

DECIZIA nr. 338 din 25.09.2020 privind soluționarea contestației formulate de **Întreprinderea individuală BT**, cu sediul în sector X, București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...../2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBSX-AIF-.....2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_.... de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația Întreprinderea individuală BT – CUIînregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSX_AIF-CCC/2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBSX_AIF-DDD/2020 și comunicată sub semnătură în data de2020, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **V lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de Întreprinderea individuală BT.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la Întreprinderea individuală BT pentru perioada 01.11.2017-31.10.2019 în vederea soluționării DNOR nr. ... prin care persoana impozabilă a solicitat rambursarea TVA în sumă de R lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBSX_AIF-DDD/2020, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSX_AIF-CCC/2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de V lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitată la rambursare și la stabilirea unei diferențe suplimentare de TVA de plată în sumă P lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă de contribuabil cu suma de V1x lei pentru investiția în valoare de G lei cu TVA aferentă de Dt lei, din care TVA admisă la deducere Da lei reprezentând "reconversia solului prin drepturi de replantare individuală pe o suprafață de 86,64 ha în comuna Q, jud. W și sistem de susținere", în fapt 85,93 ha conform declarației APIA deoarece la data de 31.12.2018 a fost schimbată destinația

investiției pentru o suprafață de 45,43 ha prin expirarea contractului de arendă nr. Ca2x/03.05.2011 conform actului adițional din data de 20.04.2016.

Totodată, nu s-a admis la deducere TVA în sumă de V2y lei, din care V2ya lei din factura nr. 687/28.02.2019 și V2yb lei din factura nr. 690/31.03.2019 de la furnizorul FZR SRL reprezentând contravaloarea lucrări efectuate în vie pentru o suprafață de 39 ha pentru care contribuabilul nu mai deține contract de arendă.

II. Prin contestația formulată Întreprinderea individuală BT solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de V lei, arătând următoarele:

Referitor la TVA în sumă de V1x lei, contribuabil susține că ajustarea este eronată având în vedere definiția termenului de bun de capital de la art. 305 alin. (1) lit. a) și d) și art. 266 alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 și a termenului de bun imobil de la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, precum și a pct. 79 alin. (7) din Normele metodologice, care face trimitere pentru încadrarea în art. 305 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal doar a bunurilor imobile.

Contribuabilul susține că plantația de vie nu este bun imobil, adică teren constructibil sau construcție, ci este doar bun de capital, iar obligația de ajustare intervine doar pentru o perioadă de 5 ani conform art. 305 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

În privința neacceptării la deducere a TVA în sumă de V2y lei, contribuabilul susține că serviciile facturate au fost efectuate și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile conform art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice.

Au fost prezentate contractul de arendă nr. Ca2x/03.05.2011 pentru suprafața de 43,10 ha vie nobilă, actul adițional de prelungire nr. 1/02.05.2016 și actul de încetare la data de 01.04.2019, precum și contractul de arendă nr. Ca1x/04.07.2011 în suprafață de 43,10 ha vie nobilă, actul adițional de prelungire nr. 1/03.07.2016 și actul de încetare la 01.04.2019. Valabilitatea contractelor de arendă nu este reglementată de Codul fiscal drept condiție pentru acordarea dreptului de deducere.

Contribuabilul invocă că fără lucrările esențiale de primăvară în plantație nu s-ar fi putut realiza producția valorificată, iar producția obținută de ... kg struguri nu s-ar fi putut realiza doar pe o suprafață de 1,5 ha pentru care s-a acordat drept de deducere pentru lucrări.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de V1x lei

Cauza supusă soluționării este dacă pentru TVA dedusă aferentă lucrărilor de investiții constând în înființarea unei plantații de vie pe terenuri exploatare de o persoană impozabilă în baza unor contracte de arendă se aplică, la momentul restituirii terenurilor către proprietari, ajustarea TVA în cadrul perioadei de ajustare de 20 ani specifică bunurilor imobile.

În fapt, Întreprinderea individuală BT este persoana impozabilă înregistrată în scop de TVA începând cu data de 02.03.2011 și are ca obiect de activitate cultivarea strugurilor în comuna Q, județul W.

