

Așteptarea a luat sfârșit! Deblocarea tranzacțiilor cu terenurile agricole extravilane



Blocajul care a persistat doi ani și jumătate la nivelul tranzacțiilor cu terenurile agricole situate în extravilan dobândite cu mai puțin de 8 ani în urma pare să fi ajuns la final. Pe data de 2 februarie 2023 a intrat în vigoare un nou act normativ care acopera o serie de goluri legislative care faceau imposibilă autentificarea de către notari a contractelor de vânzare a anumitor terenuri agricole extravilane.

Cum s-a ajuns aici. Traseul sinuos al modificărilor legislative relevante

La 13 octombrie 2020 au intrat în vigoare o serie de modificări legislative aduse Legii nr. 17/2014 *privind unele măsuri de reglementare a vânzării terenurilor agricole situate în extravilan și de modificare a Legii nr. 268/2001 privind privatizarea societăților ce detin în administrare terenuri proprietate publică și privată a statului cu destinație agricolă și înființarea Agenției Domeniilor Statului („Legea 17”)*, introduse prin Legea 175/2020 pentru modificarea și completarea Legii 17 („**Legea 175**”). Absența unor acte normative care să aducă lumina în procesul de interpretare și aplicare a Legii 175 a generat blocajul menționat mai sus.

În iunie 2022, Guvernul a emis Ordonanța de urgență nr. 104/2022 pentru modificarea și completarea Legii 17 („**OUG 104**”). OUG 104 a introdus o serie de completări și clarificări binevenite în legătură cu impozitarea tranzacțiilor privind terenurile agricole extravilane, însă a rămas în continuare nereglementată procedura de calcul, încasare și plată a impozitului, fără de care aplicarea legii era imposibilă. Deși această procedură ar fi trebuit aprobată încă de la finalul lunii august 2022, abia la 2 februarie 2023 a intrat în vigoare Ordinul comun emis de MADR și Ministerul Finanțelor nr. 396/2022/883/2023 („**Ordinul**”) ce reglementează procedura privind calculul, încasarea și plată impozitului, precum și obligațiile declarative stabilite în condițiile art. 4² din Legea 17.

Ce tranzacții sunt vizate?

Urmare a aprobării Ordinului ar trebui să fie deblocate tranzacțiile privind terenurile agricole situate în extravilan dobândite cu mai puțin de 8 ani în urma, prevăzute la articolul 4² din Legea 17, așa cum a fost ea modificată prin Legea 175, și anume:

1. vânzarea terenurilor agricole extravilane prin act autentic notarial, înainte de împlinirea a 8 ani de la cumpararea terenurilor – *vânzarea clasică*;
2. vânzarea pachetului de control al persoanei juridice care are în proprietate unul sau mai multe terenuri agricole situate în extravilan și

care reprezinta mai mult de 25% din activele sale, în masura în care înstrăinarea are loc înainte de împlinirea a 8 ani de la dobândirea oricărui dintre aceste terenuri. Precizăm ca verificarea condiției legate de înstrăinare înainte de împlinirea a 8 ani de la dobândirea terenurilor se extinde și la perioada deținerii de către acționarul/ asociatul care a adus terenurile ca aport în natura la capitalul social al persoanei juridice proprietar al terenurilor, după caz; și

3. perfectarea tranzacțiilor precizate la punctele de mai sus prin hotărâre judecătorească ce ține loc de contract de vânzare.

Impozit de 80%. Când este datorat și cum se calculează, încasează și plătește?

Pentru tranzacțiile menționate mai sus se aplică un impozit de 80% din diferența pozitivă dintre (i) valoarea terenurilor agricole de la data vânzării/ data înstrăinării pachetului de control și (ii) cea de la data cumpărării/ dobândirii terenurilor, determinată potrivit valorii orientative stabilite prin expertizele/ studiile de piață întocmite de camerele notariilor publice pentru respectivele perioade.

În ceea ce privește vânzarea terenurilor agricole extravilane cumparate cu mai puțin de 8 ani în urmă, impozitul de 80% este datorat de proprietar numai în situațiile în care terenurile respective au fost dobândite prin cumpărare, nu și prin alte moduri de dobândire (e.g. schimb, donație, moștenire, uzucapiune, dare în plată).

