

Cotele de TVA aplicabile vânzărilor de clădiri

*Ion Busuioc*¹

Începând cu data de 15 decembrie 2008 a intrat în vigoare Ordonanța de urgență a guvernului nr. 200/2008 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede următoarele:

„Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

a) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;

b) livrarea de 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;

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare 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. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția 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%;

d) livrarea de 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”.

Din simpla lectură a noilor reglementări se nasc câteva întrebări, și anume:

1. cota redusă de 5% se aplică atât pentru vânzările de clădiri sau locuințe noi, cât și pentru cele vechi ?

2. se aplică 5% numai la diferența rămasă de plată sau la întreaga valoare pentru locuințele noi contractate anterior datei de 15 decembrie 2008 pentru care s-au plătit deja avansuri?

¹ *Ion Busuioc* este director general în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

3. ce cotă de TVA se aplică la avansurile după data de 15 decembrie 2008 pentru achiziționarea unei locuințe noi ?

În continuare vom încerca să clarificăm aspectele legate de aplicarea cotei de TVA pentru livrarea de locuințe prevăzute la lit. c) mai sus menționată.

În conformitate cu prevederile art. 141 C.fisc., livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren este scutită de TVA. Nu se aplică scutirea de taxă pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, definițiile aplicabile fiind următoarele:

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. 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 utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

Din coroborarea textelor prezentate rezultă că **livrarea unei clădiri este scutită de TVA dacă nu se încadrează în condițiile prevăzute pentru a fi inclusă în categoria construcțiilor noi.**

Livrarea unei construcții noi(locuință) trebuie taxată cu TVA în toate cazurile.

Problema care rămâne neclarificată este **ce cotă de TVA se aplică la livrarea unei construcții noi ?**

Răspunsul comportă două variante: **cota de 5% dacă livrarea are loc după data intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 200/200 sau cota de 19% dacă livrarea a avut loc anterior datei de 15 decembrie 2008.**

În continuare prezentăm prevederile legale pe care se bazează această afirmație.

Potrivit art. 140 alin. (3) C.fisc., „**Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator**”.

Excepție fac plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator pentru care exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul și se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor imobile efectuată înainte de data livrării acestora.

Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător conform prevederilor din Codul fiscal.

Rezultă deci că pentru livrarea unei construcții noi cota aplicabilă(5% sau 19%) este cea în vigoare la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data livrării bunurilor, potrivit alin. (4) al art. 140 C.fisc.

Deci dacă intervin modificări ale cotei, așa cum s-a întâmplat în anul 2008, avansurile deja plătite care au fost taxate cu 19% vor fi regularizate prin stornare **pentru a se aplica cotele în vigoare la data livrării bunurilor.**

În vederea înțelegerii corecte a modului de aplicare a cotelor de TVA, prezentăm mai jos un exemplu de calcul pornind de la premisele următoare:

- operațiune de vânzare locuință nouă cu o suprafață utilă de maximum 120 mp;
- valoarea locuinței la momentul transferului dreptului de proprietate egală cu 380.000 lei exclusiv TVA;
- modalități de plată: 30% la încheierea antecontractului – ianuarie 2008, 20% noiembrie 2008 și diferența de 50% în 20 ianuarie 2009, la transmiterea dreptului de proprietate.

1. Calcul TVA aferent avansului încasat la încheierea antecontractului, conform facturii:

$$30\% \text{ ianuarie } 2008 = (380.000 \text{ lei} \times 30\%) \times 19\% = 21.660 \text{ lei}$$

$$\text{Total avans 1 } 114.000 \text{ lei} + 21.660 \text{ lei} = 135.660 \text{ lei}$$

2. Calcul TVA aferent avansului încasat în Nov., conform facturii:

$$20\% \text{ noiembrie } 2008 = (380.000 \text{ lei} \times 20\%) \times 19\% = 14.440 \text{ lei}$$

$$\text{Total avans 2 } 76.000 \text{ lei} + 14.440 \text{ lei} = 90.440 \text{ lei}$$

$$\text{Total avansuri} = 190.000 \text{ lei} + 36.100 \text{ lei (TVA } 19\%) = 226.100 \text{ lei}$$

3. Factura finală emisă în 20 ianuarie 2009 momentul transferului dreptului de proprietate:

$$\text{c/v locuință} = 380.000 \text{ lei} + 19.000 \text{ lei (TVA } 5\%) = 399.000 \text{ lei}$$

$$\text{Regularizare avansuri} = - 190.000 \text{ lei} - 36.100 \text{ lei (TVA } 19\%) = -226.100 \text{ lei}$$

$$\text{Total factură } 190.000 \text{ lei} - 17.100 \text{ lei (difer TVA)} = 172.900 \text{ lei}$$

Sumă de plată = 172.900 lei și reprezintă: 50% din 380.000 lei minus 17.100 lei rezultați din regularizarea TVA aferentă avansurilor.

Din exemplul prezentat rezultă că la momentul facturării prețului integral al locuinței care face obiectul unui contract de vânzare-cumpărare **se aplică cota redusă de 5% TVA asupra valorii totale, iar regularizarea avansurilor se efectuează odată cu emiterea facturii finale**, când se realizează transferul dreptului de proprietate.

Referitor la **cota de TVA care se aplică la avansurile plătite după data de 15 decembrie 2008 pentru achiziționarea unei locuințe noi**, prezentăm următoarele:

Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor imobile efectuată înainte de data livrării acestora, iar pentru sumele respective exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, conform prevederilor art. 134² C.fisc.

În ceea ce privește cota aplicabilă, părerile sunt împărțite, existând două opinii, și anume:

- o primă opinie este că se aplică cota de 19% invocând lipsa unei precizări exprese din Codul fiscal. Ca argument suplimentar opinia este susținută de condiția prevăzută la art. 140 alin. (2¹) lit. c), unde se precizează: „Cota redusă se aplică 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”.

- a doua opinie este că **pentru avansurile plătite după data de 15 decembrie 2008 pentru achiziționarea unei locuințe noi se aplică cota de 5%** dacă antecontractul

de vânzare-cumpărare are ca obiect o locuință nouă care îndeplinește condițiile de suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, și a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, conform art. 140 alin. (2¹) lit. c) C.fisc.

A doua opinie este cea corectă din următoarele considerente:

1. condiția prevăzută la art. 140 alin. (2¹) lit. c), invocată de susținătorii primei opinii, unde se precizează: „Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare (...)” se referă la faptul că nu se poate livra o locuință nouă cu cota de 5% care să necesite continuarea de lucrări (de exemplu, finisaje) doar pentru a se încadra în valoarea de 380.000 lei;

2. condiția referitoare la „Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării...” trebuie să țină seama de faptul că „vânzarea” intervine doar la „îndeplinirea formalităților legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător”, și nu la încheierea unui antecontract;

3. În conformitate cu prevederile alin. (4) al art. 140: „în cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 134² alin. (2)”, adică pentru avansuri. **Rezultă că dacă s-ar aplica 19% pentru avansurile încasate, în condițiile în care, la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător nu ar interveni o modificare a cotei (s-ar menține aplicarea cotei de 5%), regularizarea ar deveni imposibilă, neexistând temei legal.**