



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția 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

D E C I Z I A

Nr.394 din 14.11.2011

privind soluționarea contestației depusă de
SC SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub
nr. / 2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman a fost sesizată de SC SRL prin contestația înregistrată sub nr. / 2011 și de AIF Teleorman prin Adresa nr. / 2011, înregistrată la DGFP Teleorman sub nr. / 2011, asupra contestației formulate de SC SRL, cu sediul în Jud. Teleorman, mun., str., nr., bloc, sc., ap., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J34/...../1991 și având CUI RO.....

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TR / 2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 2011 și înregistrat sub nr. F-TR / 2011.

Prin Adresa nr. / 2011 organul de soluționare a transmis contestația organului de inspecție fiscală emitent a actului administrativ fiscal atacat, în vederea constituirii și transmiterii dosarului cauzei, potrivit dispozițiilor pct.3.1.-3.8. ale Ordinului nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu Adresa nr. / 2011 organul fiscal abilitat a procedat la constituirea și transmiterea dosarului cauzei în baza dispozițiilor pct. 3.2 al Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- TVA : lei;
- majorări de întârziere : lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit cu data comunitării actului administrativ fiscal atacat, așa cum rezultă din Referatul privind propunerile de soluționare emis de organul de inspecție abilitat și înregistrat sub nr. / 2011, și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a

Finanțelor Publice a județului Teleorman – Registratura generală, respectiv2011, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art., art.207, art.206, art.207, alin.(1), art.209, alin.(1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare, Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC SRL contestă Decizia de impunere nr. F-TR/.....2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de2011 și înregistrat sub nr. F-TR/.....2011, solicitând revocarea actelor administrative fiscale în cauză, prin care s-a dispus plata taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu accesoriile aferente de lei.

În motivarea contestației se arată că organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale ca datorate ca urmare a livrării arendatorilor produse agricole reprezentând c/v arende conform contractelor, fără a colecta TVA, potrivit prevederilor art.130 din Legea nr.571/2003 și O.M.F.P. nr.3.050/2009.

Se susține că actele administrative fiscale atacate sunt nelegale întrucât distribuirea în natură a unor produse nu constituie acte de comerț în sensul art.5 din Codul comercial, în situația de față fiind vorba de o cheltuială și nu de un venit; astfel nefiind aplicabile prevederile art.128 și art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât la livrare de bunuri trebuie să fie îndeplinită condiția transferul produselor cu plată, iar contractul de arendă nu este un contract de prestări servicii.

Sesizează cu privire la faptul că arenda este exceptată de la plata TVA, potrivit art.141, lit.k) din Legea nr.571/2003, modificată, așa cum a decis în cazuri similare Curtea de Apel București, anexând în susținere copia Deciziei civile nr./.....2010 a Secției a VIII-a a Contenciosului administrativ și fiscal a Curții de Apel București, în care contestatoarea are calitatea de intimată reclamantă.

În aceste condiții, se solicită reexaminarea actelor administrative fiscale atacate prin prezenta contestație, și să se dispună revocarea acestora, în alte condiții urmând ca autoarea cererii să se adreseze Tribunalului Teleorman, solicitând 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.

II. Din Deciza de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TR/.....2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de2011 și înregistrat sub nr. F-TR/.....2011, rezultă faptul că autoarea cererii a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arende conform contractelor de arendă încheiate fără a colecta TVA în cuantum de lei.

Organele de inspecție fiscală, și-au bazat constatarea pe dispozițiile:

* Legii nr.571/2003:

- art.128, alin.1);
- art.130.

* HG nr.44/2004:

- pct.8, lit.b), alin.1;
- pct.8, alin.2).

Pentru neachitarea în termen legal a sumelor suplimentare au fost calculate obligații de plată accesorii de lei, bazat pe dispozițiile OG nr.92/2003 aplicabilă fiecărei perioade:

- art.119, alin.1) - ref. la majorări de întârziere;
- art.120, alin.1);
- art.120, alin.7); - ref. la nivelul majorării de întârziere de 0,1%;
- art.119, alin.1); - ref. la dobânzi și penalități de întârziere;
- art.120, alin.1);
- art.120, alin.7); - ref. la nivelul dobânzii de întârziere de 0,05%;
- art.120, alin.7); - ref. la nivelul dobânzii de întârziere de 0,04%;
- art.120¹, alin.1); - ref. la penalități de întârziere;
- art.120¹, alin.2), lit.c); - ref. la nivelul penalității de întârziere de 15%.

Măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală au la bază următoarele constatări:

Conform Notelor contabile nr. 2/31.07.2011 I (anexa 12) și 2/31.08.2011 (anexa 13), precum și situațiilor cu producția obținută (anexa nr.10) și cu produsele acordate drept plata arendei (anexa nr. 11), în lunile iulie și august 2010, agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arendei conform contractelor de arenda încheiate, astfel:

- iulie 2011 - grâu boabe - kg în valoare de lei;
- orz boabe - kg în valoare de lei;
- august 2011 - grâu boabe - kg în valoare de lei;
- TOTAL lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru produsele mai sus menționate plătite arendatorilor, agentul economic nu a colectat TVA în sumă de lei (..... x 24% =), motiv pentru care, TVA colectată de agentul economic se majorează cu TVA stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale, respectiv cu suma de lei.

Este consemnat faptul că în Declarația dată de administratorul societății, acesta nu este de acord cu calcularea TVA colectată la produsele acordate în arenda, în sumă de lei, renunțând la exprimarea unui punct de vedere în scris și urmând să depună contestație.

În susținerea concluziilor formulate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că arenda este o prestare de serviciu, care constă în închirierea unui teren agricol al cărui proprietar este o persoană fizică sau o persoană juridică conform Legii nr.16/1994 privind arendarea, cu modificările și completările ulterioare. Dacă ar fi fost prestat de către o persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA, acest serviciu ar fi fost scutit opțional de la aplicarea regimului normal de taxare, fapt reglementat prin art. 141, alin.(2), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se susține că plata în natură a contravalorii tarifului pentru închirierea terenului este o livrare obișnuită de bunuri pentru care se colectează TVA; o livrare de bunuri de către arendaș către arendator. Operațiunea de arendare și operațiunea de livrare de bunuri sunt două operațiuni distincte, cu regimuri diferite de taxare, conform prevederilor Codului fiscal, în funcție de calitatea de persoană impozabilă a arendașului și a arendatorului:

- prestare de serviciu, respectiv arendarea terenului cu destinație agricolă, operațiune scutită fără drept de deducere a TVA, taxabilă doar opțional;
- o livrare de bunuri propriu - zisă, efectuată de arendaș, livrare a cărei contravaloare reprezintă exact arenda percepută de arendator pentru serviciul prestat; iar pentru această operațiune se aplică obligatoriu regimul de taxare de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

Se face trimitere la prevederile OMFP 3.055/2009 pentru aprobare Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, plata arendei înregistrându-se în evidența contabilă astfel:

- Livrarea de produse agricole către arendatori:

Cont 411 "Clienți" - %

Cont 701 "Venituri din vânzarea produselor finite"

Cont 4427 "TVA colectată"

Cont 711 "Variatia stocurilor" - Cont 345 "Produse finite"

- Arenda ca prestație primită de la arendatori:

Cont 612 "Cheltuieli cu redevențele, locatiile de gestiune și chiriile" - Cont 462 "Creditori diverși"

Cont 462 "Creditori diverși" - Cont 411 "Clienți" (compensarea reciprocă a obligațiilor).

Contestatoarea prin înregistrarea plății arendei în evidența contabilă (Cont 612 "Cheltuieli cu redevențele, locatiile de gestiune și chiriile" - Cont 345 "Produse finite") încălcând prevederile OMFP 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, faptă ce constituie contravenție conform art. 41, punct 2, litera b) din Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicată, aplicându-se o sancțiune contravențională conform art. 42, alin. (1) din Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicată.

Se concluzionează că arendarea este pentru arendator o prestare de serviciu întrucât pune la dispoziția arendașului persoană juridică un teren agricol pe care acesta din urmă îl folosește pentru desfășurarea unei activități economice cu scopul obținerii de venituri impozabile ce va fi plătită în bani sau produse agricole; scopul arendașului fiind acela de a obține recolta de cereale ce poate avea trei destinații posibile:

-livrarea cerealelor către diverși cumpărători, caz în care este obligat să emită facturi și să colecteze TVA indiferent de faptul că beneficiarul este persoană fizică sau juridică; un astfel de cumpărător fiind arendatorul, compensându-se arenda cu produsele agricole livrate;

-obținerea de produse finite (mălai, făină, tărâțe etc.), caz în care nu colectează TVA la momentul transferului de bunuri în procesul de producție, dar colectează TVA în momentul vânzării acestora către diverși cumpărători;

-furajarea animalelor din fermele agricole, caz în care nu colectează TVA la momentul consumului, ci la vânzarea produselor obținute de la animalele hrănite cu aceste cereale (carne, lapte, ouă, piei etc.).

