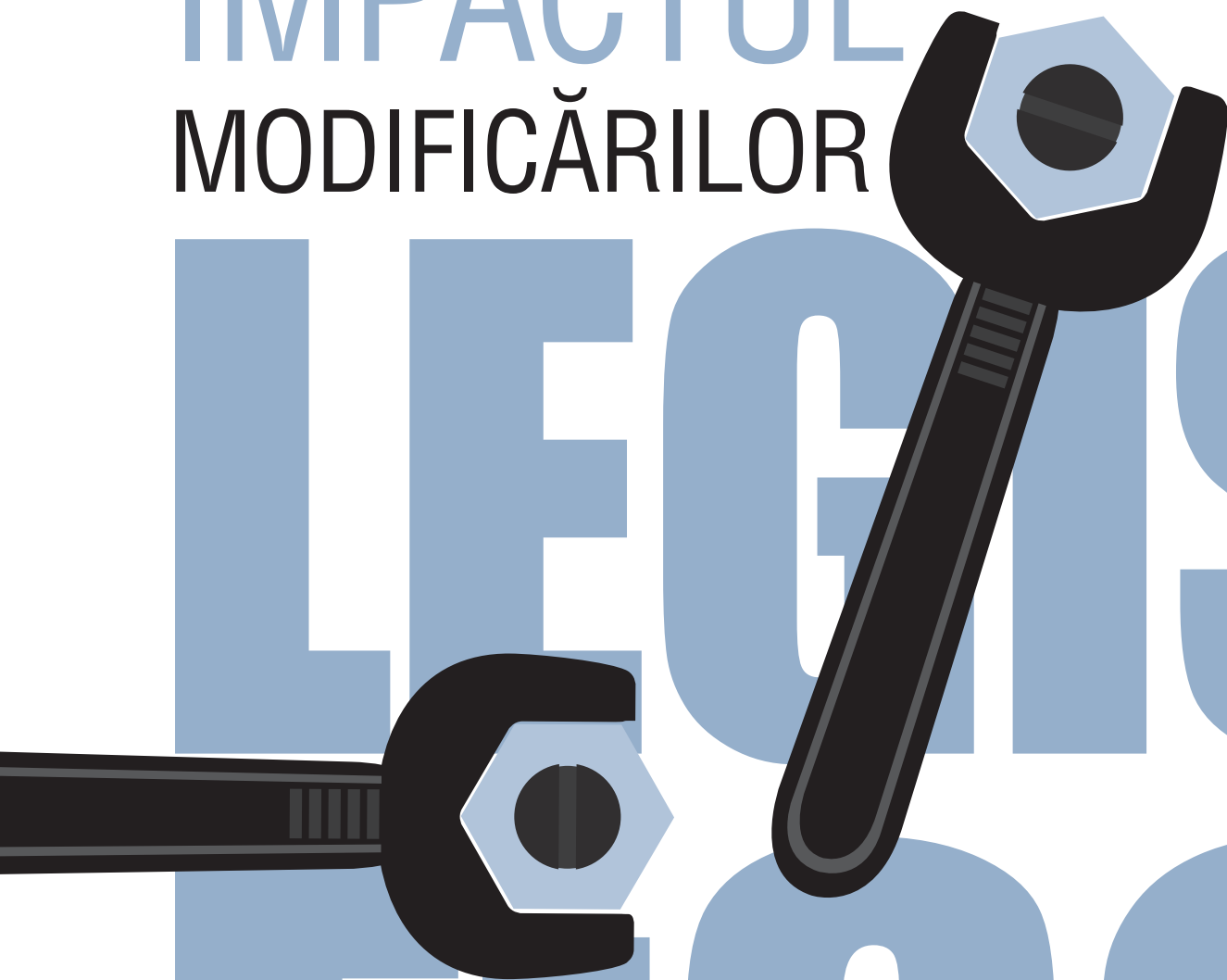
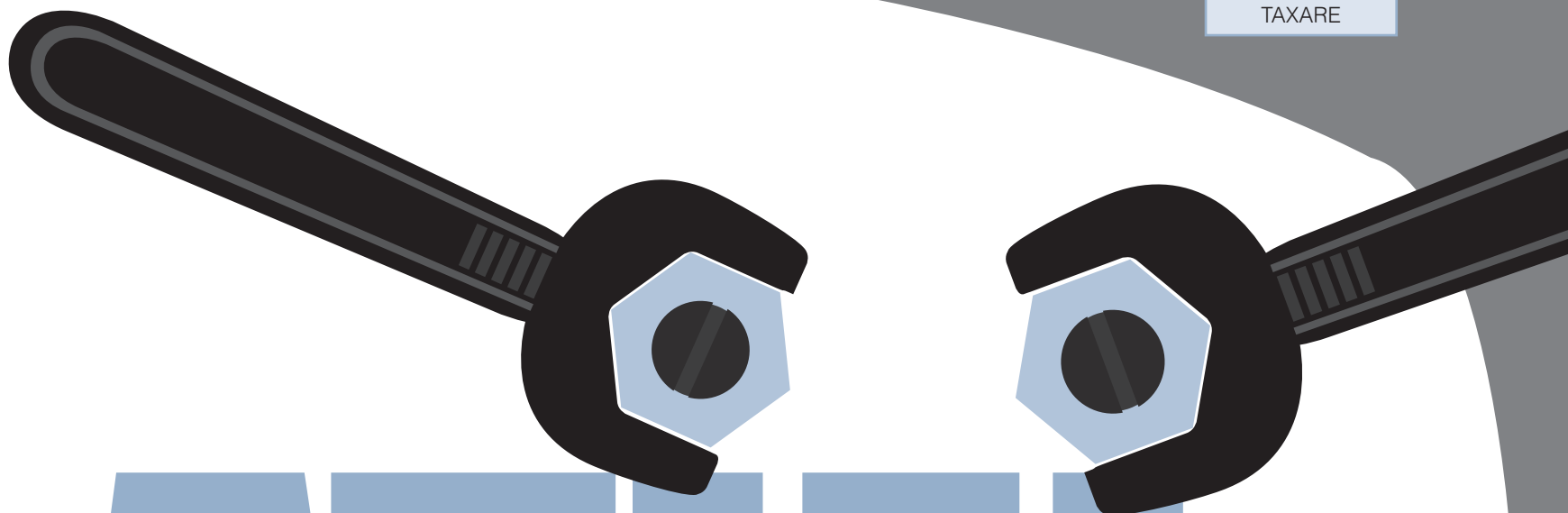


