

Regimul TVA referitor la tranzacțiile privind terenurile și clădirile

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The article presents a series of theoretical and practical aspects regarding the application of the value added tax regime related to the trading of lands and buildings in accordance to the provisions of the Fiscal Code. The classification of a land in the available for building or with another destination category at the moment of its sale by the owner results from the urbanism certificate. If the land is not available for building, its delivery shall take place in exemption without the right of deduction regime, and if it is available for building, its sale shall be performed under normal tax regime. The delivery of constructions/ parts of constructions and of the lands on which they are built, as well as of any other lands, is VAT exempted. By way of exception, the exemption does not apply for the delivery of new buildings, parts of new buildings or lands available for building.

The reduced 5% VAT rate is valid only for certain categories of buildings and by complying with strict conditions. In accordance with the provisions of the Fiscal Code, the reduced rate of 5% is applied to the taxation basis for the delivery of buildings as part of the social policy, including of the land on which they are built. As it was established by the Government Ordinance No. 16/2022, from the 1st of January 2023 we shall have only one rule regarding the application of the reduced tax rate to the deliveries of buildings to natural persons as part of the social policy. Thus, the procurement of a single building with a 5% VAT shall be allowed, individually or jointly with another natural person/other natural persons, if it has a value of maximum 600,000 Lei, VAT excluded. Considering the new provisions brought by GO No. 16/2022 regarding the application of the reduced VAT rate of 5%, the rules regarding the special register were also adapted.

Key terms: VAT, delivery, building, land, land unit, special register

Termeni-cheie: TVA, livrare, clădire, teren, corp funciar, registru special

Clasificare JEL: K34, K25, M41, R39

To cite this article: Lucian Cernușca, *Regimul TVA referitor la tranzacțiile privind terenurile și clădirile*, *CECCAR Business Review*, N° 12/2022, pp. 43-54, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.12.05>

➔ Tranzacțiile privind terenurile

Clasificarea unui teren în categoria constructibil sau cu altă destinație la momentul vânzării sale de către proprietar rezultă din certificatul de urbanism. În conformitate cu art. 29 alin. (1) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările ulterioare, 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 ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii”. Conform art. 31 din același act normativ, certificatul de urbanism cuprinde următoarele elemente privind regimul:

- juridic al imobilului;
- economic al imobilului;

- tehnic al imobilului;
- de actualizare/modificare a documentațiilor de urbanism și a regulamentelor locale.

În cazul în care are loc o tranzacție privind un teren care intră în perimetrul celor scutite de TVA, ar fi util să se solicite certificatul de urbanism, în vederea evitării oricărei situații neplăcute la o eventuală inspecție fiscală. Orice persoană fizică sau juridică poate solicita certificatul de urbanism dacă este interesată să cunoască datele legate de respectivul imobil și reglementările la care este supus acesta, în cuprinsul documentului fiind prevăzut scopul pentru care a fost eliberat.

Regimul TVA stabilit la livrarea terenurilor depinde de clasificarea acestora în terenuri construibile sau cu altă destinație (terenuri agricole).

Tabelul 1. Regimul TVA referitor la tranzacțiile privind terenurile

Obiectul tranzacției	Regimul fiscal	Baza legală
Livrarea de terenuri construibile	Operațiunea este impozabilă prin efectul legii. Factura se întocmește cu cota de TVA de 19% dacă livrarea se face către persoane fizice sau societăți neînregistrate în scopuri de TVA. Dacă livrarea se efectuează către o persoană înregistrată în scopuri de TVA și sunt întrunite condițiile aplicării mecanismului taxării inverse, factura se întocmește fără taxă, cu mențiunea „taxare inversă”. În această situație, beneficiarul este obligat la plata TVA prin mecanismul taxării inverse.	În conformitate cu art. 292 alin. 2) lit. f) din Codul fiscal, scutirea de taxă nu se aplică pentru livrarea de terenuri construibile. Art. 331 alin. (2) lit. g) din același act normativ prevede că intră în sfera măsurilor de simplificare terenurile de orice fel pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune.
Livrarea de terenuri neconstruibile	Operațiunea este scutită de TVA fără drept de deducere. Vânzătorul facturează terenul fără TVA, având însă obligația ajustării taxei pentru bunul respectiv dacă și-a exercitat dreptul de deducere la achiziție/edificare sau modernizare. Facultativ, vânzătorul poate opta pentru taxarea acestei tranzacții prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial. În această situație nu mai are obligația ajustării TVA și efectuează vânzarea în regim de taxare.	Potrivit art. 292 alin. 2) lit. f) din Codul fiscal, livrarea de terenuri neconstruibile intră în categoria operațiunilor scutite de taxă. Alin. (3) al aceluiași articol stipulează că orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. 2) lit. f), în condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Sursa: Codul fiscal.

