



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Teleorman**



Str. Dunării nr. 188  
Alexandria, Teleorman  
Tel : +0247 312 788  
Fax : +0247 421 178  
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

## DECIZIA

Nr. 166 din 20. 07. 2012

**Privind:** soluționarea contestației nr. ... / ... . ... , înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... / ... . ... , formulată de SOCIETATEA AGRICOLĂ ,, ... .. ” SAG, cu sediul social în Sat ..., Com. ... .. , Jud. ... ,retrasă de D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. ... / ... . ... împreună cu Referatul motivat fără număr, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice ... sub nr. ... / ... . ...

**SOCIETATEA AGRICOLĂ ,, ... .. ” SAG** cu sediul social în Sat ... , Com. ... .. , Jud. ... , a depus contestația nr. ... / ... . ... la Direcția Generală a Finanțelor Publice ... , înregistrată sub nr. ... / ... . ... , împotriva măsurilor dispuse prin Raportul de Inspecție Fiscală, încheiat la data de ... . ... , înregistrat sub nr. ... – ... / ... . ... , sintetizat în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... – ... / ... . ... privind, T.V.A..

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Biroul Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. ... / ... . ... a solicitat la D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală următoarele:

- să constituie dosarul contestației;
- să verifice condițiile obligatorii;
- să întocmească referatul cu propunerile de soluționare;
- dovada când s-a primit Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată;
- dacă au fost sesizate organele de cercetare penală.

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală a depus referatul motivat cu adresa nr. ... / ... . ... . ... la Direcția Generală a Finanțelor Publice ... înregistrat sub nr. ... / ... . ... . ... arătând motivele de fapt și de drept și făcând mențiunea că **nu a constatat fapte de natură penală și nu s-a întocmit sesizare penală.**

În condițiile arătate, se reține faptul că suma contestată parțial, este ceea ce este înscrisă în titlu de creanță atacat, respectiv Decizia de impunere – privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... – ... .. din ... . ... . ... potrivit căreia suma totală stabilită este de ... **lei**, după cum urmează:

**- T.V.A. stabilită suplimentar de plată = ... lei.**

Astfel, obiectul contestației parțiale îl constituie, obligațiile fiscale stabilite în sarcina petentei de către reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală în sumă totală de ... **lei**, după cum urmează:

**- T.V.A. = ... lei,**

prin:

**1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată înregistrată dub nr. ... – ... .. / ... . ... . ... ;**

**2. Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... – ... .. / ... . ... . ... .**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007 cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește respectarea termenului legal de depunere a contestației (30 zile).

Văzând că în speța de față sunt întrunite celelalte proceduri de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice ... , este competentă să se pronunțe asupra cererii.

**I. Prin cererea nr. ... / ... . ... . ... , înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... / ... . ... . ... , Societatea Agricolă „ ... .. ” SAG contestă Raportul de inspecție fiscală nr. ... . ... - ... / ... . ... . ... în urma căruia s-a emis Decizia de impunere – privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... .. - ... / ... . ... . ... emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, pe care o contestă parțial pentru următoarele motive:**

Societatea Agricolă ... .. a solicitat la D.G.F.P. ... – A.N.A.F. – A.F.P. – ... prin ... – ... înregistrată cu nr. ... / ... . ... . ... rambursare de T.V.A. în sumă de ... lei.

În urma verificărilor organele de control au stabilit T.V.A. suplimentar de plată în sumă de ... lei rămânând să ramburseze societății agricole doar suma de ... lei.

Suma de ... lei calculată suplimentar de plată la T.V.A. se compune din ... lei sumă dedusă eronat la T.V.A. și pe care societatea o însușește și suma de ... lei care este T.V.A. colectat la produsele agricole ... și ... distribuite la membrii societății în sumă de ... lei și pentru care Societatea Agricolă nu este de acord să fie calculată.

Petenta își sprijină prezenta contestație pe următoarele:

- 1) – Potrivit Statutului Societății Agricole – Act adițional autentificat sub nr.