# IMPACTUL MODIFICĂRILOR





2008 a adus o serie de noi modificări în domeniul legislației fiscale, unele cu impact semnificativ asupra dezvoltatorilor de proiecte imobiliare din România **TEXT** EMILIA DRAGU ȘI ALINA ZARZU

**Cele mai semnificative** schimbări fiscale aduse la începutul anului 2008 ce impactează activitatea de dezvoltare de proiecte imobiliare au vizat legislația cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Eliminarea măsurilor de simplificare în ceea ce privește procedura de percepere a TVA asupra tranzacțiilor de tipul lucrărilor de construcții-montaj și a vânzărilor de terenuri și imobile afectează în mod special acele proiecte imobiliare care vizează dezvoltarea de spații de birouri în vederea vânzării acestora către beneficiarii finali.

În contextul legislației de anul trecut, pentru tranzacțiile ce aveau drept obiect executarea de lucrări de construcții-montaj, precum și vânzarea de terenuri și imobile, realizate între două persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA în România, suma de TVA aferentă acestor tipuri de tranzacții nu era facturată direct de către vânzător cumpărătorului, ci doar contabilizată de cumpărător prin mecanismul de taxare inversă. Mai exact, cumpărătorul trebuia să înregistreze suma de TVA aferentă tranzacțiilor de acest gen ca și TVA colectată ▶

și în același timp ca și TVA deductibilă, fără a plăti această taxă către vânzător.

Astfel, în ceea ce îl privea pe cumpărător, înregistrarea taxei pe valoarea adăugată prin mecanismul de taxare inversă avea de cele mai multe ori un efect neutru prin prisma fluxurilor de numerar, atât timp cât cumpărătorul utiliza aceste achiziții exclusiv în scopul realizării de operațiuni care dau drept integral de deducere a TVA aferentă.

Măsurile de simplificare aplicabile în anul 2007 au avut însă și un impact mai puțin dorit la nivelul societăților de construcții, care erau în situația de a acumula sume importante de TVA deductibil odată cu achizițiile de la furnizorii de materiale de construcții și servicii specifice acestui domeniu, pentru care TVA se aplica direct pe facturi, fără a mai avea însă în contrapartidă taxă pe valoarea adăugată colectată, întrucât facturarea lucrărilor de construcții-montaj executate de constructori se făcea fără TVA. Societățile de construcții au fost astfel nevoite să solicite în mod constant rambursări de TVA de la bugetul de stat, pe tot parcursul anului 2007. Având în vedere că procedura de rambursare a sumelor de TVA de la bugetul de stat prevede, în cele mai multe cazuri, efectuarea unui control fiscal prealabil, și în contextul în care organele fiscale dispun de resurse limitate pentru a putea efectua astfel de inspecții fiscale în timp util, societățile de construcții s-au aflat anul trecut în situația de a trebui să finanțeze sumele de TVA aferente achizițiilor efectuate pentru perioade de timp îndelungate. Pe de altă parte însă, măsurile de simplificare de anul trecut pentru lucrările de construcții-montaj s-au dovedit a fi avantajoase pentru dezvoltatorii de proiecte imobiliare, întrucât aceștia aplicau taxarea inversă la facturile primite de la societățile de construcții, beneficiind de impactul neutru la nivelul fluxurilor de numerar.