Exemplul 1

Societatea X deține un teren construibil achiziționat la data de 05.01.N, la prețul de 200.000 lei, de la o societate plătitoare de TVA. Pentru acest activ au avut loc trei reevaluări succesive, valorile juste aferente, stabilite de un evaluator autorizat, fiind următoarele:

- lei -

Data reevaluării	Valoarea justă
31.12.N+2	220.000
31.12.N+4	190.000
31.12.N+7	230.000

La data de 03.01.N+8, societatea X îi vinde terenul societății Y la prețul de 230.000 lei. Ambele entități sunt plătitoare de TVA.

Ne propunem să prezentăm înregistrările efectuate în contabilitatea societăților X și Y.

✓ **Înregistrările în contabilitatea societății X**

Efectele reevaluărilor succesive vor fi contabilizate de societatea X astfel:

– La 31.12.N+2, înregistrarea unui surplus din reevaluare de 20.000 lei (220.000 lei – 200.000 lei):

20.000 lei	2111	=	105	20.000 lei
	„Terenuri”		„Rezerve din reevaluare”	

– La 31.12.N+4, înregistrarea unui minus din reevaluare de 30.000 lei (220.000 lei – 190.000 lei):

30.000 lei	%	=	2111	30.000 lei
20.000 lei	105		„Terenuri”	
	„Rezerve din reevaluare”			
10.000 lei	655			
	„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			

– La 31.12.N+7, înregistrarea unui surplus din reevaluare de 40.000 lei (230.000 lei – 190.000 lei):

40.000 lei	2111	=	%	40.000 lei
	„Terenuri”		755	10.000 lei
			„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”	
			105	30.000 lei
			„Rezerve din reevaluare”	

– Vânzarea terenului:

230.000 lei	461	=	7583	230.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– Scoaterea din evidență a terenului:

230.000 lei	6583	=	2111	230.000 lei
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Terenuri”	

– Transferul la rezultatul reportat al surplusului realizat din rezervele din reevaluare:

30.000 lei	105	=	1175	30.000 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

– Încasarea contravalorii terenului de la societatea Y:

230.000 lei	5121	=	461	230.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

✓ **Înregistrările în contabilitatea societății Y**

– Achiziția terenului:

230.000 lei	2111	=	404	230.000 lei
	„Terenuri”		„Furnizori de imobilizări”	

– Taxarea inversă:

43.700 lei	4426	=	4427	43.700 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

230.000 lei	404	=	5121	230.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Exemplul 2

La data de 05.01.N, societatea X achiziționează de la societatea Y, la costul de 350.000 lei, un teren agricol (neconstruibil), cu scopul de a-l închiria terților. Societatea Y nu optează pentru taxarea din punctul de vedere al TVA. Ambele entități sunt plătitoare de taxă. Terenul a fost achiziționat de societatea Y în urmă cu 4 ani la prețul de 300.000 lei, iar aceasta a dedus TVA la momentul achiziției.

Ne propunem să prezentăm înregistrările efectuate în contabilitatea vânzătorului și în cea a cumpărătorului.

✓ Înregistrările în contabilitatea vânzătorului

– Vânzarea terenului:

350.000 lei	461	=	7583	350.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– Scoaterea din gestiune a terenului:

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

– Încasarea de la societatea X a contravalorii terenului:

350.000 lei	5121	=	461	350.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

– Ajustarea TVA ((300.000 lei x 19%) x 16 ani/20 ani):

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

✓ Înregistrările în contabilitatea cumpărătorului

– Achiziția terenului:

350.000 lei	215	=	404	350.000 lei
	„Investiții imobiliare”		„Furnizori de imobilizări”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

350.000 lei	404	=	5121	350.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

➔ Tranzacțiile privind clădirile

Art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal prevede că:

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

✓ **Construcția** înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ.

✓ **Livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta** constituie 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.

✓ O construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, în situația în care costul transformării, exclusiv TVA, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. Dacă se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea sa și cea a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi stabilite în baza unui raport de expertiză/evaluare.