... / ... . ... . ... și înscris în Registrul Societății ținută la Judecătoria ... .. prin Încheierea nr. ... / ... . ... . ... care la CAP 2 – art. 6 paragraful stipulează:

*„ Membrii societății au dreptul să primească pentru terenul înscris în societate, conform Hotărârii Adunării Generale, în funcție de structura anuală a culturilor, ca producția de pe o anumită suprafață pentru care cheltuielile au fost suportate de societate să fie atribuite acestora în natură, în bani, în cote procentuale de până la 50%, iar diferența de producție să fie valorificată de societate pentru a crea venit în vederea acoperirii cheltuielilor aferente.*

*Din această clauză statutară rezultă că societatea agricolă dispune și este proprietară doar pe 50% din producția obținută de pe o anumită suprafață de teren pentru care a suportat cheltuielile. Restul de 50% este atribuit în natură, în bani, sau în procentaje membrilor societății, nu aparține societății, nu aparține societății conform convenției părților. Acestea apar ca o condiție pentru terenul înscris în societate”.*

2) – Livrarea produselor agricole membrilor asociați în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra terenului agricol nu intră în sfera de aplicare a T.V.A. deoarece potrivit Statutului Societății pământul adus în societate ca aport social pentru a fi lucrat în comun nu se evaluează deoarece rămânând proprietate privată a fiecărui asociat, obiectul de cativitate al societății constând în „cultivarea în comun a pământului”.

Conform art. 2 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000 privind T.V.A., în sfera de aplicare a T.V.A. se cuprind operațiunile de plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit ordonanței, efectuate într-o manieră independentă de către contribuabil, privind livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport de bunuri la capitalul social, iar potrivit art. 3 alin. (1) din Legea nr. 345/2002, privind T.V.A., prin livrarea de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor destinate de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora în cauză nu suntem în situația unui transfer al dreptului de proprietate asupra produselor agricole de la societatea agricolă către membrii asociați care au adus pământ în societate ca aport social, bunurile rezultate din exploatarea acestor terenuri nefiind proprietatea societății, ci persoanelor care păstrează dreptul de proprietate asupra terenurilor și au fost de acord ca în schimbul dreptului de folosință asupra acestora să primească o cotă prevăzută în statut, de produse, distribuirea acestor produse către asociați, făcându-se cu titlu gratuit în funcție de suprafața de teren adusă în societate în baza statutului și deci neconstituind o livrare de bunuri în sensul art. 3 alin. (1) din Legea nr. 345/2002.

Distribuirea produselor către asociați se face în baza unui document „borderou” și nu în baza unei facturi fiscale și nu reprezintă nici o plată în natură în sensul pct. 8.2 din H.G. nr. 401/2000 și art. 3 lit. f) din H.G. nr. 598/2000, ceea ce înseamnă o remunerație în schimbul prestării unei activități care nu ar fi stabilită în bani, fiind o cheltuială a societății pentru dreptul de folosință asupra unor terenuri aduse în societate ca aport social, această operațiune fiind specifică societăților agricole.

Atribuirea produselor către asociați nu constituie un transfer de proprietate, deoarece legea stabilește că este cheltuială și nu venit mai ales că atribuirea se face fără plată, deoarece T.V.A. potrivit legii, se colectează și se deduce numai din facturile fiscale.

Deasemeni în H.G.R. nr. 402/19.05.2000 pentru aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit la **Capitolul:**

- cheltuieli nedeductibile la litera „u” din instrucțiuni se prevede:
- cheltuielile înregistrate la societățile agricole constituite în baza Legii

36/1991 pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați peste cota de distribuire din producția realizată din folosința acestuia prevăzută în contractul de societate și asociere, prevedere reluată și în Legea nr. 571/2003 art. 21 pct. 4, lit. g) deoarece atribuirea produselor pe borderou se efectuează fără plată (cu titlu gratuit) și nu reflectă o vânzare.

În fapt valoarea produselor atribuite membrilor asociați reprezintă o cheltuială deductibilă care în practică se înregistrează în contabilitate pe baza documentului justificativ intitulat „Borderou”.

Prin urmare produsele convenite și predate membrilor asociați de către Societatea Agricolă ... .. nu intră în sfera de aplicare a T.V.A.

Pentru aceste considerente petenta solicită anularea deciziei de impunere nr. ... – ... nr. ... / ... . ... . ... comunicată și înregistrată la Societatea Agricolă ... .. cu nr. ... / ... . ... . ... și exonerarea societății de la plata sumei de ... lei deoarece temeiurile legale invocate de organele de control fiscale ale D.G.F.P. ... sunt interpretate eronat și nefondat.