Până la data de 31.12.2018, în calitate de arendaș, Întreprinderea individuală BT a exploatat o suprafață cultivată de viță de vie de 85,93 ha, situată în extravilanul comunei Q, în baza contractelor de arendă nr. nr. Ca2x/03.05.2011 și nr. Ca1x/04.07.2011 încheiate cu persoanele fizice NM și BT în calitate de arendatori. Începând cu data de 16.04.2019 urmare încheierii unui nou contract de arendă nr. Ca3x/16.04.2019 cu persoana fizică și BT în calitate de arendator, suprafața cultivată s-a redus la 40,50 ha viță de vie.

Pe aceste terenuri contribuabilul a realizat investiția reprezentând “reconversia solului prin drepturi de replantare individuală pe o suprafață de 86,64 ha în comuna Q, jud. W și sistem de susținere”, în fapt 85,93 ha conform declarației APIA în valoare de G lei cu TVA aferentă de Dt lei, din care TVA admisă la deducere Da lei. Investiția a constat în lucrări necesare înființării plantației de viță de vie, respectiv defrișare, pregătire teren, fertilizare, instalare tutori, material săditor, studii agrochimice, servicii autogreder, plantare, lucrări de întreținere și instalare sistem de susținere.

Având în vedere că suprafața arendată de la persoana fizică NM a fost restituită acestuia la încetarea contractului de arendare, suprafața de vie declarată la APIA scăzând de la 85,93 ha în anii 2017-2018 la 40,50 ha în anul 2019, precum și faptul că valoarea investiției pe teren de G lei depășește 20% din valoarea plantației date în arendă de 196.981,20 lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă aferentă investiției conform art. 305 alin. (2) lit. b) și alin. (3) lit. d) din Codul fiscal și pct. 79 alin. (6)-(7) din Normele metodologice de aplicare, astfel:

- valoarea TVA admisă la deducere: Da lei;
- data recepționării investiției: 31.07.2013 conform procesului-verbal la terminarea lucrărilor nr. 1/31.07.2013;
- data schimbării destinației: 31.12.2018;
- TVA pe hectar = Da lei / 85,93 ha = H lei/ha;
- TVA aferentă suprafeței încetate la utilizare = (85,93 ha – 40,50 ha) x H lei = K lei;
- TVA ajustată în favoarea statului = K lei / 20 ani x 15 ani = V1x lei.

În consecință, în temeiul art. 305 alin. (1) lit. a) și d), alin. (3) lit. d), alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. d) din Codul fiscal, pct. 79 alin. (6) și alin. (7) din Normele metodologice de aplicare și art. 537 din Codul civil organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă de V1x lei în urma ajustării.

Prin contestația formulată Întreprinderea individuală BT nu contestă calculul propriu-zis al ajustării, ci susține că plantația de viță de vie, deși este bun de capital, nu este bun imobil și, în consecință, perioada de ajustare nu este de 20 de ani, ci de 5 ani, ca pentru restul bunurilor de capital.

În drept, potrivit art. 266 și art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“ Art. 266. – (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

3. *active corporale fixe reprezintă orice imobilizare corporală amortizabilă, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;*”.

“Art. 305. – (1) În sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare.* Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

[...]

d) *taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.*

(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital**, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, **se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):**

a) **pe o perioadă de 5 ani**, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, **altele decât cele prevăzute la lit. b);**

b) **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.**

(3) Perioada de ajustare începe:

[...]

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), 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.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

[...]

d) **în situația în care bunul de capital își încetează existența**, cu următoarele excepții: [...]

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

[...]

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d), **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;**”.

Cu privire la ajustarea TVA pentru bunurile de capital, la pct. 79 alin. (6), alin. (7) și alin. (13) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se precizează următoarele:

“79. (6) **Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital care fac obiectul** închirierii, leasingului, concesiunii sau **oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane**, se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing ori pune la dispoziția altei persoane bunurile respective, **cu excepția situației prevăzute la alin. (7)**. Data la care bunul de capital se consideră achiziționat din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locatar/finanțator. Pentru taxa aferentă achiziției bunurilor de capital care au fost cumpărate de locatar/utilizator printr-un contract de leasing, perioada de ajustare începe la data de 1 ianuarie a anului în care a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, dar ajustarea se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data transferului dreptului de proprietate.