Regimul TVA stabilit la livrarea clădirilor depinde de clasificarea acestora în construcții noi sau construcții care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate noi în sensul definit de Codul fiscal.

Tabelul 2. Regimul TVA referitor la tranzacțiile privind clădirile

Obiectul tranzacției	Regimul fiscal	Baza legală
Livrarea de construcții noi	Operațiunea este impozabilă prin efectul legii. Factura se întocmește cu cota de 5% în cazul livrării de construcții ca parte a politicii sociale, care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA în conformitate cu noile reglementări prevăzute de OG nr. 16/2022. În celelalte cazuri, factura se întocmește cu cota de TVA de 19% dacă livrarea se face către persoane fizice sau societăți neînregistrate în scopuri de TVA. Dacă livrarea se efectuează către o persoană înregistrată în scopuri de TVA și sunt întrunite condițiile aplicării mecanismului taxării inverse, factura se întocmește fără taxă, cu mențiunea „taxare inversă”. În această situație, beneficiarul este obligat la plata TVA prin mecanismul taxării inverse.	În conformitate cu art. 292 alin. 2) lit. f) din Codul fiscal, scutirea de taxă nu se aplică pentru livrarea de construcții noi și părți de construcții noi. Art. 331 alin. (2) lit. g) din același act normativ prevede că intră în sfera măsurilor de simplificare construcțiile și părțile de construcții pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune.
Livrarea de construcții care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate noi	Operațiunea este scutită de TVA fără drept de deducere. Vânzătorul facturează construcția fără TVA, având însă obligația ajustării taxei pentru bunul respectiv dacă și-a exercitat dreptul de deducere la achiziție/edificare sau modernizare. Facultativ, vânzătorul poate opta pentru taxarea acestei tranzacții prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial. În această situație nu mai are obligația ajustării TVA și efectuează vânzarea în regim de taxare.	Potrivit art. 292 alin. 2) lit. f) din Codul fiscal, livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite intră în categoria operațiunilor scutite de taxă. Alin. (3) al aceluiași articol stipulează că orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. 2) lit. f), în condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Sursa: Codul fiscal.

Exemplul 3

Un dezvoltator imobiliar construiește în regie proprie un complex de clădiri pentru sedii de firme. La data de 20.10.N-1 se încheie procesul-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de construcții pentru clădirea nr. 7. La 27.12.N-1, dezvoltatorul îi vinde entității X imobilul la prețul de vânzare de 750.000 lei, acesta fiind pus în funcțiune la 01.01.N și utilizat ca sediu administrativ. Atât vânzătorul, cât și cumpărătorul sunt plătitori de TVA.

Ne propunem să prezentăm înregistrările efectuate în contabilitatea vânzătorului și în cea a cumpărătorului.

În conformitate cu pct. 55 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, „se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții sau al unei părți din construcție care nu a suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal, 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.”

✓ Înregistrările în contabilitatea vânzătorului

– Livrarea clădirii:

750.000 lei	4111	=	7015	750.000 lei
	„Clienți”		„Venituri din vânzarea produselor finite”	

– Încasarea de la societatea X a contravalorii clădirii:

750.000 lei	5121	=	4111	750.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

✓ Înregistrările în contabilitatea cumpărătorului

– Achiziția clădirii:

750.000 lei	212	=	404	750.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

– Taxarea inversă:

142.500 lei	4426	=	4427	142.500 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

750.000 lei	404	=	5121	750.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Exemplul 4

La data de 20.12.N-1, entitatea X achiziționează o clădire la prețul de 816.000 lei în vederea desfășurării în cadrul acesteia a unei activități productive. Atât cumpărătorul, cât și vânzătorul sunt plătitori de TVA. Construcția este pusă în funcțiune la 01.01.N și se amortizează în regim liniar pe o perioadă de 40 de ani. Aceasta nu este considerată o clădire nouă în sensul definit de Codul fiscal. Începând cu data de 01.01.N+3, fiind nemulțumit de profitabilitatea afacerii desfășurate, managementul entității X decide să îi închirieze entității Y toată clădirea.

Ne propunem să prezentăm înregistrările efectuate în contabilitatea societății X.

– Achiziția clădirii:

816.000 lei	212	=	404	816.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

816.000 lei	404	=	5121	816.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Înregistrarea amortizării lunare:

1.700 lei	6811	=	2812	1.700 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

Amortizarea cumulată pe perioada 01.01.N-31.12.N+2 se ridică la 61.200 lei.

