

D E C I Z I A

**Nr. 33 bis
din 15.09.2005**

Privind : solutionarea contestatiei formulata de Asociatia Agricola ... cu sediul social in sat ... - comuna ..., judetul ..., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ... sub nr. .../2005.

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ..., prin Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Structura de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal ..., prin Adresa nr. .../2005, cu privire la contestatia inregistrata sub nr. .../2005, formulata de Asociatia Agricola ... cu sediul social in sat ... - comuna ..., judetul ..., ocazie cu care s-a inaintat dosarul cauzei impreuna cu Referatul nr. .../2005, privind propunerile de solutionare.

Petenta contesta partial masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../2005, sintetizat in Decizia de impunere nr. .../2005, ale Activitatii de Control Fiscal ..., prin care i-au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in quantum total de ... lei reprezentand:

- ... lei –T.V.A. aferenta produselor agricole acordate asociatilor (necollectata);
- ... lei – dobanzi de intarziere aferente T.V.A.;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente T.V.A..

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 59/23.06.2005 privind unele masuri de natura fiscala si financiara pentru punerea in aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei nationale, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 20/27.01.2005 si Legii nr. 210/04.07.2005, de aprobare a ultimei ordonante, incepand cu data de 1 iulie 2005, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc si se reflecta in contabilitate in moneda noua fiind rotunjite la 1.000 lei prin reducere cand suma ce urmeaza a fi rotunjita este sub 500 lei si prin majorare cand aceasta este peste 500 lei.

Astfel creantele fiscale contestate sunt in suma de ... lei noi (stabilite prin Decizia de impunere nr. .../2005), din care:

- ... lei –T.V.A. aferenta produselor agricole acordate asociatilor (necollectata);
- ... lei – dobanzi de intarziere aferente T.V.A.;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente T.V.A..

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite si celelalte conditii prevazute de art. 174, art. 175 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond cauza.

I. Asociatia Agricola ... contesta partial masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../2005, sintetizat in Decizia de impunere nr. .../2005, ale Activitatii de Control Fiscal ...

Petenta considera ca aplicarea actelor normative, respectiv a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a fost facuta in mod eronat de catre reprezentantii Activitatii de Control Fiscal ..., in acest sens precizand urmatoarele:

Privitor la perioada 01.01.2002 – 31.12.2003:

- petenta sustine ca Legea nr. 345/2002 nu nominalizeaza distribuirea produselor in natura cuvenite membrilor asociati drept o operatiune purtatoare de T.V.A., in aceste conditii a incheiat un act bilateral (conventie), intre asociatie si membrii asociati, in care s-a prevazut ca obligatiile achitate catre asociati in natura sa se faca cu titlu gratuit (pe baza de borderou), in schimbul aducerii in societate a pamantului, intre cele doua parti neavand loc un act de comert;
- afirma ca aceasta operatiune (achitarea in natura a drepturilor membrilor asociati), nu reprezinta o livrare de bunuri, pentru asociatie aceasta reprezentand o cheltuiala, care nu poate fi impozitata.

Privitor la perioada 01.01.2004 – 31.05.2005:

- autoarea cererii considera ca reprezentantii A.C.F. ..., au asimilat distribuirea produselor agricole cu o livrare de bunuri, interpretand in mod eronat prevederile Legii nr. 571/2003 si neavand in vedere art. 21 lit “g”, care include cheltuielile inregistrate de societatile agricole in categoria cheltuielilor nedeductibile, deasemenea cap. IV pct. 4 alin (2) din H.G. nr. 44/2004 care defineste notiunea de livrare de bunuri;

In conditiile prezentate, petenta considera ca nu datoreaza T.V.A. –ul stabilit suplimentar in sarcina sa, pentru produsele distribuite cu titlu gratuit asociatilor.

II. Prin, Raportul de inspectie fiscala nr. .../2005, ale carui rezultate sunt sintetizate in Decizia de impunere nr. .../2005, organele Activitatii de Control Fiscal ... au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala generala la Asociatia Agricola ..., a avut ca obiectiv: verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor fiscale de catre contribuabil, verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de asociatie.

Cu privire la T.V.A.

