

Regimul TVA al tranzacțiilor cu terenuri și imobile

Conform art. 292, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri este scutită de TVA, fără drept de deducere. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

Construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ.

Livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea 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.

Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții sau al unei părți din construcție care nu a suferit transformări al căror quantum se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție.

Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. 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 activ corporal fix.

Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări al căror quantum se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție. 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.

Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. 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.

Dacă livrarea unei construcții intervine înainte de data primei ocupări, se consideră că are loc livrarea unei construcții noi.

O construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare.

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.

Teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.

În situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține și titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren constructibil.

Dacă terenul și clădirea formează un corp funciar unic, cu un număr cadastral comun iar valoarea clădirii este mai mare decât valoarea terenului, se va aplica unul din regimurile TVA de mai jos:

a) Clădire nouă, conform precizărilor anterioare, operațiunea se impozitează obligatoriu, factura întocmindu-se astfel:

a1) cu TVA, fără a notifica organul fiscal – dacă livrarea este către o persoană neînregistrată în scopuri de TVA;

a2) fără TVA, dar cu menținerea „taxare inversă” – dacă livrarea este către o persoană înregistrată în scopuri de TVA și se întrunesc condițiile aplicării taxării inverse. În acest caz beneficiarul este obligat la plata TVA prin mecanismul „taxării inverse”.

b) Clădire veche - operațiunea este scutită de TVA, fără drept de deducere, dar factura se poate întocmi astfel:

b1) cu TVA, cu depunerea notificării la organul fiscal - dacă livrarea este către o persoană neînregistrată în scopuri de TVA;

b2) fără TVA, dar cu menținerea „taxare inversă” și cu depunerea notificării la organul fiscal – dacă livrarea este către o persoană înregistrată în scopuri de TVA. În acest caz beneficiarul este obligat la plata TVA prin mecanismul „taxării inverse”.

b3) fără TVA, indiferent dacă beneficiarul este sau înregistrat în scopuri de TVA. În acest caz, vânzătorul va efectua ajustarea taxei deduse la achiziție/construcție/modernizare, după caz, pentru perioada în care nu o folosește în scopul desfășurării activității economice.

Prevederile referitoare la valorificarea clădirii și terenului care formează un corp funciar unic nu se aplică în situația în care se livrează un teren pe care se află o construcție a cărei demolare a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător.

Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având în ansamblu ca obiect livrarea unui teren, iar nu livrarea construcției existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului.

În sensul art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea livrărilor de bunuri imobile.

Opțiunea se notifică organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 3 din normele metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri.

Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici la anularea dreptului de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 297 - 301 din Codul fiscal.

Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.

În cazul în care opțiunea de taxare se referă numai la o parte a bunurilor imobile, această parte care se vinde în regim de taxare, identificată cu exactitate, se înscrie în notificare.

Dacă, după depunerea notificării, persoana impozabilă dorește să renunțe la opțiunea de taxare, în cazul în care livrarea bunului nu a avut loc, trebuie să transmită o înștiințare scrisă în acest sens organelor fiscale competente.

Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea livrărilor de bunuri imobile, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile sau la beneficiarul acestor operațiuni.

Ajustări ale TVA pentru livrări de bunuri imobile achiziționate/construite/transformate după data aderării (art. 305 din Codul fiscal):

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, 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.

Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării.

TVA deductibilă aferentă bunurilor de capital se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

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. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.

Perioada de ajustare începe:

- de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile imobile construite sunt recepționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

- de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile imobile au fost achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă faptul generator de taxă a intervenit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

- de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile imobile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente

transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

În cazul în care opțiunea de taxare se exercită de către o persoană impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului ce face obiectul opțiunii, această persoană impozabilă va efectua o ajustare în favoarea sa în conformitate cu prevederile art. 305 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.

Orice persoană impozabilă care aplică regimul de scutire fără drept de deducere pentru livrarea de bunuri imobile și care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului imobil va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 305 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.