Petenta menționează că organele de control fiscal ale D.G.F.P. ... au procedat la calcularea T.V.A. asupra produselor livrate membrilor asociați și cu decizia nr. ... / ... . ... . ... , decizie care a fost anulată de Tribunalul ... - Secția civilă – Dosar nr. ... / ... / ... – SENTINȚA CIVILĂ NR. ... / ... . ... . ... (pe care o depune alăturat) și de către Curtea de Apel ... - secția a – VIII-a.

**II. Din Raportul de Inspecție Fiscală încheiat la data de ... . ... . ... înregistrat sub nr. ... – ... .. / ... .. , sintetizat în Decizia de impunere – privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, înregistrată sub nr. ... – ... .. / ... .. , se rețin următoarele:**

***Obiectul controlului: verificarea modului de înregistrare a T.V.A. deductibilă, T.V.A. colectată, de determinare a T.V.A. de rambursat sau de plată pe perioada ... .. – ... ..***

*Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:*

### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlului VI din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, O.M.F.P. 263/2010.

Agentul economic este înregistrat ca plătitor de T.V.A. de la data de ... . ... . ... , conform certificatului de înregistrare în scopuri de T.V.A. seria ... , nr. ... , perioada fiscală fiind luna calendaristică, conform art. 156<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Procedura de inspecție fiscală utilizată a fost verificarea în totalitate a documentelor justificative și financiar – contabile din evidența contribuabilului, conform art. 97 alin. (3), lit. a) din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat următoarele documente:

- Deconturile de T.V.A.;
- Jurnalele pentru cumpărări în care sunt înregistrate operațiunile ce au condus la înregistrarea de T.V.A. deductibilă;
- Jurnalele pentru vânzări în care sunt înregistrate operațiunile ce au

- condus la înregistrarea de T.V.A. colectată;
- Documentele prevăzute la art. 145, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată și Titlul VI, art. 51 din H.G. 44/2004, pentru justificarea T.V.A. deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii;
  - Documentele prevăzute la art. 155, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, pentru determinarea T.V.A. colectată, aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate.

### ***Taxa pe valoarea adăugată deductibilă***

Se determină, de regulă, conform art. 145 – 147 din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 50 – 51 din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

Evidența contabilă este organizată analitic pe fiecare furnizor.

T.V.A de rambursat provine în principal din:

- aplicarea măsurilor simplificate ca urmare a modificării art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform O.U.G. 49/31 mai 2011.

- achizițiile de sămânță, îngrășăminte chimice, pesticide, ierbicide, carburanți și alte materiale necesare desfășurării activității de cultivarea cerealelor de la diverși furnizori din care exemplificăm, S.C. ... S.R.L. ... , S.C. ... S.A., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L. așa cum sunt prezenți și în Anexa nr. ... parte integrantă din prezentul.

T.V.A. deductibilă pe perioada verificată ( ... - ... ) este în sumă de ... lei, conform jurnalului pentru cumpărări anexa nr. ... și a Situației privind înregistrarea și virarea a T.V.A. (anexa nr. 4, pag. 2, parte integrantă a prezentului raport de inspecției fiscale).

Pentru perioada verificată, ca urmare a inspecției fiscale, T.V.A deductibilă se diminuează cu suma de ... lei, pe baza următoarele considerente:

- conform anexei nr. ... , parte integrantă a prezentului raport de inspecție fiscală, contribuabilul a dedus în mod eronat T.V.A. în sumă de ... lei pe bază de bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale reprezentând achiziții de combustibili pentru vehicule care nu se încadrează în prevederile art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede „în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească ... kg și care să nu aibă mai multe de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și respectiv 50% din taxă aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

În urma verificării tuturor documentelor de achiziții de bunuri și prestări servicii nu au prezentat indici care să ducă la suspiciuni privind realitatea și legalitatea operațiunilor motiv pentru care nu se impune suspendarea inspecției fiscale în vederea efectuării de controale încrucișate.

b) În ceea ce privește T.V.A. colectată

Se determină de regulă în conformitate cu prevederile art. 137 și 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la baza de impozitare și cotele de impozitare.