– Transferul activului imobilizat în categoria investițiilor imobiliare, întrucât spațiul îi va fi închiriat entității Y începând cu 01.01.N+3:

816.000 lei	215	=	212	816.000 lei
	„Investiții imobiliare”		„Construcții”	

– Și concomitent:

61.200 lei	2812	=	2815	61.200 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

– Înregistrarea amortizării lunare a investiției imobiliare începând cu 01.01.N+3:

1.700 lei	6811	=	2815	1.700 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

➔ Livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale

Din data de 1 ianuarie 2023 intră în vigoare noi reguli prevăzute de OG nr. 16/2022 privind aplicarea cotei reduse de TVA de 5% la livrările de locuințe către persoane fizice ca parte a politicii sociale. Condițiile pentru aplicarea acestei cote reduse includ:

- ✓ Beneficiarii pot fi doar persoane fizice.
- ✓ Suprafața utilă este de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești.
- ✓ Este necesar ca locuința să poată fi locuită ca atare în momentul vânzării.
- ✓ Valoarea locuinței achiziționate, inclusiv a terenului pe care este construită, nu depășește:
 - 600.000 lei exclusiv TVA;
 - 450.000 lei exclusiv TVA, pentru locuințele achiziționate de persoane fizice, dacă acestea au încheiat până la data de 1 ianuarie 2023 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea de astfel de locuințe, indiferent de numărul de locuințe achiziționate;
 - 700.000 lei exclusiv TVA, pentru locuințele achiziționate **o singură dată** de persoane fizice în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, dacă acestea au încheiat până

la data de 1 ianuarie 2023 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea unei astfel de locuințe.

Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Caracterul locuibil reprezintă o condiție esențială care permite aplicarea cotei reduse de TVA de 5% la achiziția de locuințe. Legea nr. 301/2022 vine cu o serie de clarificări privind condițiile pentru aplicarea cotei de taxă de 5% pentru livrarea de locuințe, în sensul că definește locuințele care la momentul livrării pot fi locuite ca atare ca fiind cele care la data livrării îndeplinesc următoarele criterii:

- ✓ Deținătorii acestora au acces liber individual la spațiul locuibil, fără tulburarea posesiei și a folosinței exclusive a spațiului deținut de o altă persoană sau familie.
- ✓ Deținătorii acestora au acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a reziduurilor menajere.
- ✓ Sunt formate cel puțin dintr-un spațiu pentru odihnă, unul pentru pregătirea hranei și un grup sanitar, indiferent care sunt dotările existente și gradul de finisare la data livrării.

Clarificările aduse prin Legea nr. 301/2022 sunt valabile atât pentru regulile actuale cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe, care au fost valabile până la data de 31 decembrie 2022, cât și pentru noile prevederi, care intră în vigoare de la 1 ianuarie 2023.

Aplicarea facilităților referitoare la cota redusă de TVA de 5% în cazul tranzacțiilor legate de locuințe este urmărită printr-un registru special în care notarii publici vor trebui să completeze datele privind aceste achiziții efectuate începând cu anul 2022. Registrul servește la centralizarea informațiilor referitoare la persoanele care au beneficiat, în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, de cota de TVA de 5% la achiziția de locuințe, pentru „a nu multiplica beneficiul”.

Ca urmare a introducerii acestor prevederi prin OG nr. 16/2022, regulile privind registrul special au fost și ele adaptate. Conform ordonanței menționate, se organizează în format electronic „Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%, începând cu 1 ianuarie 2023”, pe baza informațiilor din actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, autentificate începând cu 1 ianuarie 2023. Procedura privind organizarea registrului, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.053/2022, stabilește la Cap. I pct. 4 că acesta „se completează de notarii publici la data autentificării actelor juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, pentru care se aplică cota redusă de TVA de 5%”. În anul 2023, în registrul special vor fi trecute și tranzacțiile de locuințe cu valori cuprinse între 600.001 lei și 700.000 lei exclusiv TVA, dacă proprietatea a fost contractată anterior datei de 1 ianuarie 2023. La fiecare tranzacție care se încadrează pentru aplicarea cotei de taxă de 5%, notarii verifică dacă cel care cumpără a beneficiat deja (sau nu) de această facilitate. Registrul cuprinde atât datele de identificare ale dobânditorului persoană fizică/dobânditorilor persoane fizice și ale transmitătorului/transmițătorilor dreptului de proprietate, cât și datele imobilelor în cauză și valorile lor, printre altele.