Verificarea s-a efectuat in baza prevederilor Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, respectiv a Normelor metodologice de aplicare a acestor acte normative, organele de control constatand urmatoarele:

Privitor la T.V.A. colectata:

In perioada supusa verificarii, agentul economic a acordat asociatilor pe baza de borderou, produse agricole in schimbul cedarii dreptului de folosinta asupra terenurilor agricole proprietatea membrilor asociati, fara a considera aceasta operatiune impozabila si care sa intre in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel , organele de specialitate ale A.C.F. ..., trag concluzia ca asociatia are drept de folosinta asupra pamantului si detine in proprietate produsele obtinute din exploatarea acestuia, rezultand de aici ca acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor este operatiune impozabila, intrucat are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea asociatiei agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului asociatilor.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca agentul economic avea obligatia de a colecta T.V.A. aferenta produselor agricole acordate asociatilor in perioada supusa inspectiei fiscale generale(01.01.2002-31.05.2005), in concordanta cu prevederile art. 3

alin (1) din Legea nr.345/2002, in vigoare pana la 31.12.2003, iar incepand cu data de 01.01.2004 a art. 126 alin(1) si art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In urma controlului, petentei i s-a calculat o diferenta de T.V.A. colectata, pentru produsele agricole acordate asociatilor pe intreaga perioada (01.01.2002-31.05.2005), in suma totala de ... lei, aferenta unei baze impozabile de ... lei.

Asupra diferentei suplimentare rezultate in urma controlului, organele fiscale au calculat accesorii in suma totala de ... lei reprezentand dobanzi in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 33 din Legea nr. 345/2002, a H.G. nr. 1513/2002 si a H.G. nr. 67/2004 si respectiv penalitati de intarziere in suma de ... lei, conform art. 120 din O.G. nr. 92/2003, republicata.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retine:

Asociatia Agricola ..., cu sediul social in sat ..., comuna ..., judetul ..., are Cod unic de inregistrare ..., atribut fiscal R, infiintata prin Hotararea judecatoreasca nr. .../.../..., inregistrata la Registrul societatilor agricole ... sub nr. .../..., cu obiect principal de activitate declarat: cultura vegetala, Cod CAEN 0111, fiind reprezentata de D-l ..., in calitate de administrator.

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ... este de a stabili legalitatea masurilor organelor de inspectie fiscala, care au dispus petitionarei colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol, in conditiile in care aceasta considera operatiunea in cauza drept neimpozabila.

A. Cu privire la legalitatea masurii de obligare la plata a taxei pe valoarea adaugata in cuantumul contestat

In fapt, pe perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.2002-31.05.2005, societatea petitionara a acordat membrilor asociati produse rezultate din exploatarea terenului acestora, in schimbul dreptului de folosinta, fara insa a considera aceasta operatiune impozabila si care sa intre in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala, au stabilit ca agentul economic avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati, in acest sens calculandu-i o diferenta de T.V.A. in cuantum total de ... lei, aferenta unei baze impozabile in suma de ... lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata in vigoare pana la 31.05.2002, a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la 31.12.2003 si a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare de la 01.01.2004, respectiv in Normele metodologice de aplicare ale acestora, in care se precizeaza:

* O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata (publicata in M.O. nr.113/15.03.2000):

ART. 2

In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile cu plata, precum si cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonante de urgenta, efectuate de o maniera independenta de catre contribuabili, privind:

a) livrari de bunuri mobile si/sau prestari de servicii efectuate in cadrul exercitarii activitatii profesionale, indiferent de forma juridica prin care se realizeaza: vanzare, schimb, aport in bunuri la capitalul social;[...];

* H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata (publicata in M.O. nr. 231/26.05.2000):

[...]

8.1. *Ca regula generala, baza de impozitare pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii este constituita din toate sumele, valorile, bunurile si/sau serviciile primite ori care urmeaza sa fie primite de furnizor sau prestator[...]*

8.2. *In cazul platii in natura, valoarea tuturor bunurilor si/sau serviciilor primite trebuie sa asigure acoperirea integrala a contravalorii bunurilor livrate sau, dupa caz, a serviciilor prestate.*

Intrucat operatiunea de acordare a produselor in natura catre membrii asociati nu se regaseste intre operatiunile scutite, prevazute la art. 6 din O.U.G. nr. 17/2000, rezulta ca aceasta este o operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

* Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata (publicata in M.O. nr.371/01.06.2002):