Din analiza comparativă de mai sus se consideră ca este corect ca societatea comercială petiționară să colecteze TVA la momentul în care, conform contractului, aceasta datorează arendatorilor contravaloarea arendei, colectarea TVA fiind echitabilă, în condițiile în care pentru obținerea recoltei s-au efectuat diverse achiziții de bunuri și servicii pentru care a fost exercitat dreptul de deducere a TVA.

S-a stabilit faptul că au fost încălcate prevederile art.128, alin.(1), art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 8, alin.(1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificările și completările ulterioare aprobate prin HG nr.44/2004 care prevăd:

8. (i) „Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o alta livrare/prestare, precum:

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte".

Astfel, TVA colectată de către agentul economic petiționar, în perioada verificată, în sumă de lei s-a majorat cu TVA colectată în urma inspecției fiscale parțiale în sumă de lei, prin majorarea bazei de impozitare cu suma de lei, căreia îi revine o obligație fiscală suplimentară de natura TVA de plată în sumă de lei.

Asupra diferenței suplimentare constatate au fost calculate:

- majorări de întârziere în sumă de lei, pentru perioada2010 –2011, conform art.119,alin.(1) ,art.120.alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 120. alin.(7) din OUG nr. 39 din 21 aprilie 2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală;

- penalități de întârziere în sumă de lei (.....x15%), conform art. 120¹, alin. (1) și (2), lit.c) din OUG nr. 39 din 21 aprilie 2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În urma inspecției fiscale situația TVA a devenit următoarea:

* pentru perioada2010 -2011 :

- TVA pentru care s-a solicitat rambursarea: lei
- TVA care nu se justifică a fi rambursată : lei
- TVA pentru care contribuabilul are drept de rambursare: lei.

S-a constatat că soldul sumei negative a TVA provine în mare parte din achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării obiectului de activitate (semințe, îngrășăminte chimice, erbicide, combustibili tractoare și combine, piese de schimb).

În finalul constatării sunt arătate în mod succint *motivele de fapt*:

Contribuabilul a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arendei conform contactelor de arendă încheiate fără a colecta TVA .

Temeiul de drept care a stat la baza concluziilor organelor de inspecție fiscală s-a bazat pe dispozițiile

- Legii nr.571/2003 art.128, alin.1);
- Legii nr.571/2003 art.130;
- HG nr.44/2004, alin.1), lit.b), pct.8.;
- HG nr.44/2004, alin.2), pct.8.

Cu privire la stabilirea accesoriilor în quantum total de lei aferente TVA care nu se justifică a fi rambursată, *motivele de fapt* reținute constau în neachitarea în termen legal a sumelor suplimentare, bazat pe următorul *temei de drept*:

- OG nr.92/2003 art. 119, alin.1): *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

- OG nr.92/2003 art. 120, alin. 1): *Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

- OG nr.92/2003 art. 120, alin. 7): *Nivelul majorării de întârziere este de 0,1 % pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

- OG nr.92/2003 art. 119, alin.1): *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

- OG nr.92/2003 art. 120, alin.1): *Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

- OG nr.92/2003 art.120, alin.7): *Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

- OG nr.92/2003 art. 120, alin.7): *Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

- OG nr.92/2003 art. 120[^]1, alin.1): *Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

- OG nr.92/2003 art. 120[^]1, alin. 2), lit. c): *Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

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:

SC SRL, reprezentată de d-l în calitate de asociat unic, are domiciliul fiscal în mun., str., nr., bloc, sc., et., ap., județul Teleorman, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J34/...../1991 și având CIF, cu obiect de activitate Cultivarea cerealelor (exclusiv 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, reprezentând taxă pe valoarea adăugată neacceptată la rambursare

Cauza supusă soluționării este aceea dacă măsura luată de organele fiscale – de a nu accepta la rambursare a sumei de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată -, are temei legal, și se bazează de probe recunoscute de lege, în condițiile în care autoarea cererii susține faptul că distribuirea în natură a unor produse către arendatori nu constituie acte de comerț, și nu reprezintă o livrare de bunuri prin neîndeplinirea condiției referitoare la transferul produselor cu plată; contractul de arendă nefiind un contract de prestări servicii.

