarea făcându-se în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic. Numărul ajustărilor poate fi **nelimitat**, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.

În continuare, vă prezentăm un exemplu de ajustare a taxei deductibile în situația în care bunul de capital este folosit integral sau parțial, pentru **alte scopuri decât activitățile economice**.

Exemplu:

În data de 7 septembrie 2013, entitatea Leader a achiziționat un apartament cu 3 camere pentru activitatea sa economică, costul fiind de 200.000 lei, TVA 24%.

În data de 21 martie 2015, entitatea decide să utilizeze clădirea integral în scop de locuință sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere.

În data de 6 februarie 2016, clădirea este din nou utilizată în cadrul unor operațiuni cu drept de deducere.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția apartamentului (7 septembrie 2013):

200.000 lei	212	=	404	248.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	
48.000 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

- ajustarea TVA în favoarea statului pentru perioada rămasă de 18 ani în sumă de 43.200 lei ($48.000 \text{ lei} \times \frac{18}{20}$) (21 martie 2015):

43.200 lei	635	=	4426	43.200 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

- ajustarea TVA în favoarea entității pentru perioada rămasă de 17 ani în sumă de 40.800 lei ($48.000 \text{ lei} \times \frac{17}{20}$) (6 februarie 2016):

(40.800 lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(40.800 lei)
--------------	--	---	---------------------------	--------------

Perioada de ajustare a TVA în cazul apartamentului achiziționat este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2013 și până în anul 2032 inclusiv. În data de 21 martie 2015, entitatea Leader a efectuat ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare (2016 - 2032), iar astfel a restituit 18 douăzecimi din TVA dedusă inițial.

Începând cu data de 6 februarie 2016, apartamentul va fi din nou utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere. Astfel, entitatea va ajusta taxa aferentă perioadei rămase de 17 ani, în favoarea sa.

Un bun imobil poate fi utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei. Astfel, trebuie efectuată ajustarea taxei.

Exemplu: HG 1/2016 – Normele de aplicare

O persoană impozabilă înregistrată normal în scopuri de TVA achiziționează un imobil în anul 2011 în vederea desfășurării de operațiuni cu drept de deducere și deduce integral TVA la data achiziționării în sumă de 2.000.000 lei.

În anul 2016, aceasta închiriază 30% din suprafața imobilului în regim de scutire de TVA. Perioada de ajustare este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2011 și până în anul 2030 inclusiv. Ajustarea trebuie să se efectueze pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, respectiv 15 ani, și persoana respectivă trebuie să restituie 15 douăzecimi din TVA dedusă inițial, proporțional cu suprafața închiriată în regim de scutire

$$\text{TVA ajustata} = 2.000.000 \text{ lei} \times 30\% / 20 \times 15 = 450.000 \text{ lei}$$

Dacă în anul 2018, persoana impozabilă renunță la închirierea acestei părți de 30% din imobil în regim de scutire, vor fi efectuate ajustări pozitive pentru perioada rămasă din perioada de ajustare, respectiv 13 ani, astfel:

$$\text{TVA ajustata pozitiv} = 2.000.000 \text{ lei} \times 30\% / 20 \times 13 = 390.000 \text{ lei}$$

În cazul persoanei care a închiriat spațiul comercial, aceasta a realizat o serie de lucrări de modernizare în anul 2016 a căror valoare a depășit 20% din partea din bunul imobil după modernizare, calculată aplicând procentul de ocupare de 30% la valoarea bunului imobil, reevaluat, așa cum este înregistrat în contabilitatea persoanei care este proprietarul bunului imobil, înainte de efectuarea acestor lucrări, la care se adaugă contravaloarea lucrărilor de modernizare.

În anul 2020 contractul de închiriere este reziliat. Pentru lucrarea de modernizare pot exista două variante:

a) dacă persoana care a fost beneficiarul închirierii bunului transferă cu plată contravaloarea modernizării către persoana de la care a închiriat, nu se fac ajustări ale TVA deduse pentru modernizare, transferul fiind o operațiune taxabilă;

b) dacă modernizarea este transferată cu titlu gratuit de către chiriaș către persoana de la care a închiriat bunul imobil, se consideră că bunul de capital (modernizarea) și-a încetat existența în cadrul activității economice a chiriașului **fiind necesară ajustarea TVA** deduse pentru modernizare, corespunzător numărului de ani rămași din perioada de ajustare, respectiv 16 ani.

Bunurile de capital pot fi folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o **măsură diferită** față de deducerea inițială. Și în aceste situații se impune ajustarea taxei deductibile.

Exemplu:

În data de 11 iunie 2008, entitatea Leader a achiziționat un hotel la costul de 10.000.000 lei, TVA 19%.

În data de 19 octombrie 2012, la parterul hotelului a fost amenajat un cazinou care ocupă 40% din suprafața clădirii.

Perioada fiscală a entității Leader este luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Activitatea de jocuri de noroc este scutită de TVA fără drept de deducere, ceea ce înseamnă că entitatea Leader trebuie să ajusteze taxa dedusă inițial, în funcție de suprafața ocupată de cazinou.

Fiind vorba de un bun imobil achiziționat după 1 ianuarie 2007, perioada de ajustare este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2008 și până la sfârșitul anului 2027.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția hotelului (11 iunie 2008):

10.000.000 lei	212 „Construcții”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	11.900.000 lei
1.900.000 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- ajustarea TVA în favoarea statului pentru perioada rămasă de 16 ani în sumă de 1.520.000 lei ($1.900.000 \text{ lei} \times \frac{16}{20}$) (19 octombrie 2012):

1.520.000 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	1.520.000 lei
------------------	--	---	---------------------------	------------------

În octombrie 2012, entitatea Leader trebuie să ajusteze taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, având în vedere schimbarea destinației unei părți din clădire. Astfel, pentru anii 2008, 2009, 2010 și 2011, entitatea nu ajustează taxa dedusă inițial, care reprezintă 380.000 lei ($1.900.000 \text{ lei} \times \frac{4}{20}$).

Pentru perioada rămasă de 16 ani (2012–2027), taxa se ajustează fiind la nivelul sumei de 1.520.000 lei ($1.900.000 \text{ lei} \times \frac{16}{20}$) și se înscrie în Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2012.

Dacă ulterior partea alocată cazinoului de 40% din clădire se mărește sau se micșorează, entitatea Leader va efectua ajustări suplimentare în plus sau în minus, respectând aceleași criterii.

Nu omiteți faptul că **aveți obligația de a ține un Registru al bunurilor de capital** care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Trebuie să păstrați această situație pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la **5 ani după expirarea perioadei** în care se poate solicita ajustarea deducerii, împreună cu orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital. Din conținutul registrului, trebuie să reiasă:

- data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;
- valoarea (baza de impozitare) bunului de capital;
- taxa deductibilă aferentă bunului de capital;
- taxa dedusă; și
- ajustările efectuate taxei.

SC

REGISTRUL BUNURILOR DE CAPITAL - MODEL

Nr	Denumire bun	Data achizitiei/ modernizarii	Perioada de ajustare	Valoarea (exclusiv TVA)	Taxa deductibila	Taxa dedusa	Ajustari asupra TVA

Bibliografie:

- **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 688 din 10.09.2015;
- **H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 22 din 13.01.2016;
- **Legea nr. 571 din 22.12.2003 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 927 din 23.12.2003, cu toate modificările și completările ulterioare;
- **H.G. nr. 44 din 22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 112 din 06.02.2004, cu toate modificările și completările ulterioare;
- **O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate**, publicat în MOF nr 963 din 30 decembrie 2014.