ART. 1

- (1) *Taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect care se datoreaza bugetului de stat. Prezenta lege stabileste regulile referitoare la taxa pe valoarea adaugata.*
- (2) *Se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc*
in mod cumulativ urmatoarele conditii:
- a) sa constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuata cu plata sau o operatiune asimilata acestora;*
 - b) sa fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);*
 - c) sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 2 alin. (2).*
- (3) *Prin operatiuni cu plata se intelege obligativitatea existentei unei legaturi directe intre operatiunea efectuata si contrapartida obtinuta.[...];*

ART. 2

(1) *In sensul prezentei legi, prin persoana impozabila se intelege orice persoana, indiferent de statutul sau juridic, care efectueaza de o maniera independenta activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul si rezultatul acestor activitati.*

(2) *Activitatile economice la care se face referire la alin. (1) sunt activitatile producatorilor, ..., inclusiv activitatile extractive, agricole ...*

[...]

ART. 3

(1) *Prin livrare de bunuri se intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora.*

* H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata(publicata in M.O. nr. 437/22.06.2002);

ART. 3

In sensul art. 3 din lege se considera livrari de bunuri:

[...]

f) produsele agricole retinute drept plata in natura a prestatiei efectuate de persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care presteaza servicii pentru obtinerea si/sau prelucrarea produselor agricole,[...]

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare(publicata in M.O. nr.927/23.12.2003):

ART. 126

- (1) *Taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect care se datoreaza bugetului de stat. Prezenta lege stabileste regulile referitoare la taxa pe valoarea adaugata.*
- (2) *Se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc*
in mod cumulativ urmatoarele conditii:
- a) sa constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuata cu plata sau o operatiune asimilata acestora;*
 - b) sa fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);*
 - c) sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 2 alin. (2).*
- (3) *Prin operatiuni cu plata se intelege obligativitatea existentei unei legaturi directe intre operatiunea efectuata si contrapartida obtinuta.*

[...]

ART. 130

In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata.

Aceste reglementari sunt coroborate cu prevederile art. 5, art. 6 si art. 8 din Legea nr. 36/1991 privind societatile agricole si alte forme de asociere in agricultura, care stipuleaza:

ART. 5

Societatea agricola este o societate de tip privat, cu capital variabil si un numar nelimitat si variabil de asociati, avand ca obiect exploatarea agricola a pamantului, uneltelor, animalelor si altor mijloace aduse in societate, precum si realizarea de investitii de interes agricol. Exploatarea agricola poate consta din: organizarea si efectuarea de lucrari agricole si imbunatatiri funciare, utilizarea de masini si instalatii, aprovizionarea, prelucrarea si valorificarea produselor agricole si neagricole si alte asemenea activitati. [...]

ART. 6

Uneltele agricole si alte utilaje, mijloacele materiale si banesti, precum si animalele pot fi aduse in societate, in proprietatea sau numai in folosinta acesteia, dupa caz. Terenurile agricole se aduc numai in folosinta societatii, asociatii pastrandu-si dreptul de proprietate asupra acestora. La intrarea in societatea agricola, bunurile mobile si imobile, precum si animalele se vor evalua pentru a se determina partile sociale subscrise de fiecare membru asociat.[...]

[...]

ART. 8

Prin statut se vor determina conditiile pentru admiterea asociatilor in societate, numarul minim de asociati care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din parti sociale de egala valoare, a caror marime nu poate fi mai mica de 10.000 lei fiecare, numarul de parti sociale pe care il poate avea un asociat, modul de evaluare a partilor sociale in cazul aportului in natura, inclusiv a folosintei pamintului.

In speta au fost corect incadrate de catre inspectorii fiscali stipularile art. 484 din Codul civil, respectiv:

Fructele produse de vre-un lucru nu se cuvin proprietarului , decat cu indatorire din partea-i de a plati sematurile si munca pusa de altii.

Astfel, din actele normative citate anterior se retine ca acordarea produselor agricole membrilor asociati in schimbul subscrerii dreptului de folosinta asupra terenului agricol intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, avandu-se in vedere faptul ca persoana juridica platitoare de taxa pe valoarea adaugata, pentru desfasurarea activitatii de productie agricola a efectuat diverse aprovizionari, pentru care pe baza de documente legale si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, iar productia realizata a fost valorificata atat prin vanzarea la terti, operatiune pentru care a colectat taxa pe valoarea adaugata, cat si prin acordarea in natura a drepturilor cuvenite asociatilor. Deasemenea, se retine ca cele doua operatiuni, acordarea de produse si serviciul de punere la dispozitie a terenului agricol, se inregistreaza in contabilitatea societatii separat.