## PROBLEMA FINANȚĂRII PE TERMENE RELATIV EXTINSE A SUMELOR DE TVA AFERENTE ACHIZIȚIILOR DE CONSTRUCȚII NOI A FOST TRANSFERATĂ DE LA SOCIETĂȚILE DE CONSTRUCȚII CĂTRE BENEFICIARIII FINALI

Emilia Dragu, Partner, TaxHouse

Începând cu 1 ianuarie 2008 însă, măsurile de simplificare prevăzute de Codul Fiscal atât pentru lucrările de construcții-montaj, cât și pentru vânzările de terenuri și imobile au fost eliminate. Astfel, s-a revenit la situația în care societățile de construcții colectează în mod direct TVA aferentă lucrărilor executate de la clienții lor (respectiv dezvoltatorii de proiecte imobiliare), putând astfel să își deducă la rândul lor TVA plătită la achizițiile de materiale și servicii de la propriii furnizori direct din sumele de TVA colectate de la clienți.

În aceste condiții, problema societăților de construcții de finanțare a sumelor de TVA aferente achizițiilor până la momentul obținerii rambursărilor de TVA de la bugetul de stat a fost eliminată.

La rândul lor, dezvoltatorii de proiecte imobiliare care revând aceste proiecte către clienți finali nu ar trebui să resimtă un impact negativ semnificativ datorită eliminării măsurilor de simplificare, întrucât aceștia își vor compensa sumele de TVA achitate către furnizori cu sumele de TVA colectate prin facturile emise clienților.

Singura categorie afectată în mod negativ de eliminarea măsurilor de simplificare de anul trecut sunt clienții finali, care în 2008 trebuie să achite efectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă construcțiilor noi achiziționate către dezvoltatorii de proiecte imobiliare, urmând să își recupereze aceste sume de cele mai multe ori prin solicitarea rambursării de la bugetul de stat. Având în vedere că procedura de rambursare a TVA de la bugetul de stat nu a suferit îmbunătățiri semnificative față de anul trecut, se pare că problema finanțării pe termene relativ extinse a sumelor de TVA aferente achizițiilor de construcții noi a fost practic transferată de

la societățile de construcții, aflate în situația de a solicita rambursări frecvente de TVA anul trecut, către beneficiarii finali (persoane juridice) a noilor proiecte imobiliare.

### Proiecte imobiliare rezidențiale dezvoltate de investitori persoane fizice

Proiectele imobiliare rezidențiale au drept beneficiari finali persoane fizice, pentru care taxa pe valoarea adăugată ce se aplică la achiziția unei construcții noi reprezintă un cost adițional nedorit. Taxa pe valoarea adăugată este cea care face de multe ori diferența între prețul unui apartament vechi, asupra căruia în mod normal această taxă nu se aplică, și prețul unui apartament situat într-un complex rezidențial nou, care cel mai adesea este supus TVA. În consecință, taxa pe valoarea adăugată poate fi considerată un factor căruia i se datorează menținerea în piața imobiliară a unei concurențe puternice din partea imobilelor vechi față de segmentul imobilelor nou dezvoltate.

Motivul principal pentru care taxa pe valoarea adăugată nu se aplică prețurilor apartamentelor vechi este acela că aceste apartamente sunt de regulă vândute de proprietari persoane fizice, care în mod normal nu sunt plătitori de TVA. Urmând același principiu al abordării clasice a persoanelor fizice ca nefiind plătitori de TVA, am început să asistăm la dezvoltarea unei categorii aparte în peisajul proiectelor imobiliare rezidențiale dezvoltate în România, reprezentată de proiectele dezvoltate de investitori persoane fizice.