În urma inspecției fiscale s-a constatat următoarele:

T.V.A. colectată provine în principal din vânzări produse agricole la diverși clienți din care exemplificăm S.C. ... S.R.L., S.C. ... .. , S.C. ... .. , S.C. ... , S.C. ... .. S.R.L., așa cum sunt prezentați și în anexa nr. ... parte integrantă din prezentul, până la intrarea în vigoare și aplicarea măsurilor simplificate ca urmarea modificării art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform O.U.G. nr. 49/31 mai 2011.

T.V.A. colectată pe perioada verificată ( ... . . . . . - ... . . . . . ) este în sumă de ... lei conform jurnalului pentru vânzări și a Situației privind înregistrarea și virarea a T.V.A. (anexa ... și anexa nr. ... , pag. ... , parte integrantă a prezentului raport de inspecție fiscală).

În urma verificării efectuate s-a constatat că pentru produsele distribuite în luna ... .. contribuabilul nu a colectat T.V.A. afrent în sumă de ... lei conform anexei nr. ... parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală, contrar prevederilor art. 128 alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la art. 128 alin. (1). Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și la alin. (5) Orice distribuie de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuie de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau plăților lor componente a fost dedusă total sau parțial, și art. 134<sup>1</sup> alin. (1).

Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin urmare suma de ... lei se constituie în diferența suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală, supusă impozitării.

Urmare verificării s-au constatat diferențe suplimentare în sumă de ... lei ( ... lei + ... lei) supuse impozitării.

În urma inspecției fiscale parțiale, situația privind T.V.A. de rambursat este următoarea:

- T.V.A. solicitată la rambursare = ... lei;
- T.V.A. fără drept de rambursare = ... lei;
- T.V.A. cu drept de rambursare = ... lei.

În conformitate cu Adresa A.N.A.F. nr. ... / ... . . . . . s-au verificat obiectivele menționate în cuprinsul acesteia astfel:

- S-a procedat la inventarierea producției în stoc la data de ... . . . . . data începerii fiscale conform listei de inventar anexa la prezentul necostatându-se produse în stoc.

- Deasemeni a fost analizată creșterea veniturilor totale și a celor din activitatea de bază pe perioada ... - ... conform anexei nr. ... parte integrantă din prezentul.

Creșterea veniturilor în dinamica de la an la an se datorează în principal din:

- Valorificarea produselor agricole obținute la un preț de desfacere superior celui de producție.

- Creșterea prețurilor de vânzare de la an la an.

Din verificarea principalilor furnizori clienți nu se constată că aceștia intră în

categoria celor care nu depun deconturi de T.V.A. întru-cât din declarația ... în urma verificării neconcordanțelor diferențele față de sumele declarate de parteneri sunt nesemnificative.

Cu privire la diferențele dintre producțiile realizate în dinamică și cele din comunicările D.G.A. nu sânt diferențe semnificative care să necesite aplicarea procedurilor de estimare, producțiile înregistrându-se creșteri.

Pentru producțiile mici realizate în ... societatea a încasat despăgubiri din calamități naturale, stabilite prin H.G. nr. 1202/04.10.2007 pentru secetă.

Deasemeni în evoluția producțiilor nu se constată costuri semnificative iar subvențiile sânt evidențiate și corelate cu suprafețele declarate și confirmate de Primăria pe raza căreia contribuabilul desfășoară activitate de cultivarea cerealelor.

Valorificarea producțiilor se face în principal prin livrare la societăți viabile care reprezintă atât furnizori cât și clienți.

Pe perioada ... – ... contribuabilul a realizat venituri din vânzarea produselor finite după cum urmează:

- ...	=	... lei;
- ...	=	... lei;
- ...	=	... lei;
- ...	=	... lei;
- ...	=	... lei.

Conform adresei nr. ... / ... a M.F.P. – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspecția Fiscală prin care s-a comunicat Metodologia de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată, au fost întocmite Fișa de analiză a T.V.A. deductibilă, anexa nr. ... , Fișa de analiză a T.V.A. colectată, anexa nr. ... și Fișa de analiză a sumei negative de T.V.A., anexa nr. ... , care fac parte integrantă din prezentul Raport de inspecție fiscală.

#### **Motiv de fapt:**

Contribuabilul a dedus în mod eronat T.V.A. pe bază de bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale reprezentând achiziții de combustibili pentru vehicule. Nu colectează T.V.A. aferentă produselor distribuite membrilor asociați.