În fapt, așa cum se reține din documentele anexate la dosarul cauzei, prin Decizia de impunere nr.F-TR/.....2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de2011 și înregistrat sub nr. F-TR/.....2011, au fost stabilite în sarcina firmei petiționare obligații fiscale suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată la nivelul valorii de lei, prin necolectarea taxei pe valoarea adăugată în cazul livrării către arendatori a produselor agricole reprezentând plata arendei conform contractelor de arendă, - în condițiile prezentate în mod analitic în Cap.II al prezentei decizii.

Temeiul de drept care a stat la baza concluziilor organelor de inspecție fiscală îl reprezintă dispozițiile

- Legii nr.571/2003 art.128, alin.1);
- Legii nr.571/2003 art.130;
- HG nr.44/2004, alin.1), lit.b), pct.8.;
- HG nr.44/2004, alin.2), pct.8.

În contradictoriu cu punctual de vedere al organelor de inspecție fiscală, petiționara susține că actele administrative fiscale atacate sunt nelegale întrucât distribuirea în natură a unor produse nu constituie acte de comerț în sensul art.5 din Codul comercial, în situația de față fiind vorba de o cheltuială și nu de un venit; astfel nefiind aplicabile prevederile art.128 și art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât la livrare de bunuri trebuie să fie îndeplinită condiția transferul produselor cu plată, iar contractul de arendă nu este un contract de prestări servicii.

Sesizează cu privire la faptul că arenda este exceptată de la plata TVA, potrivit art.141, lit.k) din Legea nr.571/2003, modificată, așa cum a decis în cazuri similare Curtea de Apel București, anexând în susținere copia Deciziei civile nr./.....2010 a Secției a VIII-a a Contenciosului administrativ și fiscal a Curții de Apel București, în care contestatoarea are calitatea de intimată reclamantă.

În vederea pronunțării unei soluții în speța dedusă judecății, organul de revizuire reține că **în drept** 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.

ART. 130

Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

HOTĂRÂREA GUVERNULUI nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 112 din 6 februarie 2004 -, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 130

8. (1) Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum:

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.

Organul de revizuire, analizând documentele care constituie dosarul cauzei, raportat la cadrul legislativ mai sus citat, reține faptul că acordarea produselor agricole arendatorilor în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra terenului agricol intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, întrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societății comerciale contestatoare în schimbul dreptului de folosință asupra terenul agricol al arendatorilor.

Din economia dispozițiilor legale mai sus citate, încadrarea operațiunilor în cauză drept impozabile, se bazează și pe prevederile Legii arendării nr. 16 din 5 aprilie 1994 – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 91 din 7 aprilie 1994 -, așa cum a fost modificată și completată de pct. 1 al art. I din LEGEA nr. 65 din 25 martie 1998, - publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 126 din 26 martie 1998 -, care la art.2 prevede faptul că

Prin arendare se înțelege contractul încheiat între proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole, denumit arendator, și arendaș, cu privire la exploatarea bunurilor agricole pe o durata determinată și la un preț stabilite de părți.

Prin urmare, plata în natură a arende constituie o operațiune care implică o prestare de serviciu în schimbul unei livrări de bunuri, respectiv serviciul de arendare și plata sa în natură, care constituie fără echivoc – potrivit dispozițiilor legale mai sus citate -, o livrare de bunuri.

În susținerea soluției ce urmează a fi adoptată, este necesar a se reține și consemnarea în actul de inspecție fiscală atacat a faptului că acordarea în natură a produselor arendatorilor, nu se regăsește nominalizată în categoria operațiunilor scutite.

În condițiile date, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, argumentele firmei contestatoare cu privire la faptul că potrivit art.141, lit.k) din LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, arenda este exceptată de la plata taxei pe valoarea adăugată, respectiva prevedere legală referindu-se

la cu totul alte spețe, respectiv

prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial care au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum și obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență.

