

- *o parte din materialele rezultate din demolarea halei vechi au fost utilizate la construirea halei noi de producție;*
- *conform prevederilor art. 305 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal „taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, ...“, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea aferentă acestora. De asemenea, conform prevederilor art. 305 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, „ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital își încetează existența”, iar potrivit prevederilor art. 305 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal, „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 (de până la 20 de ani), incluzând anul în care apare obligația ajustării”;*
- *Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal fac referire la jurisprudența europeană, respectiv la cauza C-257/11-SC Gran Via Moinești SRL.*

Astfel, prin punctul 79 alin. (17) se reglementează că „demolarea unor construcții, achiziționate împreună cu suprafața de teren pe care au fost edificate, nu determină obligația de ajustare a deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării construcțiilor care au fost demolate, dacă persoana impozabilă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile”.

În acest context, se recunoaște faptul că situația societății nu este similară celei din Cazul SC Gran Via Moinești SRL, dar motivarea de ordin economic cuprinsă în Decizia CEJ menționată poate fi utilă pentru susținerea argumentelor sale care au condus la decizia internă a societății de a nu ajusta dreptul de deducere a sumei TVA deductibile aferente halei construite în anul 2008, dar demolate după 10 ani, în anul

2018. *Reprezentantul legal al societății invocă prevederile paragrafului 27 din cazul C-257/11 SC Gran Via Moinești SRL*): „Pe de altă parte, cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul respectivului articol 9 alineatul (1), trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă. Prin urmare, acționând într-o astfel de calitate, acesta are, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112, dreptul de a deduce imediat TVA datorată sau achitată asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în acest sens *Hotărârea Rompelman*, citată anterior, punctele 23 și 24, *Hotărârea INZO*, citată anterior, punctele 16 și 17, *Hotărârea Ghent Coal Terminal*, citată anterior, punctul 17, *Hotărârea Gabalfrisa și alții*, citată anterior, punctul 47, precum și *Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec.*, p. I-4321, punctul 34)”;

■ *din situația de fapt existentă, rezultă că scopul demolării construcției vechi și edificarea construcției noi, moderne este legat direct de următoarele obiective strategice, pe termen lung, cu caracter economic:*

- 1) *dezvoltarea capacității de producție în vederea onorării comenzilor primite și care urmează a fi primite de la diverși beneficiari interni și externi;*
- 2) *creșterea competitivității pe piața internă și externă a produselor finite din gama de producție pentru care este autorizată;*

■ *decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-234/11 TETS Haskovo ale cărei prevederi nu sunt preluate nici în Codul fiscal, dar nici în Normele de aplicare ale acestuia, sunt aplicabile stării de fapt a societății deoarece are ca obiect, sintetic, „Fiscalitate – TVA – Drept de deducere – Aport în natură – Distrugere de bunuri imobile – Construcții noi – Regularizare“. Detaliat, obiectul cererii de decizie preliminară formulate de către Administrativen sad – Varna – Bulgaria se referă la „Condiții impuse pentru regularizarea TVA deduse în amonte la momentul achiziționării de bunuri –*

Legislație națională care prevede regularizarea deducerilor de TVA în amonte la momentul distrugerii bunurilor – Distrugerea unor clădiri cu unicul scop de a construi în locul acestora alte clădiri, mai moderne, având aceeași destinație și care servesc efectuării unor operațiuni viitoare care dau naștere dreptului la deducerea TVA în amonte“. Cererea a fost formulată în baza prevederilor articolului 185 alineatul (1) din Directiva CEE nr. 112/ 2006 privind taxa pe valoarea adăugată

Articolul 185 din Directiva CEE nr. 112/2006 prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eşantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.“