Este de retinut si faptul ca in acelasi sens s-a pronuntat si Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului Generala Consolidat, din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin Adresa nr. 268630/27.02.2004, in care se precizeaza:

[...], nu exista motive de a nu se considera operatiune impozabila acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor asociatilor, intrucat are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului al asociatilor.

Organul de revizuire retine ca in conformitate cu prevederile legale in materie fiscala, citate in cuprinsul deciziei, si in vigoare la data producerii fenomenului economic , produsele livrate membrilor asociati reprezinta o operatiune impozabila, fapt pentru care **acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca neintemeiat.**

In ceea ce priveste punctul de vedere al autoarei cererii, potrivit cu care Legea nr. 345/2002 nu nominalizeaza distribuirea produselor in natura cuvenite membrilor asociati drept o operatiune purtatoare de T.V.A., nu se pot retine in solutionarea favorabila a cauzei aceste

sustineri, tinandu-se cont de faptul ca operatiunea dedusa judecatii nu se regaseste in operatiunile scutite din ordonanta, reglementate la art. 9.

Privitor la actul aditional la statutul asociatiei agricole incheiat intre asociatia agricola si membrii asociati, stipularile acestuia se supun legilor si jurisdictiei economice in vigoare la data producerii fenomenului economic, care incadreaza operatiunile economice derulate de contribuabil

in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In speta de fata reprezentantii A.C.F. ... au asimilat just operatiunea de acordare a bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor asociatilor cu o livrare de bunuri, lucru dovedit din actele normative citate in cuprinsul prezentei decizii, in sensul fenomenului economic dedus judecatii, termenul de livrare avand corespondent termenul de facturare, de unde se retine ca operatiunea in speta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Se retine deasemenea ca in acceptiunea economica este considerat drept act de comert, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului asociatilor.

Petenta invoca deasemenea prevederile art. 21, lit ."g" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, insa citatul respectiv se refera la Impozitul pe profit, care nu are legatura cu speta de fata, referindu-se la cheltuielile deductibile pentru determinarea profitului impozabil, iar pct. 4 definind cheltuielile nedeductibile aceleiasi cauze.

B. In ceea ce priveste contestarea sumelor [... lei si ... lei] reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului contestat, organul de revizuire retine ca stabilirea acestora in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat in sarcina petitionarei au fost retinute ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, calculate de inspectorii fiscali.

Cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 12 din O.G. nr. 61/2002 coroborate cu prevederile art. 114, art. 115 si art. 120 alin (1) din Codul de procedura fiscala, republicata, in care se stipuleaza:

O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare(publicata in M.O. nr. 644/30.08.2002);

ART. 12

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere.

[...]

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,(publicata in M.O. nr. 941 din 29 decembrie 2003);

ART. 114

Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se

datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

[...]

ART. 115

Dobanzi

(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), se datoreaza dobanzi dupa cum urmeaza:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei, pentru care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv;

[...]

ART. 120

Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.

[...]

Organul de revizuire retine ca in cazul in care orice suma reprezentand o obligatie fiscala nu este platita la data stabilita prin actele normative, contribuabilul este obligat sa plateasca si sumele accesorii debitului pentru perioada cuprinsa intre termenul de plata prevazut de lege si data la care obligatia fiscala este achitata.

Pentru considerentele retinute **si acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca neintemeiat.**

*

* *

Pentru considerentele de *fapt* si de *drept* expuse, in temeiul H.G. nr.208/2005 privind organizarea si functionarea Ministerului Finantelor Publice si a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu modificarile ulterioare, a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, directorul executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ...,

D E C I D E :

Art. 1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Asociatia Agricola ...
, cu sediul social in sat ..., comuna ..., pentru suma in quantum
total de ... lei noi (RON) din care:

- ... lei –T.V.A. aferenta produselor agricole acordate asociatilor (necolectata);
- ... lei – dobanzi de intarziere aferente T.V.A.;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente T.V.A..

Art. 2 Decizia poate fi atacata la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Art. 3 Prezenta a fost redactata in 4 (patru) exemplare, egal valabile, comunicata celor
interesati.

Art. 4 Biroul de solutionare a contestatiilor va duce la indeplinire prevederile
prezentei
decizii.

Director executiv,