În sensul acestor susțineri vin și prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal – aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare - privind aplicarea Art. 141 al.1 k), care dispun:

28. În sensul art. 141 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal:

a) Cuantumul cotizațiilor este stabilit de organul de conducere abilitat, conform statutului propriu al organizațiilor fără scop patrimonial;

b) activitățile desfășurate în favoarea membrilor în contul cotizațiilor încasate în baza art. 6 din Decretul-lege nr. 139/1990 privind camerele de comerț și industrie din România, cu modificările și completările ulterioare, de către Camera de Comerț și Industrie a României și a Municipiului București și camerele de comerț și industrie teritoriale, sunt scutite de taxă.

Cât privește susținerile potrivit cu care contractul de arendă nu este un contract de prestări servicii, și ca atare pentru această activitate nu se datorează TVA, este necesar a se reține în forma de organizare a contestatoarei arendatorii nu au calitatea de asociați a unei entități organizată în baza Legii nr.36/1991 și în consecință plata arendeii nu reprezintă o distribuire de produse către asociații unei societăți agricole, ci plata dreptului de exploatare a terenului în scopul obținerii de venituri impozabile prin livrare de produse agricole sau în bani (situație în care, în mod evident, în cazul plății arendeii în bani, colectarea și plata taxei pe valoarea adăugată este în afara oricărei obiectii).

Așa fiind, și în cazul plății arendeii în produse agricole, cazul schimbului prevăzut la art.130 LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci când plata se efectuează integral în natură, baza de impozitare – potrivit art.137, alin.(1), lit.e) din actul normativ mai sus precizat - se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare, valoare de piață înseamnând

suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

În concluzie, potrivit dispozițiilor legale în materie citate, arendarea este pentru arendator o prestare de serviciu prin punerea la dispoziția arendașului persoană juridică a unui teren agricol pe care acesta din urmă îl folosește pentru desfășurarea unei activități economice cu scopul obținerii de venituri impozabile , și care va fi plătită în bani sau în natură/produse agricole/ așa cum rezultă și din Contractele de arendare – anexându-se spre exemplificare în copie, un exemplar la dosarul cauzei -:

Cap.V. NIVELUL ARENDEI, MODALITĂȚI ȘI TERMENE DE PLATĂ

Nivelul arendeii este de 600 kg cereale/ha. Plata arendării în natură se face imediat după recoltarea culturii, (...)

Plata arendeii în bani se face la prețul pieței (...)

CAP.VI. DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

Drepturile și obligațiile arendașului:

(...)

e) să plătească arenda la termenul și în condițiile prevăzute la Cap. V.;

(...)

l) să plătească impozitele datorate pe veniturile realizate din exploatarea terenului arendat.

(...)

Aducerea în susținerea cauzei a soluției date de Secției a VIII-a a Contenciosului administrativ și fiscal a Curții de Apel București, anexând în acest sens copia Deciziei civile nr./.....2010, în care contestatoarea are calitatea de intimată reclamantă, nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât soluția instanței este valabilă într-o altă cauză, aferentă unei alte perioade fiscale.

Mai mult, în respectiva *decizie* se face trimitere la cauza a unei

„societăți agricole, care nu avea obligația de a emite facturi fiscale sau de a colecta TVA pentru produsele membrilor asociați”

(pag.4, penultimul alineat din Decizia civilă nr./.....2010 anexată în copie la dosarul contestației).

Or, în speța dedusă judecătii, în cauză este petiționara în calitatea sa de societate comercială (arendaș), în relație cu persoane fizice care au calitatea de arendatori.

Cât privește aducerea în susținerea cauzei a reglementărilor din **CODUL COMERCIAL** - cu modificările și completările aduse până la data de 17 iulie 2005, în sensul că actele administrative fiscale atacate sunt nelegale întrucât distribuirea în natură a unor produse nu constituie acte de comerț în sensul art.5, dispoziția legală în cauză nu reglementează speța dedusă judecătii:

ART. 5

Nu se poate considera ca fapt de comerț cumpărarea de produse sau de mărfuri ce s-ar face pentru uzul sau consumația cumpărătorului, ori a familiei sale, de asemenea revânzarea acestor lucruri și nici vânzarea produselor pe care proprietarul sau cultivatorul le are după pământul sau cel cultivat de dânsul.