#### **Temei de drept:**

1. Actul normativ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 154<sup>1</sup>, alin. (1). În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească ... kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

1. Act normativ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 128, alin. (1). Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

1. Act normativ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 128, alin. (5). Orice distribuire de bunuri din activele unei

persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

**III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, se rețin următoarele:**

SOCIETATEA AGRICOLĂ „... ..” SAG cu sediul fiscal în Sat ... , Com. ... ..  
... , Jud. ... se identifică prin următoarele: C.U.I. ... .. , are ca obiect de activitate:  
*Cultivarea cerealelor (excusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase – Cod CAEN 111.*

**1. Cu privire la obligația fiscală stabilită suplimentar de plată în cuantum de ... lei astfel:**

**- ... lei – cu titlu de diferență T.V.A. din calcularea T.V.A. pentru produsele date proprietarilor de pământ pentru suprafețele cu care aceștia sunt înscrși în societate;**

**1.1 În ceea ce privește neacceptarea la rambursare a T.V.A. în cuantum de ... lei**

***Cauza supusă soluționării este aceea dacă măsura luată de organele fiscale – de neacceptare la rambursare a sumei de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată -, are temei legal, și se bazează pe probe recunoscute de lege, în condițiile în care autoarea cererii susține faptul că nu se găsește în situația unui transfer al dreptului de proprietate asupra produselor agricole de la societatea agricolă către membrii societari care au adus terenul în societate ca aport social, situație în care bunurile rezultate în urma exploatării terenului nu sunt proprietatea contestatoarei ci a persoanelor care păstrează dreptul de proprietate asupra pământului; membrii societari fiind de acord ca în schimbul dreptului de folosință asupra terenului să primească o cotă prevăzută din produse, distribuirea acestora către membrii asociați făcându-se în mod gratuit, în funcție de suprafața de teren adusă în societate, în baza statutului, caz în care distribuirea nu constituie o livrare de bunuri în sensul legii, în speță neavând loc o operațiune comercială.***

**În fapt:** așa cum se reține din documentele anexate la dosarul cauzei, prin Decizia de impunere nr. ... – ... .. / ... . ... . ... emisă de Activitate de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului ... în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de ... . ... . ... și înregistrat sub nr. ... – ... .. / ... . ... . ... , au fost stabilite în sarcina societății agricole petiționare obligații suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată la nivelul valorii totale de ... lei prin :

- necolectarea T.V.A. în sumă de ... lei la produsele acordate membrilor societari, în valoare totală de ... lei, pe motiv că această operațiune nu constituie o livrare cu plată, fiind încălcate astfel prevederile art. 128, alin. (5), art. 134, alin. (1) și (2), art. 137, alin.



(1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – pentru care va fi dată soluția în baza considerentelor ce urmează.

**În contradictoriu** cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, petiționara susține că actele administrative fiscale atacate sunt netemeinice și nelegale pe următoarele considerente:

- Societatea Agricolă „... ..” SAG este o societate înființată în baza Legii nr. 36/1991, conform H.J. nr. 7/1991;

- Produsele distribuite membrilor asociați sunt distribuite în conformitate cu prevederile statutare ale societății – la art. 6 din Statutul SAG completat prin actul adițional autentificat sub nr. ... / ... . . . se prevede:

*„Membrii societății au dreptul să lucreze în societate, să fie plătiți în raport cu munca prestată și producțiile obținute, să primească pentru terenul înscris în societate, conform hotărârii Adunării Generale, în funcție de structura anuală a culturilor, ca producția de pe o anumită suprafață pentru care cheltuielile au fost suportate de societate să fie atribuită acestora în natură, în bani, sau în natură și bani, în cote procentuale de până la 50%, iar diferența de producție să fie valorificată de societate pentru a crea venit în vederea acoperirii cheltuielilor aferente”.*

Deci conform Statutului Societății Agricole și a Legii nr. 36/1991 în baza căreia funcționează societatea, 50% din producția realizată nu este proprietatea societății ci a membrilor asociați și deci nu s-a transferat nici un drept de proprietate asupra bunurilor distribuite membrilor asociați și nu s-a încălcat cu nimic prevederile art. 128 alin. (1), (5) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nici prevederile art. 134 ind. 1 alin. (1) din aceeași Lege, întrucât **produsele nu sunt livrate ci predate proprietarilor de drept – membrilor asociați.**

- În practica judiciară aplicată la alte societăți agricole care au făcut obiectul controalelor fiscale, organele judecătorești au stabilit că predarea produselor agricole membrilor asociați, conform prevederilor statutare, nu prezintă livrare de mărfuri și nu trebuie colectat T.V.A.