Pe de altă parte, în cazul vânzării pachetului de control, impozitul de 80% este datorat în toate cazurile în care persoana juridică ale cărei participații se vând deține în proprietate terenuri agricole extravilane dobândite sub orice formă, nu doar prin cumpărare, cu mai puțin de 8 ani în urmă.

În ceea ce privește *vânzarea clasică*, Ordinul rezolvă problemele de interpretare a Legii 17 și clarifică modul de calcul, încasare și plată a impozitului de către notarii publici. Aceștia din urmă trebuie să calculeze și să încaseze impozitul înainte de autentificarea contractului de vânzare și să îl declare integral ca venit la bugetul de stat, lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care l-au încasat.

Totuși, ce rămâne de lamurit?

Dacă, în ceea ce privește *vânzarea clasică*, procedura de încasare și plată a impozitului este acum clară, nu se poate spune același lucru și în cazul celorlalte două situații de vânzare menționate mai sus.

Astfel, în cazul vânzării pachetului de control, vânzătorul are obligația de a calcula impozitul și de a declara la organul fiscal central competent venitul obținut, în maximum 10 zile de la data transferului. Pentru implementare, mai este nevoie de adoptarea unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) care să aprobe modelul și conținutul declarației ce trebuie completată în acest sens, respectiv modelul și conținutul deciziei de impunere în baza căreia va fi plătit impozitul (care va fi scadent în termen de 60 zile de la data comunicării acestei decizii).

De asemenea, în cazul vânzărilor realizate prin hotărâri judecătorești ce țin loc de contract de vânzare, instanțele care pronunță aceste hotărâri ramase definitive comunică organului fiscal central hotărârile și documentația aferentă, iar organul fiscal stabilește în termen de 60 zile de la primirea documentației impozitul datorat, prin emiterea deciziei de impunere, ale cărei model și conținut încă necesită aprobare.

Dubla impozitare? Perspectiva Codului Fiscal

Impozitul de 80% este un impozit suplimentar față de cele datorate în general, conform Codului Fiscal, la transferul terenurilor sau al

titlurilor de participare (i.e. impozit pe venitul din transferul bunurilor din patrimoniul personal/ impozitul pe venitul din investiții, în funcție de modalitatea de vânzare, pentru persoane fizice, respectiv impozit pe profit/ impozit pe veniturile micro-întreprinderilor, în cazul persoanelor juridice).

Mai mult decât atât, indiferent de *vânzarea clasică* sau vânzarea pachetului de control, în cazul în care vânzătorul este platitor de impozit pe profit, cheltuiala cu acest impozit de 80% este o cheltuială nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal. Totodată, indiferent de metoda de vânzare, în cazul în care vânzătorul este o persoană nerezidentă fiscal în România, impozitul de 80% nu face parte din domeniul de aplicare a convenției de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu țara de rezidență fiscală a vânzătorului, dacă există.

Este interesant de observat faptul că, în cazul vânzării pachetului de control, calculul impozitului de 80% se face de către organul fiscal central competent. În condițiile în care organul fiscal central a renunțat cu ceva timp în urmă la obligația de calculare a impozitelor pe baza veniturilor declarate de contribuabilii persoane fizice, acum vedem că această obligație se extinde chiar și la nivelul persoanelor juridice. Rămâne de văzut și modalitatea în care organul fiscal central competent va face acest calcul, în condițiile în care vânzătorul pachetului de control este obligat să declare venitul obținut din vânzarea titlurilor de participare, iar nu valorile în baza cărora se calculează impozitul de 80%.

La fel, rămâne de văzut și cine ar trebui obligat să declare venitul obținut și să plătească acest impozit de 80% în cazul în care are loc o vânzare a pachetului de control, dar niciunul din vânzători nu deține individual acest pachet.

Concluzie

Clarificările introduse prin Ordin sunt binevenite, făcând posibilă eliminarea blocajului în unele dintre tranzacțiile imobiliare relevante. În același timp, pentru a permite completă deblocare a tuturor situațiilor relevante, se impune adoptarea cu celeritate a ordinului președintelui ANAF menționat anterior.

Articol scris de **Madalina Mitan** (managing attorney at law, real estate & constructions), **Steliana Stroe** (attorney at law, real estate & constructions), **Adriana Stoian** (head of tax) – Schoenherr și Asociații SCA