Exemplul 5

Un dezvoltator imobiliar plătitor de TVA construiește în regie proprie un bloc cu 20 de apartamente. La data de 15.01.2023, acesta îi vinde unui client persoană fizică apartamentul nr. 10, cu suprafața de 75 mp, prețul tranzacției fiind de 60.000 euro exclusiv TVA. Cursul de schimb valutar este de 4,9 lei/euro. Clientul nu deține în proprietate nicio locuință pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de 5%. La momentul vânzării, apartamentul poate fi locuit ca atare, iar construcția este nouă în sensul definit de Codul fiscal.

Ne propunem să prezentăm înregistrările privind vânzarea apartamentului nr. 10 efectuate în contabilitatea antreprenorului.

– Livrarea locuinței cu cota redusă de TVA de 5%:

308.700 lei	4111	=	%	308.700 lei
	„Clienți”		7015	294.000 lei
			„Venituri din vânzarea produselor finite”	
			4427	14.700 lei
			„TVA colectată”	

– Scoaterea din gestiune a locuinței la costul de producție:

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

– Încasarea contravalorii locuinței:

308.700 lei	5121	=	4111	308.700 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

⇒ Livrarea ansamblurilor alcătuite din teren și clădire care formează același corp funciar

Pot interveni situații în care obiectul contractului de vânzare-cumpărare îl reprezintă ansamblurile alcătuite din teren și clădire care formează același corp funciar și se identifică printr-un singur număr cadastral. Pentru acestea, pct. 55 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal ia în considerare următoarele variante:

Tabelul 3. Regimul TVA referitor la tranzacțiile privind ansamblurile alcătuite din teren și clădire care formează același corp funciar și se identifică printr-un singur număr cadastral

Situații identificate	Regimul fiscal
Valoarea terenului, ca parte a ansamblului care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare, este mai mică decât valoarea construcției, așa cum rezultă din raportul de evaluare/expertiză.	Terenul pe care s-a ridicat construcția urmează regimul acesteia, astfel: ✓ În cazul în care construcția este nouă în sensul definit de Codul fiscal, tranzacția este impozabilă în totalitate și se aplică TVA întregii valori de vânzare a ansamblului. ✓ În cazul în care construcția nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată nouă, operațiunea este în totalitate scutită de TVA fără drept de deducere.
Valoarea construcției, ca parte a ansamblului care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare, este mai mică decât valoarea terenului, așa cum rezultă din raportul de evaluare/expertiză.	Construcția va urma regimul terenului pe care este edificată. Dacă terenul este construitibil, tranzacția este în totalitate impozabilă din punctul de vedere al TVA.
Construcția și terenul au valori egale, așa cum rezultă din raportul de evaluare/expertiză.	Regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. În vederea determinării suprafețelor, se va lua în considerare suprafața construită desfășurată a clădirii.

Sursa: Codul fiscal.

Prevederile de mai sus 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 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, conform pct. 55 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

Exemplul 6

La data de 03.01.N+5, societatea X îi vinde unui cumpărător neînregistrat în scopuri de TVA un ansamblu alcătuit dintr-un teren și o construcție care formează un singur corp funciar și se identifică printr-un singur număr cadastral. Potrivit certificatului de urbanism, terenul este construibil. În conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, terenul și clădirea au fost contabilizate separat, deși au fost achiziționate împreună la data de 31.12.N-1, valorile contabile fiind de 900.000 lei pentru teren și de 750.000 lei pentru construcție. Înainte de încheierea contractului de vânzare-cumpărare s-a făcut evaluarea fiecărui element, rezultatele fiind consemnate într-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat. Imobilul a fost pus în funcțiune la 01.01.N și se amortizează liniar pe durata a 40 de ani. La 31.12.N+4 a avut loc reevaluarea clădirii și a terenului, valorile reevaluate stabilite de un expert evaluator fiind de 850.000 lei pentru clădire și de 1.000.000 lei pentru teren, fără TVA.

Ne propunem să prezentăm înregistrările efectuate în contabilitatea societății X.