- Conform art. 141 lit. (k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare arenda este acceptată de la plata T.V.A., ori și acest pământ adus în societate este tot al membrilor asociați și prin analogie distribuția este asemănătoare cu arenda și nu trebuie să fie impozitate, ci să fie exceptate de la plata T.V.A.

- Cum în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, distribuția produselor către membrii asociați nu este cuprinsă textual nici în operațiuni impozabile nici la operațiuni scutite de T.V.A., petenta consideră că este un abuz din parte organelor fiscale de a calcula și percepe T.V.A. pentru ceva ce nu aparține societății agricole și care nu s-a înstrăinat și s-a dat celor cărui aparțin produsele respective conform prevederilor statutare.

Petenta menționează că totdeauna produsele distribuite au fost sub cota de 50% stabilită prin Statutul SAG.

Față de cele menționate mai sus petenta solicită să reexaminăm actele administrative fiscale atacate în prezenta contestație și a se dispune revocarea acestora, în caz contrar se va adresa Tribunalului Teleorman și Curții de Apel București și va solicita cheltuieli de judecată și despăgubiri civile în conformitate cu prevederile art. 8 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 modificată și art. 274 Cod Procedură Civilă.

**În drept:** În vederea pronunțării unei soluții în speța dedusă judecătii, organul de revizuire reține că sunt aplicabile reglementările legale ce urmează a fi citate, în vigoare la data producerii fenomenului economic:

LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 126**

*Operațiuni impozabile*

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

**ART. 127**

*Persoane impozabile și activitatea economică*

(1) *Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

**ART. 128**

*Livrarea de bunuri*

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

[...]

(5) *Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.*

[...]

**ART. 129**

*Prestarea de servicii*

(1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

[...]

#### ART. 134

##### Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[...]

#### ART. 137

##### Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130<sup>1</sup> alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

[...]

Din economia dispozițiilor legale mai sus citate, privind încadrarea operațiunilor în cauză drept impozabile, în raport cu documentele ce constituie dosarul contestației cu privire la susținerile părților, este necesar a se reține că potrivit prevederilor art. 126, alin. (1) din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt operațiuni impozabile în România operațiunile cele care îndeplinesc cumulativ condițiile stipulate la lit. a) – d), așa cum au fost citate anterior.

Operațiunile considerate livrări de bunuri și prestări de servicii sunt stabilite la art. 128 și art. 129 din Codul fiscal.

Iar potrivit art. 127, alin. 2) din Codul fiscal, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități cu caracter economic ce cuprind activitățile producătorilor, comercianților, sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În soluția ce urmează a fi luată, este necesar a se lua act de dispozițiile art. 128 alin. (5) din Codul fiscal, așa cum de asemenea este citat, potrivit cu care **orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații – cazul de față** – sau acționarilor săi, **constituie livrare de bunuri efectuate cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

În această situație, pentru operațiunile prevăzute la art. 128, alin. (5), baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este necesar a se determina în conformitate cu dispozițiile art. 137, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal, constituind prețul de cumpărare al unor bunuri similare ori, în absența acestora, prețul de cost stabilit la data livrării; prevedere legală avută în vedere de organele de inspecție fiscală în momentul stabilirii obligației fiscale în cauză.