Este necesar a se reține și faptul că însuși Codul comercial la care face trimitere firma petentă, îi definește activitatea raportată la forma sa de organizare:

TITLUL III

DESPRE COMERCIANȚI

ART. 7

Sunt comercianți aceia care fac fapte de comerț, avînd comerțul ca o profesiune obișnuită, și societățile comerciale.

Or, punctul de vedere adus în susținere prin contestația depusă, ar presupune că toată activitatea petiționarei nu ar fi considerată ca *fapte de comerț*, cu consecința scutirii de la plata obligațiilor de plată fiscale specifice, situație care nu este acceptată nici de însăși autoarea cererii, aceasta desfășurându-și activitatea sa economică în calitate de persoană impozabilă.

Mai mult, cele reglementate prin Codul comercial, chiar și în situația ipotetică în care argumentele petiționarei ar avea susținere, 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

Abrogarea actelor normative

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

(...)

44. *Orice alte dispoziții contrare prezentului cod.*

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 **Deciza de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TR/.....2011**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în cazul taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în cuantumul contestat.

2. În ceea ce privește obligații fiscale accesorii de plată în cuantum de lei, aferente obligației suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este cea cu privire la obligarea la plată a accesoriilor în cuantumul contestat, în raport cu dispozițiile legale în materie aplicabile speței deduse judecării, în condițiile în care obligația principală de plată este datorată.

În cazul accesoriilor/majorărilor de întârziere în cuantum de 3.586 lei - aferente taxei pe valoarea adăugată care nu se justifică a fi rambursată -, pentru care urmează a se da soluția de respingere a cererii, organul de revizuire constată că **în drept** sunt aplicabile dispozițiile art.119, alin.(1), art.120, alin.(1) și alin. (7), art.120¹, alin.1), art.120¹, alin.2), lit.c) și art.120¹, alin.3) ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în M.O. nr.513/2007 cu modificările și completările ulterioare.

Așa fiind, în vederea pronunțării unei soluții în speța dedusă judecării, organul de revizuire reținând dispozițiile legale aplicabile, acestea urmează a fi citate:

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. 119, alin.1): *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

- art. 120, alin. 1): *Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

- art. 120, alin. 7): *Nivelul majorării de întârziere este de 0,1 % pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

- art. 119, alin.1): Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

- art. 120, alin.1): Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

- art.120, alin.7): Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

- art. 120, alin.7): Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

- ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Art. 120¹ a fost introdus de pct. 11 al art. I din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 39 din 21 aprilie 2010, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 278 din 28 aprilie 2010.

Având în vedere și faptul că petiționara nu motivează *în fapt și în drept* acest capăt de cerere – iar argumentele aduse în susținere, cu privire la stabilirea în condiții nelegale a obligației de plată principală nu înlătură, prin argumentele legice-, constatările organelor de inspecție fiscală; argumentele în fapt coroborate cu temeiul de drept citat anterior, conduc la soluția legală de **respingere ca neîntemeiată și nemotivată** solicitarea petiționarei privitoare la acest capăt de cerere, pentru suma de lei reprezentând **accesorii**, soluție ce conduce la concluzia implicită a menținerii celor stabilite prin Deciza de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TR /.....2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în cazul acestui capăt de cerere.

Astfel se pune în aplicare **ORDINUL nr. 2.137 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:

2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

De asemenea, prin soluția ce urmează a fi dată se va pune în aplicare și dispozițiile **ORDONANȚEI 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, care prevede:

ART. 213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Ceea ce este accesoriu urmează situația a ceea ce este principal – *accessorium sequitur principalae* – adagiu latin aplicat spețelor deduse judecății, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

*

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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a HG nr.1050/2004 privind Normele de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și a Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, directorul executiv al Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman

DECIDE :

Art.1. Se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC SRL, cu domiciliul fiscal în mun., împotriva **Decizei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TR/.....2011**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în cazul **taxei pe valoarea adăugată** respinsă la rambursare în cuantum de lei, cu consecința menținerii celor stabilite prin decizia atacată.

Art.2. Se respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC SRL, cu domiciliul fiscal în mun., împotriva **Decizei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TR/.....2011**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, în cazul **accesoriilor** în cuantum de lei, cu consecința menținerii celor stabilite prin decizia atacată.

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

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

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

.....,

DIRECTOR EXECUTIV