(7) **În aplicarea art. 305 din Codul fiscal, prin bun imobil se înțelege bunurile definite la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Fiecare transformare sau modernizare a unui bun imobil ori a unei părți a acestuia, în condițiile prevăzute la art. 305 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, reprezintă bun de capital al persoanei care este proprietara bunului sau al persoanei la dispoziția căreia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia, în situația în care lucrările de transformare ori modernizare sunt efectuate de către această persoană.** În situația în care valoarea fiecărei transformări sau modernizări nu depășește 20% din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, nu se efectuează ajustări privind taxa pe valoarea adăugată conform art. 304 sau 305 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme metodologice sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. În scopul calculării acestei depășiri se vor avea în vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, așa cum sunt înregistrate în contabilitate, sau, în cazul în care bunurile aparțin unor persoane care nu sunt obligate să conducă evidență contabilă, se va avea în vedere valoarea bunului imobil înainte și după transformare/modernizare stabilită prin raport de expertiză. În cazul în care transformările/modernizările sunt realizate de persoana căreia i-a fost pus la dispoziție bunul imobil, pentru determinarea valorii totale după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, este necesar ca persoana respectivă să obțină de la persoana care i-a pus bunul la dispoziție care este valoarea bunului imobil, sau a părții din bunul imobil, reevaluate, așa cum sunt înregistrate în contabilitate, înainte de efectuarea acestor lucrări. Dacă persoana care a pus bunul imobil la dispoziție este o persoană fizică neimpozabilă sau altă persoană care nu este obligată să conducă evidență contabilă, persoana care utilizează bunul trebuie să determine valoarea bunului imobil înainte și după transformare/modernizare stabilită prin raport de expertiză. Se consideră că bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare ori modernizare,

pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la art. 305 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, la data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză. Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia este majorată valoarea activului corporal fix cu valoarea transformării respective.

(13) **În situația în care în cursul perioadei de ajustare prevăzute la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal expiră contractul de închiriere, leasing, concesiune sau orice alt tip de contract prin care bunul imobil ori o parte a acestuia a fost pus/pusă la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, se consideră că bunul de capital constând în modernizările/transformările efectuate conform alin. (7) își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei impozabile care a utilizat bunul respectiv, conform art. 305 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Ajustarea deducerii aferente operațiunilor de transformare sau modernizare se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal. Dacă lucrările de modernizare/transformare sunt transferate cu titlu oneros proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, se aplică prevederile art. 305 alin. (4) lit. d) pct. 1 din Codul fiscal, respectiv nu se mai efectuează ajustarea taxei”.**

În ceea ce privește bunurile de capital pentru care se aplică perioada de ajustare de 20 de ani prevăzută de art. 305 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, din dispozițiile legale antecitate reiese că în această categorie se includ atât bunurile imobile propriu-zise definite la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, respectiv “construcții/părți de construcții și terenurile pe care sunt construite, precum și orice alte terenuri”, cât și fiecare modernizare ori transformare a acestor bunuri imobile, dacă valoarea modernizării ori transformării este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după modernizare sau transformare.

În speță, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă inițial de Întreprinderea individuală BT pentru investiția constând în reconversia solului prin drepturi de replantare individuală, *cu alte cuvinte pentru lucrări de transformare a terenurilor agricole luate în arendă* de la două persoane fizice *prin (re)înființarea unei plantații de viță de vie* pe aceste terenuri ce depășesc valoarea de 20% din valoarea totală a terenurilor după transformare *întrucât, în cadrul perioadei de ajustare de 20 ani, o parte a terenurilor transformate a fost restituită proprietarului* NM, fără ca investiția să fie utilizată în continuare în scopul activității economice proprii a întreprinderii care a realizat-o și fără ca transferul către proprietar să se facă cu titlu oneros, cu plată, de natură să conducă la realizarea unei operațiuni taxabile.