În soluția ce urmează a fi dată, organul de revizuire a luat act și de prevederile art. 5 din **Legea 36 din 30 aprilie 1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 97 din 6 mai 1991 -**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cu care:

**Societatea agricolă este o societate de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta din: organizarea și efectuarea de lucrări agricole și îmbunătățiri funciare, utilizare de mașini și instalații, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și alte asemenea activități.**

Precum și de dispozițiile art. 25 al aceluiași act normativ:

**Calitatea de asociat al unei societăți agricole se dobândește prin subscrierea actului de constituire sau, după constituire, prin semnarea unei declarații.**

**În declarație trebuie înscrise datele prin care se identifică persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricol adusă, în folosință, animalele, utilajele, precum și alte bunuri, inclusiv creanțele, cu care titularii intră în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscrise, suma pe care o varsă în contul părților subscrise și data declarației.**

În acest context legislativ, opinia organelor de soluționare este aceea că societatea agricolă petiționară desfășoară activități economice în sensul art. 127, alin. (2) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, situație în care produsele acordate asociaților în schimbul terenului adus în folosință societății, chiar dacă aceasta a considerat acordarea acestor produse o livrare de bunuri fără plată. Potrivit art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin (1) și alin. (2) și cu art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, se consideră livrări de bunuri efectuate cu plată, **taxa pe valoarea adăugată fiind dedusă total.** Situație în care, pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată s-a determinat potrivit art. 137, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal așa cum a fost citat anterior.

Este de reținut și punctul de vedere similar al Direcției Generale Legislație Cod Fiscal din cadrul MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE transmis prin Adresa nr. ... / ... . ... . ... , precum și al Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A. din cadrul MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE transmis prin Adresa nr. ... / ... / ... / ... . ... . ... , în condițiile reglementate de:

\* Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală - publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 513 din 31 iulie 2007-, cu modificările și completările ulterioare:

*ART. 213*

*Soluționarea contestației*

*(2) Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau a altor instituții și autorități.*

\* Ordinul nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – emis de MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE – AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ . publicat în MONITORUL OFICIAL nr. 380 din 31 mai 2011, care dispune:

*9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației*

*9.1. Pentru lămurirea cauzelor, organul de soluționare competent poate solicita puncte de vedere direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau altor instituții competente să se pronunțe în cauzele respective.*

*Direcțiile de specialitate vor transmite punctele de vedere în termen de cel mult 10 zile de la solicitare.*

Astfel, MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE prin organele de specialitate mai sus precizate, respectiv Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Direcția de Legislație în Domeniul T.V.A., opinează:

*„O societate agricolă desfășoară activități economice în sensul art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, fiind considerată persoană impozabilă, în sensul art. 127, alin. (1) din Codul fiscal.*

*Repartizarea producție obținute de adunarea generală a asociațiilor (...) în schimbul terenului adus în folosința societății, (...) conform art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin. (1) și (2) și art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, se consideră livrări de bunuri efectuate cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.*

*Pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se determină conform art. 13, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal”.*

Aducerea în susținerea cauzei a argumentației potrivit cu care dispozițiile art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, nu sunt aplicabile societății agricole petiționarei, - întrucât aceasta este înființată în baza Legii nr. 36/1991, situație în care relevant este raportul juridic stabilit între părți (contractul de societate) -, situație care ar excede dispoziției legale mai sus precizate, atâta timp cât respectiva prevedere legală nu face această diferențiere.

Organele de soluționare a cererii au luat act de existența la dosarul contestației a Referatului privind contestația formulată de societatea agricolă petiționară emis de organele de inspecție fiscală, potrivit cu care în motivarea cererii sunt invocate precizări

care nu sunt edificatoare în cauză, - cu privire la faptul că societatea este înființată și funcționează în baza Legii nr. 36/1991, iar potrivit statutului societății pământul rămâne proprietatea privată a asociațiilor, situație în care produsele distribuite nu reprezintă un schimb de proprietate -, printr-o *interpretare proprie a aplicabilității* dispozițiilor art. 128 alin. (5) din Codul fiscal.

Astfel, chiar și în situația ipotetică în care argumentele petiționarei ar avea susținere – cu privire la neaplicabilitatea dispozițiilor art. 128 alin. (5) din Codul fiscal în speța dedusă judecătii -, documentele la care se face trimitere, respectiv Statutul societății, nu pot modifica dispozițiile specifice prevăzute la pct. 44, alin. (1) al art. 298 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### ART.298

*La data intrării în vigoare a prezentului Cod fiscal se abrogă:*

[...]

#### 44. Orice alte dispoziții contrare prezentului cod.

La sesizarea faptului că petiționara are înființată societate agricolă și funcționează în baza Legii nr. 36/1991 **și nu a Legii nr. 31/1991 privind societățile comerciale**, este necesar a se reține că această dispoziție legală nu se referă la societățile comerciale.