Unul din scopurile urmărite prin alegerea acestui mod de structurare a dezvoltării de proiecte imobiliare a fost acela de a evita situația în care aplicarea TVA asupra prețului de vânzare a imobilelor nou construite să fie obligatorie, ajungându-se astfel la prețuri finale competitive, comparabile cu cele ale pieței imobilelor vechi. Un aspect de multe ori pierdut din vedere însă de cei care au



# REGIM TVA



## REGIMUL DE TVA PREVĂZUT PENTRU OPERAȚIUNILE DE ÎNCHIRIERE PERMITE ATÂT ÎNCHIRIEREA ÎN REGIM DE SCUTIRE DE TVA, CÂT ȘI ÎNCHIRIEREA ÎN REGIM DE TAXARE

Alina Zarzu, Manager, TaxHouse

ales să își structureze dezvoltarea proiectelor rezidențiale în acest mod este faptul că legea nu exclude în mod expres persoanele fizice din categoria persoanelor impozabile din perspectiva TVA. Dacă ar fi să analizăm definiția persoanei impozabile din punct de vedere a TVA, cu alte cuvinte persoana care este obligată să perceapă TVA asupra tranzacțiilor efectuate și să o plătească către bugetul de stat, ar rezulta că orice persoană, fie ea fizică sau juridică, care realizează activități economice de o manieră independentă (respectiv nu în calitate de angajat) este văzută ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

În aceste condiții, există riscul ca, cel puțin în unele cazuri, atunci când rolul de dezvoltator de proiecte imobiliare este jucat de o persoană fizică, aceasta să aibă de fapt obligația legală de a se înregistra ca plătitor de TVA și de a colecta TVA asupra tranzacțiilor de vânzare de imobile nou construite către beneficiarii finali. Atenția organelor fiscale a început să se concentreze

asupra proiectelor rezidențiale dezvoltate de persoane fizice abia începând cu anul 2008, deși legislația în materie de TVA nu a suferit modificări recente care să aibă impact asupra acestui aspect particular. Totuși, prevederile legale nu au fost nici în trecut și nu sunt nici acum extrem de clare și ușor de aplicat, întrucât nu există niște criterii clare pe baza cărora se face distincția între persoane fizice care nu sunt persoane impozabile pentru scopuri de TVA și persoane fizice care intră în această categorie și în consecință sunt obligate să aplice TVA la imobilele vândute.

Problema principală este lipsa unei definiții mai precise a noțiunii de „activitate economică”, sau mai exact în funcție de ce criterii se poate stabili dacă vânzarea unor imobile de către o persoană fizică constituie o activitate economică sau nu. Pentru a se considera desfășurare de activitate economică, este necesar ca această activitate să aibă un caracter continuu și să urmărească obținerea de profituri.

Este greu însă de stabilit un criteriu suficient de elocvent în acest sens, cum ar fi un număr de tranzacții anuale peste care o persoană fizică să fie considerată a desfășura activități economice și nu doar tranzacții cu caracter ocazional. Din acest motiv este necesară o analiză a fiecărui caz în parte pentru a putea determina dacă este sau nu necesară aplicarea de TVA asupra tranzacțiilor cu imobile nou construite efectuate de persoane fizice.

### Regimul de TVA aferent operațiunilor de închiriere/vânzare de imobile

În contextul cererii încă ridicată de spații de birouri pe piața din România, multe dintre proiectele imobiliare dezvoltate în prezent se axează pe construcția de noi clădiri de birouri. Scopul în care sunt dezvoltate aceste proiecte este cel mai adesea de a închiria spații de birouri către firme din domenii diverse de activitate.

Regimul de TVA prevăzut de Codul Fiscal pentru operațiunile de închiriere permite atât închirierea în regim de scutire de TVA fără drept de deducere, cât și închirierea în regim de taxare, în funcție de opțiunea proprietarului clădirii.

Opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare se face prin depunerea unei notificări în acest sens la organul fiscal competent, iar începând de la 1 ianuarie 2008 este obligatorie prezentarea unei copii după notificarea depusă și chirieșului.

În cazul în care dezvoltatorii de clădiri de birouri în vederea închirierii către firme vor dori să vândă aceste imobile după cel puțin doi ani de la punerea lor în funcțiune (astfel încât clădirile să fie „vechi” la momentul vânzării), proprietarii vor avea din nou de ales între regimul de scutire cu drept de deducere și cel de taxare în ceea ce privește TVA la momentul vânzării.

Totuși, un aspect important de reținut este că dreptul de a alege între unul sau altul dintre cele două regimuri de TVA la momentul vânzării este restricționat într-o oarecare măsură prin prevederile Normelor de aplicare a Codului Fiscal, întrucât, în cazul în care pe parcursul derulării operațiunilor de închiriere s-a optat pentru taxare, vânzarea ulterioară a aceluiași imobil nu se poate face în regim de scutire de TVA decât dacă opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere se anulează cu cel puțin un an înainte (în așa fel încât vânzarea să intervină după sfârșitul anului calendaristic următor anului în care a fost anulată opțiunea de taxare pentru închiriere). ■