Pentru livrările de bunuri imobile, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării, se aplică prevederile tranzitorii ale art. 332 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată 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. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal – (inactivitate conform Codului de procedură fiscală, inactivitate declarată la ORC, nedepunere D300, depunere D300 fără sume fapte înscrise în cazierul fiscal, nu se justifică desfășurarea de activități economice), se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei.

Ajustarea se reflectă în ultimul decont de taxă depus pentru perioada fiscală în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile. În situația în care persoana impozabilă nu a efectuat ajustările de taxă în ultimul decont sau a efectuat ajustări incorecte, ajustarea se reflectă în declarația 307, aprobată prin OPANAF 792/2016.

După înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă bunurilor de capital proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

În situația bunurilor de capital livrate în cadrul procedurii de executare silită sau a celor achiziționate de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, în regim de taxare, în perioada în care persoanele impozabile nu au avut un cod valabil de TVA, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă acestora proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Ajustarea se reflectă în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

**Ajustări ale TVA pentru livrări de bunuri imobile
achiziționate/construite/transformatate înainte de data aderării (art. 332 din Codul
fiscal):**

Un bun imobil sau o parte a acestuia este considerat/considerată ca fiind construit/construită înainte de data aderării, dacă acel bun imobil sau o parte a acestuia a fost utilizat/utilizată prima dată înainte de data aderării.

Un bun imobil sau o parte a acestuia este considerat/considerată achiziționat/achiziționată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit înainte de data aderării.

Transformarea sau modernizarea unui bun imobil sau unei părți a acestuia se consideră efectuată până la data aderării dacă, după transformare sau modernizare, bunul imobil sau o parte a acestuia a fost utilizat/utilizată prima dată înainte de data aderării.

Persoana impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente unei construcții sau unei părți din aceasta, terenului pe care este situată sau oricărui altui teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformatate sau modernizate înainte de data aderării, și care optează la sau după data aderării, pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) va ajusta taxa deductibilă aferentă conform art. 305 , dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani.

(10) În situația în care o construcție sau o parte din aceasta, terenul pe care este situată sau orice alt teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformatate sau modernizate înainte de data aderării, sunt transformatate sau modernizate după data aderării, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări efectuate după data aderării nu depășește 20% din valoarea construcției, exclusiv valoarea terenului, după transformare sau modernizare, prin excepție de la prevederile art. 305 , persoana impozabilă, care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), la sau după data aderării, va ajusta taxa dedusă înainte și după data aderării, conform art. 305 , dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani.

(11) În situația în care o construcție sau o parte din aceasta, terenul pe care este situată sau orice alt teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformatate sau modernizate înainte de data aderării, sunt transformatate sau modernizate după data aderării, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări efectuate după data aderării depășește 20% din valoarea construcției, exclusiv valoarea terenului, după transformare sau modernizare, persoana impozabilă, care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), la sau după data aderării, va ajusta taxa dedusă înainte și după data aderării, conform art. 305 .

(12) În situația în care o construcție sau o parte din aceasta, terenul pe care este situată sau orice alt teren care nu este construibil, construite, transformatate sau modernizate înainte de data aderării, sunt transformatate sau modernizate după data aderării, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări efectuate după data aderării nu depășește 20% din

valoarea construcției, exclusiv valoarea terenului, după transformare sau modernizare, persoana impozabilă, care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente, optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), la sau după data aderării, va ajusta taxa nededusă înainte și după data aderării, conform art. 305 , dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani.

(13) În situația în care o construcție sau o parte din aceasta, terenul pe care este situată sau orice alt teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării, sunt transformate sau modernizate după data aderării, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări efectuate după data aderării depășește 20% din valoarea construcției, exclusiv valoarea terenului, după transformare sau modernizare, prin excepție de la prevederile art. 305 , persoana impozabilă, care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente, optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) la sau după data aderării, va ajusta taxa nededusă înainte și după data aderării, conform art. 305 .