În situația în care societatea agricolă petiționară ar fi dorit să se refere la Legea nr. 31/1990, sugerând faptul că dispozițiile art. 128, alin. (5) al Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **ar fi aplicabile doar în situația societăților care sunt înființate și funcționează în baza Legii nr. 31/1990**, este de asemenea necesar a se reține că această ipoteză ar fi aplicabilă până la data 04 august 2006, când art, 128, alin. (5) al Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, **din forma:**

#### ART. 128

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei societăți comerciale către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a societății, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată. [...]

a fost modificat de pct. 88 al Legii nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 662 din 1 august 2006 – **în forma:**

#### ART. 128

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Întrucât speța dedusă judecătii se plasează temporar în intervalul ... . ... . ... – ... . ... . ... , aplicabile sunt prevederile art. 128, alin. (5) ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum au fost modificate de pct. 88 al Legii nr. 343 din 17 iulie 2006, astfel încât societatea agricolă petiționară, în calitatea sa de *persoană impozabilă*, a distribuit către asociații săi bunuri din activele sale de natura cerealelor ( ... și ... ), în schimbul terenului agricol dat în folosință, activitate care este *asimilată unei livrări de bunuri cu*

plată, în condițiile în care aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă producerii acestora.

Nici susținerile petiționarei cu privire la faptul că este o societate agricolă și nu o societate comercială pe acțiuni, iar membrii acesteia au calitatea de membrii societari și nu de membrii asociați, nu se bazează pe prevederile legale, întrucât într-o astfel de situație, membrii dintr-o societate agricolă au calitatea de asociați, iar cei dintr-o societate comercială pe acțiuni, au calitatea de acționari.

Petenta în contestație menționează că:

„Organele de control fiscal ale D.G.F.P. ... au procedat la calcularea T.V.A. asupra produselor livrate membrilor asociați și cu decizia nr. ... / ... . . . . , decizie care a fost anulată de Tribunalul ... – Secția Civilă – Dosar nr. ... / ... / ... Sentința Civilă nr. ... / ... . . . . și de către Curtea de Apel ... Secția a VIII-a - Decizia Civilă nr. ... / ... . . . . prin care menționează că:

Prin urmare, Produsele convenite și predate membrilor de către societățile agricole nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată”, dar perioada verificată a fost ... / ... . . . .

Nu pot fi reținute ca favorabile argumentele prezentate de petentă la alieatul precedent într-o măsură în speța de față respectiv, Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ... nr. ... – ... / ... . . . . întocmit de organul de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. ... și respectiv Decizia de impunere nr. ... – ... / ... . . . . se referă la o altă perioadă ( ... – ... . . . . ) când fapta constatată de organul de inspecție fiscală intră sub incidența altor acte normative, acte normative care stau la baza soluționării contestației depusă de petentă.

În aceste condiții, cum din documentele care constituie dosarul cauzei aflat în soluționare nu se desprind alte elemente care să ducă la concluzia că nu au fost respectate dispozițiile legale în materie citate, și nici autoarea cererii nu aduce argumente și probe materiale de natură să combată constatările din actul administrativ fiscal atacat, urmează a se proceda la **respingerea ca neîntemeiată** contestația referitoare la acest capăt de cerere, pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

Așa fiind, argumentele **de fapt și de drept** prezentate în susținerea contestației – analizate în limitele sesizării, potrivit dispozițiilor legale în materie -, nefiind de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, conduce la concluzia implicită a menținerii celor stabilite prin **Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... – ... din ... . . . .**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului ... , în cazul taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în cuantumul contestat de ... lei.

\*

\* \*

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a Codului de procedură fiscală adoptat prin O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, directorul executiv al Direcției Generale al Finanțelor Publice ... ,

## DECIDE:

**Art. 1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SOCIETATEA AGRICOLĂ „... ..” SAG cu domiciliul fiscal în Sat ... , Com. ... .. , Jud. ... , pentru capătul de cerere reprezentând diferență T.V.A. stabilită suplimentar la control în sumă de ... lei.**

**Art. 3. Decizia poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă în termen de 6 luni de la data comunicării.**

**Art. 4. Prezenta a fost redactată în ... ( ... ) exemplare, egal valabile, comunicată celor interesați.**

**Art. 5. Biroul de soluționare a contestațiilor va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.**

... .. ,

Director Executiv