Pe scurt, conform C-234/11, TETS Haskovo avea ca obiect principal de activitate producerea de energie electrică, precum și transportul și distribuția de energie termică. Această societate exploata o centrală termoelectrică situată la Haskovo în Bulgaria. În cursul anului 2008, societatea Finans inzhenering AD a achiziționat de la autoritățile din Haskovo un complex imobiliar compus, printre altele, din trei clădiri destinate producerii de energie (un turn de răcire, un coș de fum și o altă hală de producție), achiziție supusă plății TVA. Ulterior acestei achiziții, TETS Haskovo și-a majorat capitalul social prin intermediul unui aport în natură constând în complexul imobiliar aparținând societății Finans inzhenering AD. În anul 2009, TETS Haskovo a obținut o autorizație de construcție în cadrul unui proiect de modernizare a centralei termoelectrice de la Haskovo care a presupus

demolarea unei părți din imobilele ce au constituit aportul Finans inzhenering AD. Ca urmare a unui control, autoritățile fiscale din Bulgaria au constatat că, înainte să fi făcut obiectul aportului la capitalul TETS Haskovo, imobilele respective fuseseră cumpărate de Finans inzhenering, care a dedus valoarea TVA achitate cu ocazia realizării acestei achiziții și având în vedere aceste constatări și dat fiind, în special, faptul că o parte din clădirile în discuție fuseseră demolate, acestea au considerat că sunt întrunite condițiile impuse pentru efectuarea regularizării TVA deduse pentru taxa achitată în amonte de Finans inzhenering AD.

În acest caz, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a concluzionat că art. 185 trebuie interpretat în sensul că o distrugere precum cea în discuție în acțiunea principală, a mai multor clădiri destinate producerii de energie și înlocuirea lor cu clădiri moderne având aceeași destinație, nu constituie o modificare, apărută după întocmirea declarației privind taxa pe valoarea adăugată, a factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii taxei pe valoarea adăugată efectuate pentru taxa achitată în amonte și, prin urmare, nu dă naștere unei obligații de regularizare a respectivei deduceri.

Această concluzie rezultă din paragrafele 34, 35 și 36 din Decizia CEJ nr. C-234/11:

34. „Într-o situație precum cea din acțiunea principală, înlocuirea structurilor 34. În această privință, într-o situație precum cea din acțiunea principală, înlocuirea structurilor vetuste cu clădiri moderne având aceeași funcție și, pe cale de consecință, utilizarea acestora din urmă în vederea unor operațiuni impozabile în aval nu întrerup nicidecum legătura directă care există între achiziționarea clădirilor respective în amonte, pe de o parte, și activitățile economice realizate ulterior de către persoana impozabilă, pe de altă parte. Achiziționarea imobilelor în cauză și distrugerea lor ulterioară în vederea modernizării pot fi considerate astfel ca fiind o serie de operațiuni legate între ele având ca obiect realizarea de operațiuni taxabile în aceeași măsură ca și achiziționarea de imobile noi și utilizarea lor directă.

- 35. Această interpretare se impune cu atât mai mult în circumstanțele
- în care clădirile achiziționate nu au fost distruse decât parțial și pe
- aceleași terenuri, achiziționate anterior, au fost construite clădiri noi,
- iar anumite deșeuri provenite din demolarea vechilor clădiri au fost
- vândute, aceste vânzări dând naștere, de altfel, unor operațiuni impo-
- zabile în aval.
- 36. În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că
- articolul 185 alineatul (1) din directivă trebuie interpretat în sensul că o
- distrugere precum cea în discuție în acțiunea principală, a mai multor
- clădiri destinate producerii de energie și înlocuirea lor cu clădiri
- moderne având aceeași destinație, nu constituie o modificare, apărută
- după întocmirea declarației privind TVA, a factorilor utilizați la
- stabilirea cuantumului deducerii TVA efectuate pentru taxa achitată în
- amonte și, prin urmare, nu dă naștere unei obligații de regularizare a
- respectivei deduceri.“



A₆₀

- ✓ Arendarea, contractul de arendare A 60/002
- ✓ Regimul fiscal al arendării A 60/004
- ✓ Livrarea în natură a arendei datorate A 60/009
- ✓ Exemplu arendator și arendaș persoane impozabile A 60/011


Arendarea

Baza legală

D.p.d.v. juridic, arendarea este reglementată prin Legea nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, republicată în M.Of. nr. 505 din 15 iulie 2011, TITLUL IV.