Prin contestația formulată Întreprinderea individuală BT susține că plantația de viță de vie pe care a înființat-o pe terenurile agricole arendate nu reprezintă bun imobil cu perioada de ajustare pentru TVA de 20 de ani, ci doar o

categorie de bun de capital, altul decât bunul imobil, cu o perioadă de ajustare de numai 5 ani.

Sușinerile contestatorului sunt vădit neîntemeiate pentru motivele ce succed:

Astfel, în primul rând se reține că **potrivit art. 537 din Codul civil sunt considerate imobile** “**terenurile**, izvoarele și cursurile de apă, **plantatiile prinse în rădăcini**, **construcțiile** și orice alte lucrări fixate în pământ cu caracter permanent, platformele și alte instalații de exploatare a resurselor submarine situate pe platoul continental, precum și tot ceea ce, în mod natural sau artificial, este încorporat în acestea cu caracter permanent”.

Din aceste prevederi rezultă cu prisosință faptul că o plantație de viță de vie este considerată bun imobil în înțelesul legislației naționale.

În același sens sunt și prevederile art. 13b din Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor, modificat prin Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 potrivit cărora:

“În aplicarea Directivei 2006/112/CE, următoarele sunt considerate «bunuri imobile»:

(a) *orice parte specifică a pământului, situată la suprafața acestuia sau sub aceasta, în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate sau de posesie;*

(b) *orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;[...]*”.

Calificarea unei plantații de viță de vie drept bun imobil reiese și din exemplele oferite la pct. 45 și pct. 52 din Notele explicative DG TAXUD la normele UE în materie de TVA în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, disponibile și în limba română pe site-ul MFP.

În al doilea rând, invocând definiția prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, contestatorul omite cu desăvârșire faptul că aceste prevederi nu vizează numai construcții și terenuri construibile, ci și orice alte terenuri, după cum reiese chiar din textul legal invocat:

“Art. 292. – (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

*f) livrarea de **construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri**. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile [...]*”.

Rezultă, așadar, că **noțiunea de „bun imobil” pentru care se aplică perioada de ajustare de 20 ani se referă la orice terenuri**, nu numai la terenurile construibile, **asa cum vădit eronat susține contribuabilul, terenul constructibil fiind doar una din categoriile de terenuri împărțite în funcție de destinație și de categoria de folosință, alături de terenurile agricole, inclusiv viile**, terenurile forestiere etc., așa cum ele sunt încadrate potrivit pct. 7-8 din Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul M.A.P. nr. 534/2001, cu modificările și completările ulterioare.

În al treilea rând, contribuabilul omite faptul că *perioada de ajustare de 20 ani se aplică nu numai bunurilor imobile propriu-zise* (construcții și terenuri de orice fel), ci **și operațiunilor de transformare ori de modernizare a acestor bunuri imobile, cum a fost și cazul investiției realizate de contribuabil** pe terenurile agricole luate în arendă reprezentând reconversia solului prin drepturi de replantare individuală pe o suprafață de 86,64 ha în comuna Q, jud. W și sistem de susținere, în valoare de G lei, cu mult peste procentul minim de 20% prevăzut de art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Or, operațiunile de modernizare ori transformare a bunurilor de capital ce depășesc procentul de 20% din valoarea bunului după modernizare ori transformare urmează regimul de ajustare corespunzător bunurilor de capital modernizate ori transformate, *cu alte cuvinte modernizarea ori transformarea realizată de contribuabil prin investiția pentru care și-a dedus TVA urmează același regim de ajustare de 20 ani ca și terenul agricol luat în arendă și supus modernizării ori transformării prin defrișarea plantației vechi și înființarea noii plantații de viță de vie.*

Având în vedere că Întreprinderea individuală BT nu a mai utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile proprii investiția realizată asupra terenului agricol luat în arendă, acesta fiind restituit proprietarului NM ca urmare a încetării contractului de arendă înaintea expirării perioadei de ajustare de 20 ani de la data realizării investiției, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă de contribuabil pentru această investiție la momentul schimbării de destinație în favoarea proprietarului terenului, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V2y lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii constând în lucrări agricole asupra unui teren cu vie, în condițiile la momentul efectuării lucrărilor terenul era în patrimoniul personal al persoanei fizice, iar la încheierea noului contract de arendare terenul a fost predat, respectiv primit în starea de la momentul predării-primirii, adică după efectuarea lucrărilor.