– Vânzarea ansamblului care formează un singur corp funciar:

2.201.500 lei	461	=	%	<u>2.201.500 lei</u>
	„Debitori diverși”		7583	1.850.000 lei
			„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
			4427	351.500 lei
			„TVA colectată”	

– Încasarea contravalorii ansamblului:

2.201.500 lei	5121	=	461	2.201.500 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

– Reevaluarea terenului:

100.000 lei	2111	=	105	100.000 lei
	„Terenuri”		„Rezerve din reevaluare”	

– Scoaterea din evidență a terenului:

1.000.000 lei	6583	=	2111	1.000.000 lei
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Terenuri”	

– Reevaluarea clădirii:

Vom opta pentru metoda valorii nete.

- lei -

Indicatori	Înainte de reevaluare	După reevaluare
Valoare contabilă brută	750.000	850.000
Amortizare calculată	93.750	0
Valoare contabilă netă	656.250	850.000

– Înregistrarea reevaluării:

- Eliminarea amortizării cumulate:

93.750 lei 2812 = 212 93.750 lei
 „Amortizarea construcțiilor” „Construcții”

- Înregistrarea plusului de valoare:

193.750 lei 212 = 105 193.750 lei
 „Construcții” „Rezerve din reevaluare”

– Scoaterea din evidență a construcției:

850.000 lei 6583 = 212 850.000 lei
 „Cheltuieli privind
 activele cedate și alte
 operațiuni de capital” „Construcții”

– Transferul la rezultatul reportat al surplusului realizat din rezerve din reevaluare:

293.750 lei 105 = 1175 293.750 lei
 „Rezerve din reevaluare” „Rezultatul reportat
 reprezentând surplusul
 realizat din rezerve
 din reevaluare”

Potrivit OG nr. 16/2022, începând cu data de 1 ianuarie 2023, prevederile actuale privind impozitarea veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal vor suferi modificări în sensul că se va elimina plafonul neimpozabil actual în sumă de 450.000 lei și vor fi introduse două cote diferențiate de impozitare, calculate în funcție de durata perioadei în care vânzătorul a deținut locuința sau terenul în cauză.

Art. 111 alin. (1) din Codul fiscal prevede că la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

$$\text{Venit impozabil} = \text{Valoarea tranzacției}$$

$$\text{Impozit pe venit} = \text{Venit impozabil} \times \text{Cota de impozitare}$$

Cotele de impozitare a tranzacțiilor imobiliare, stabilite în funcție de durata perioadei în care vânzătorul a deținut locuința sau terenul, sunt de:

- **3%** pentru construcțiile de orice fel și terenurile aferente acestora, precum și pentru terenurile de orice fel fără construcții deținute pe o perioadă de până la trei ani inclusiv;

- 1% pentru imobilele amintite mai sus deținute pe o perioadă mai mare de trei ani.

În baza art. 111 alin. (4) din Codul fiscal, impozitul menționat anterior „se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale. În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii minime stabilite prin studiul de piață realizat de către camerele notarilor publici cu experți evaluatori autorizați în condițiile legii, impozitul se calculează la nivelul valorii stabilite prin studiul de piață”.

Totodată, este important de știut că, dacă dreptul de proprietate se transmite prin moștenire, impozitul amintit nu se aplică. Prin excepție, se aplică un impozit în cotă de 1% din valoarea masei succesoriale dacă succesiunea este dezbătută și finalizată după doi ani de la data decesului autorului succesiunii. În această situație, impozitul este plătit de moștenitori.

Bibliografie

1. Cernușca, L. (2016), *Regimul contabil și fiscal privind tranzacționarea terenurilor și clădirilor*, CECCAR Business Magazine, nr. 4, <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/regimul-contabil-si-fiscal-privind-tranzacționarea-terenurilor-si-cladirilor-a213/>.
2. Popa, A-F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2022), *Fiscalitate*, ediția a V-a, Editura CECCAR, București.
3. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată în Monitorul Oficial nr. 933/13.10.2004, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea locuinței nr. 114/1996, republicată în Monitorul Oficial nr. 393/31.12.1997, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, publicată în Monitorul Oficial nr. 373/10.07.2001, cu modificările și completările ulterioare.
7. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
8. Legea nr. 301/2021 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 8/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.195/17.12.2021.
9. Legea nr. 301/2022 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 31/2019 privind acordarea unor facilități fiscale și pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 11/2018 pentru adoptarea unor măsuri bugetare și pentru modificarea Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.107/17.11.2022.
10. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
11. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.053/2022 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%, începând cu 1 ianuarie 2023, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.144/28.11.2022.
12. Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 716/15.07.2022.