Prin Codul civil, contractul de arendă este încadrat în categoria contractelor de locațiune conform prevederilor art. 715 alin. (1) „Contractele de locațiune” prin care se reglementează că *„Uzuzfructuarul are dreptul de a închiria sau, după caz, de a arenda bunul primit în uzufruct”*.

Locațiunea este reglementată prin Codul civil la art. 1778 „Felurile locațiunii” alin. (1) *„Locațiunea bunurilor imobile și aceea a bunurilor mobile se numește închiriere, iar locațiunea bunurilor agricole poartă denumirea de arendare”*.



Arendarea este definită prin art. 1778 din Codul civil drept „locațiunea bunurilor agricole”.

În sensul art. 1777, locațiunea este contractul prin care o parte, numita locatar, se obligă să asigure celeilalte părți, numite locatar, folosința unui bun, în schimbul unui preț, denumit chirie.

Operațiunea de arendare are drept obiect exploatarea pe o durată determinată a bunurilor agricole, contra unui preț stabilit prin contractul încheiat între:

- proprietar, în calitate de arendator;
- uzufructuar, în calitate de arendaș.

Contractul de arendare

Arendarea se face doar pe baza unui contract scris. Proprietarii terenurilor care obțin venituri din arendarea

bunurilor agricole din patrimoniul personal au obligația înregistrării contractului încheiat între părți la organul fiscal competent al arendatorului. Orice modificare care intervine ulterior încheierii contractului se înregistrează la organul fiscal competent în termen de 15 zile de la data la care a intervenit modificarea.

Același contract trebuie înregistrat în termen de 15 zile de la data încheierii și la consiliul local unde este situat bunul agricol dat în arendă. Un exemplar al contractului trebuie depus la consiliul local în a cărui rază teritorială se află bunurile agricole arendate pentru a fi înregistrat într-un registru special ținut de secretarul consiliului local.

Conform înțelegerii între părțile contractante, plata arendeii se face la termenul stabilit, fie în numerar, fie în natură.

Părțile participante la tranzacție în cadrul unui contract de arendare sunt:

● **arendatorul**

Arendator poate fi un proprietar, un uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole. Calitatea de arendator poate fi deținută fie de către o persoană fizică, fie de către o persoană juridică.

● **arendașul**

Calitatea de arendaș poate fi deținută de:

- o persoană fizică de naționalitate română sau străină obligată să aibă fie pregătire de specialitate agricolă, fie un atestat de cunoștințe agricole, fie o practică agricolă;
- o persoană juridică română sau străină obligată să aibă ca obiect de activitate exploatarea bunurilor agricole.

Regulile particulare în aplicarea arendării sunt cele reglementate la secțiunea a 3-a din Codul civil de la art. 1836 la art. 1850.

SFATUL NOSTRU

Aceste reguli sunt utile pentru aplicarea unui tratament fiscal corect în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea TVA.

Modalitatea de plată a arendei

Arenda se poate achita prin negocierea uneia din următoarele trei modalități posibile:

- în produse;
- în produse și bani;
- numai în bani.

● Plata în natură a arendei nu este un „schimb” de bunuri contra servicii, ci doar o modalitate permisă de lege pentru stingerea unei obligații de plată rezultate din contractul de arendare încheiat între părți.