În fapt, Întreprinderea individuală BT a exploatat o suprafață cultivată de viță de vie de 85,93 ha, situată în extravilanul comunei Q, în baza a două contracte de arendă:

- contractul de arendă înregistrat la Consiliul local Q sub nr. Ca2x/03.05.2011 încheiat cu persoana fizică NM pentru suprafața de 43,10 ha vie nobilă, pe o perioadă de 5 ani, cu valabilitate prelungită până la data de 16.04.2019 conform actului adițional nr. 1/02.05.2016 neînregistrat;

- contractul de arendă înregistrat la Consiliul local Q sub nr. Ca1x/04.07.2011 încheiat cu persoana fizică BT pentru suprafața de 43,10 ha vie nobilă, pe o perioadă de 5 ani, cu valabilitate prelungită până la data de 16.04.2019 conform actului adițional nr. 1/03.07.2016 neînregistrat.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, cu adresa nr. 2592/27.05.2020 Primăria Comunei Q a transmis anexate în copie conformă cu originalul contractele de arendă și de proprietate cu care figurează Întreprinderea individuală BT în evidențele registrului agricol.

În privința actelor adiționale, din documentele transmise de primărie rezultă că:

- la contractul de arendare nr. Ca2x/03.05.2011 încheiat cu persoana fizică NM a fost încheiat în data de 20.04.2016 actul adițional înregistrat la Primăria Comunei Q sub nr. **559/27.04.2016** prin care valabilitatea contractului a fost prelungită până la data de **31.12.2018**;

- la contractul de arendare nr. Ca1x/04.07.2011 încheiat cu persoana fizică BT a fost încheiat în data de 20.04.2016 actul adițional înregistrat la Primăria Comunei Q sub nr. **560/27.04.2016** prin care valabilitatea contractului a fost prelungită până la data de **31.12.2018**.

Cu adresa nr. 3457/17.06.2020 **Primăria Comunei Q** a comunicat organelor de inspecție fiscală că **în evidențele sale nu figurează înregistrate actul adițional nr. 1/02.05.2016** la contractul de arendă nr. Ca2x/03.05.2011, cu prelungirea valabilității contractului până la data de 16.04.2019 și **actul adițional nr. 1/03.07.2016** la contractul de arendă nr. Ca1x/04.07.2011, cu prelungirea valabilității contractului până la data de 16.04.2019.

Referitor la această situație, cu adresa înregistrată sub nr. MBS6_AIF-922/30.06.2020 titularul întreprinderii individuale justifică că la momentul în care s-a constatat expirarea valabilității contractelor de arendă încheiate pe 5 ani și "ținând cont de necesitatea de a acoperi perioada valabilității acestora pentru proiectul de reconversie, au fost întocmite ambele variante de contracte, iar dintr-o eroare materială s-au depus cele cu valabilitate la 31.12.2018".

În punctul de vedere cu privire la discuția finală înregistrat sub nr.2020 contribuabilul invocă actul de reziliere începând cu data de 01.04.2019 a contractului de arendă nr. Ca1x/04.07.2011, înregistrat la Primăria Comunei Q sub nr. 459/16.04.2019 și actul de reziliere începând cu data de 01.04.2019 a contractului de arendă nr. Ca2x/03.05.2011, neînregistrat, cu motivarea că nu poate fi tras la răspundere pentru modul de înregistrare și organizare a actelor depuse la primărie.

Organele de inspecție fiscală au reținut că Întreprinderea individuală BT a beneficiat în perioada 01.01.2019 – 31.03.2019 de lucrări agricole efectuate în vie de furnizorul FZR SRL – persoană afiliată contribuabilului conform declarației de afiliere pentru o suprafață de 39 ha pentru care contribuabilul nu mai deținea contract de arendă, determinată ca diferență între suprafața de 40,50 ha declarată la APIA și suprafața de 1,5 ha achiziționată de întreprinderea individuală în nume propriu în baza a două contracte de vânzare-cumpărare încheiate în anul 2014.

Ca atare, nu s-a admis la deducere TVA în sumă de de V2y lei, din care V2ya lei din factura nr. 687/28.02.2019 și V2yb lei din factura nr. 690/31.03.2019, emise de FZR SRL pentru lucrări în vie aferente suprafeței de 39 ha pentru care întreprinderea individuală nu o mai deținea în contract de arendă, urmare expirării contractului nr. Ca1x/04.07.2011 la data de 31.12.2018.

Ulterior, între Întreprinderea individuală BT și BT a fost încheiat un nou contract de arendă înregistrat la Consiliul local Q sub nr. Ca3x/16.04.2019 pentru suprafața de 40,50 ha teren agricol, categoria de folosință "vie".

Prin contestația formulată susține că lucrările agricole respective au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și că în Codul fiscal nu există prevederi

care să condiționeze acordarea dreptului de deducere a TVA de valabilitatea contractelor de arendă.

În drept, potrivit art. 281 și art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 281. – (7) **Prestările de servicii** care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări**, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

“Art. 297. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu sustinerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În speță, Întreprinderea individuală BT reprezentată de titular BT în calitate de arendaș a încheiat cu persoana fizică BT în calitate de arendator un contract de arendă înregistrat la Consiliul local Q sub nr. **Ca1x/04.07.2011** pentru suprafața de 43,10 ha vie nobilă pe o perioadă de 5 ani, care a fost prelungită până la data de **31.12.2018** prin actul adițional încheiat la data de 20.04.2016, înregistrat la Primăria Comunei Q sub nr. 560/27.04.2016. Potrivit art.4 din contract arendașul se obligă să restituie la încetarea contractului terenul arendat în starea în care l-a primit.

Se constată că terenul în cauză nu a fost utilizat de întreprinderea individuală prin constituirea unui patrimoniu de afecțiuune, în condițiile art. 31 alin. (2)-(3) din Codul civil, art. 2 lit. j) din O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale și art. 72 alin. (4) și art. 110 alin. (4) din Normele metodologice privind modul de ținere a registrelor comerțului, de efectuare a înregistrărilor și de eliberare a informațiilor, aprobate prin O.M.J. nr. 2.594/C/2008, contribuabilul optând pentru arendarea terenului.

În data de 28.02.2019, respectiv 31.03.2019 întreprinderea individuală și-a dedus TVA aferentă lucrărilor în vie efectuate în perioada ianuarie – martie 2019 și facturate de FZR SRL cu facturile nr. 687/28.02.2019 și 690/31.03.2019 întocmite de BT, *în condițiile în care terenul pe care s-au efectuat lucrările era deja restituit în patrimoniul personal al persoanei fizice BT ca efect al încetării contractului de arendă*. Reiese că **la data prestării, serviciile respective au fost efectuate pentru suprafețe de teren care nu mai erau alocate activității economice a persoanei impozabile Întreprinderea individuală BT, deci nu puteau fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale acesteia**, de natură să justifice deducerea TVA conform art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

Contribuabilul a justificat această situație prin faptul că la momentul în care s-a constatat expirarea valabilității contractelor de arendă încheiate pe 5 ani și "ținând cont de necesitatea de a acoperi perioada valabilității acestora pentru proiectul de reconversie, au fost întocmite ambele variante de contracte, iar dintr-o eroare materială s-au depus cele cu valabilitate la 31.12.2018" (adresa înregistrată sub nr. MBSX_AIF-....2020).

Această susținere este **vădit neverosimilă**, în condițiile în care actul adițional prin care s-a prelungit valabilitatea contractului de arendă nr. Ca1x/04.07.2011 până la data de 31.12.2018 a fost încheiat la data de 20.04.2016 și înregistrat la Primăria Comunei Q sub nr. 560/27.04.2016, în timp ce actul adițional prin care s-a dorit prelungirea valabilității contractului până la data de 16.04.2019 a fost încheiat în data de 03.07.2016 și nu a fost înregistrat. Deci nu poate fi vorba de "ambele variante de contracte" (acte adiționale, de fapt) încheiate la momentul constatării expirării valabilității inițiale a contractului, din care numai cel cu valabilitate la 31.12.2018 să fie depus/înregistrat, din "eroare", de vreme ce actul prezentat organelor de inspecție fiscală pentru a justifica prelungirea contractului până la data de 16.04.2019 apare ca încheiat la data de 03.07.2016, deci ulterior înregistrării presupus "eronate" a actului încheiat la data de 20.04.2016.