Regimul fiscal al arendării

D.p.d.v. al TVA, tratamentul fiscal al operațiunii de arendare are în vedere calitatea juridică a proprietarului bunurilor agricole care fac obiectul contractului de arendare.

a) când arendatorul este o persoană impozabilă:

Astfel, **dacă proprietarul, uzufructuarul sau deținătorul legal al bunurilor agricole este o persoană juridică** înregistrată în scopuri de TVA, cu regim mixt, serviciul de arendare poate fi considerat operațiune scutită de TVA fără drept de deducere a taxei aferente achiziției de bunuri și prestării de servicii destinate realizării acestui serviciu. Scutirea este reglementată prin articolul 292 alineatul (2) litera e) din Codul fiscal.

Arendarea este operațiune scutită de TVA doar opțional, deci, înainte de încheierea contractului, cele două părți contractante pot decide asupra regimului de TVA aplicabil astfel încât în contractul încheiat, la articolul 6 alineatul (1), „nivelul arendeii” să se facă mențiunea:

- „scutit de la plata TVA” (în situația în care se aplică regimul de scutire fără drept de deducere);
- „exclusiv TVA” (în situația în care se optează pentru aplicarea regimului normal de taxare cu cota standard TVA).

SFATUL NOSTRU

Aplicarea regimului de scutire fără drept de deducere de către arendator se recomandă doar în situația în care arendașul este o persoană fizică sau o persoană juridică care nu este înregistrată în scopuri de TVA. Dacă se aplică regimul de scutire, arendatorul nu trebuie să mai colecteze TVA pentru arenda percepută, motiv pentru care emite factura fără să colecteze TVA.

În situația în care arendașul este, la rândul său, o firmă înregistrată în scopuri de TVA, este recomandabil ca arendatorul să aplice regimul normal de taxare cu cota standard TVA de 20% pentru arenda negociată care trebuie facturată arendașului. Dacă se decide aplicarea acestui regim, arendatorul este obligat:

- să depună la organul fiscal teritorial o notificare de taxare a operațiunii de arendare;
- să transmită arendașului o copie a notificării depuse și înregistrate la organul fiscal competent.

Dacă prin contract se prevede plata în natură a arendeii, iar arendașul este o persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA, plata în natură a arendeii este pentru arendaș similară unei livrări de bunuri către arendator. Din acest motiv, arendașul trebuie să întocmească o factură pentru bunurile

**plata în
natură**

livrate prin care colectează TVA. În situația în care arenda-torul nu utilizează regimul de deducere a TVA pe bază de pro rata, pentru suma TVA înscrisă în factura arendașului, arenda-torul își poate exercita dreptul de deducere a TVA chiar dacă nu a formulat opțiunea de taxare pentru arenda-rea terenului. Practic, bunurile primite ca plată în natură a arendeii nu au legătură directă cu arendarea terenului de pe care a fost obținută recolta.

● **Arendarea de către arenda-tor a unui bun agricol este operațiune scu-tită fără drept de deducere, dar cu drept de opțiune pentru aplicarea regi-mului normal de taxare, iar plata în natură a arendeii de către arendaș este operațiune taxabilă obligatoriu.**

Aducerea la îndeplinire a obligațiilor asumate prin con-tract de către cele două persoane impozabile, prin contrac-tul de arendare cu plata în natură, constă în realizarea a două operațiuni distincte ca activități economice, tratate diferit d.p.d.v. al TVA:

- d.p.d.v. al arenda-torului: arendarea este o prestare de serviciu încadrată la operațiune scutită fără drept de deducere, dar cu posibilitatea formulării opțiunii de taxare;
- d.p.d.v. al arendașului: plata arendeii în natură este o livrare de bunuri încadrată la operațiune taxabilă **obli-gatoriu** cu cota standard TVA sau cu cota redusă, în funcție de natura bunurilor.

Altfel spus, în situația în care arendașul este o persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA și contravaloarea arendeii se achită arenda-torului în natură, arendașul persoa-nă juridică trebuie să colecteze TVA la valoarea bunurilor livrate în schimbul arendeii datorate.

Pe măsura desfășurării activității de exploatare a bunu-rilor agricole, arendașul înregistrat în scopuri de TVA are dreptul să deducă suma TVA deductibilă înscrisă în