Mai mult, din aceeași adresă reiese că, în fapt, s-a dorit *exploatarea terenului în cadrul întreprinderii individuale doar pe perioada necesară respectării proiectului de conversie*, adică până la data de 31.12.2018, aspect întărit prin faptul că în punctul de vedere cu privire la discuția finală înregistrat sub nr.2020 contribuabilul invocă un act de reziliere înregistrat sub nr. 459/16.04.2019, unde sub propria-i semnătură recunoaște că *motivul rezilierii contractului de arendă nr. Ca1x/04.07.2011 îl reprezintă înnoirea contractului pe FZR SRL, societate cu care se află în relații de afiliere și care a și facturat serviciile pentru care întreprinderea individuală și-a dedus TVA*.

Din cele prezentate rezultă că, în realitate, persoana fizică BT a încetat contractul de arendă nr. Ca1x/04.07.2011 încheiat cu Întreprinderea individuală BT la data de 31.12.2018 și a intenționat să continue exploatarea terenului prin arendare către societatea FZR SRL, cu care se afla în relații de afiliere și care a prestat și facturat serviciile respective.

În aceste condiții, chiar dacă în Codul fiscal nu există prevederi exprese care să condiționeze deducerea TVA de valabilitatea contractelor, așa cum susține contestatorul, organul de soluționare a contestației reține că pentru demonstrarea intenției de a utiliza serviciile achiziționate în folosul propriilor viitoare operațiuni taxabile persoana impozabilă trebuie să prezinte **dovezi obiective** în acest sens, **verificabile din perspectiva unui observator neutru și care să depășească caracterul pro-causa, având în vedere că tranzacțiile în discuție au fost realizate între persoane afiliate**, în fapt aceeași persoană fizică semnând pentru toate părțile din contracte și pentru întocmirea devizelor de lucrări și facturilor din care s-a dedus TVA. Or, din cele anterior prezentate, reiese o situație de fapt contrară susținerilor contestatorului, în sensul că persoana impozabilă Întreprinderea individuală BT ar fi exploatat terenul în discuție în folos propriu la momentul prestării serviciilor.

În ceea ce privește invocarea faptului că fără lucrările facturate de FZR SRL nu s-ar fi putut realiza producția agricolă valorificată ulterior, se reține că

potrivit art. 281 alin. (7) din Codul fiscal **serviciile sunt considerate efectuate** la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare, în speță la data emiterii facturilor nr. 687/28.02.2019 și nr. 690/31.03.2019, deci **la momentul când terenul era în patrimoniul personal al persoanei fizice** BT. Ulterior, la data de **01.04.2019** când a fost încheiat contractul de arendă nr. Ca3x/16.04.2019, arendașul **Întreprinderea individuală BT a primit terenul** în suprafață de 40,5 ha **în starea de vegetație în care plantația de vie era la momentul încheierii noului contract**, adică după efectuarea lucrărilor în vie în perioada ianuarie – martie 2019.

Din cele antereferite reiese că Întreprinderea individuală BT nu a prezentat dovezi obiective din care să reiasă indubitabil că la data prestării serviciilor terenul pe care s-au efectuat lucrările agricole era în exploatarea întreprinderii individuale și că lucrările erau efectuate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile proprii, de natură să contureze o altă situație faptică și juridică care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 266 alin. (1) pct. 3, art. 281 alin. (7), art. 292 alin. (2) lit. f), art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 305 alin. (1) lit. a), alin. (2) lit. b) și alin. (3) – (5) din Legea nr. 227/2015 din Codul fiscal, pct. 79 alin. (6), alin. (7) și alin. (13) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 537 din Codul civil și art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația Întreprinderii individuale BT formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSX_AIF-CCC/2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBSX_AIF-DDD/2020 pentru TVA în sumă de **V lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.