

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE ...**

**DECIZIA Nr. 62 \_\_\_\_\_  
din \_\_\_\_\_ 2008**

privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC "X" SA din ...**  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...  
**sub nr. .../ 21.05.2008**

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului ... prin adresa nr. .../ 21.05.2008 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SA din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 03.04.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.04.2008.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... prin Decizia de impunere nr. .../ 03.04.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.04.2008, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - majorari de intarziere si dobanzi aferente;
- ... lei - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a Directiei Generale a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 14.05.2008 fiind

repartizata Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 03.04.2008 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.04.2008, emise de organele de control ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului ..., SC "X" SA aduce urmatoarele argumente:

- arata ca organele de control au stabilit ca societatea in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007 nu a colectat si inregistrat taxa pe valoarea adaugata aferenta platilor efectuate in natura catre persoanele fizice, proprietare de teren, in schimbul dreptului de folosinta al acestuia, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei (... lei pe anul 2003, ... lei pe anii 2004 - 2005 si ... lei pe anii 2006 - 2007) fiind stabilita deoarece organele de control au considerat ca plata arendeii cu produse in natura reprezinta o operatiune impozabila, respectiv trebuia colectata taxa pe valoarea adaugata calculata la valoarea produselor, prin ne colectarea taxei aferenta platii in natura a arendeii incalcan du-se prevederile Legii nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoarea adaugata si ale art. 3 lit. f) din Hotararea Guvernului nr. 598/ 2002, precum si cele ale Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal si pct. 8 alin.(1) lit. b) din Hotararea Guvernului nr. 44/ 2003;

- precizeaza ca normele de tehnica legislativa prevad in mod imperativ ca instructiunile, ordinele si alte asemenea acte trebuie sa se limiteze strict la cadrul stabilit de actele de baza si in executarea carora au fost emise si nu pot contine solutii care sa contravina prevederilor acestora, iar prevederile complementare actului normativ de aplicare prin care se considera livrare de bunuri plata in natura a arendeii este contrara legii, drept pentru care si masura dispusa de organele de control este neintemeiata;

- sustine ca plata in natura a arendeii nu este o livrare de bunuri care reprezinta venit pentru societate, ci este o modalitate de stingere a unei obligatii contractuale, fiind o cheltuiala pentru cel ce plateste arenda in natura (arendas), iar taxa pe valoarea adaugata nu poate fi incadrata ca o cheltuiala, prin colectarea taxei la aceste bunuri aceasta se inregistreaza in contul de pasiv 4427 "Taxa pe valoarea adaugata colectata", dar nu poate fi dedusa, nefiind o

taxa pe valoarea adaugata la o operatiune ce aduce venituri, ci se aplica la o operatiune care reprezinta o cheltuiala;

- mentioneaza ca masura organelor de control nu se poate inregistra contabil in mod legal, deoarece contul contabil 4427 la inchiderea lunara a situatiei contabile nu poate sa prezinte sold, ceea ce demonstreaza ca nu se poate asimila plata in natura a produselor cuvenite in baza contractelor de arenda, cu plata prestarilor de servicii, in situatia arendasilor persoane juridice platitoare de taxa pe valoarea adaugata, care platesc arenda in natura persoanelor fizice neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 03.04.2008, pct. 2.1.1 privind Taxa pe valoarea adaugata, emisa in baza constatarilor cap. III pct. 2 al Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.04.2008, comunicate societatii la data de 14.04.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... au constatat urmatoarele:

In perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007, SC "X" SA, nu a colectat si inregistrat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta platilor efectuate in natura (cereale si ulei de floarea soarelui) catre persoanele fizice, proprietare de teren, in suma totala de ... lei (... lei in anul 2003, ... lei in anul 2004, ... lei in anul 2005, ... lei in anul 2006 si ... lei in anul 2007), in schimbul dreptului de folosinta al terenurilor, societatea avand incheiate cu proprietarii de terenuri contracte de arenda inregistrate la consiliile locale, prin care sunt stabilite drepturile si obligatiile partilor, ca modalitate de plata pentru cedarea dreptului de folosinta a terenurilor fiind prevazuta atat plata in natura cat si plata in bani.

De asemenea, in perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006 societatea a incasat avansuri de la clienti, inregistrate in contul 419 "Clienti creditori", pentru care nu a emis facturi fiscale in termenele legal prevazute si nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta pana la emiterea facturilor catre clienti, stornand avansurile incasate, prin aceasta diminuand taxa pe valoarea adaugata de plata pe perioada cuprinsa intre data incasarii avansului si data emiterii facturilor catre clienti.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SA cu sediul in ..., str. ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 1995 si are codul de identificare fiscala RO ... .

**1. Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca SC "X" SA avea obligatia sa colecteze si sa plateasca la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta produselor agricole acordate in natura (cereale, ulei de floarea soarelui) catre persoanele fizice proprietare de teren, reprezentand contravaloarea arendei platite acestora in natura in baza contractelor de arenda.**

In fapt, in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007 SC "X" SA a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea arendei platite in natura (cereale si ulei de floarea soarelui) in valoare totala de ... lei catre persoanele fizice proprietare de terenuri in schimbul dreptului de folosinta a acestora, in baza contractelor de arenda incheiate cu proprietarii de terenuri cu plata atat in natura cat si in bani, pentru care nu a colectat si platit la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma totala de ... lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 1 alin. (2) si art. 3 din Legea nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza:

"Art. 1 - [...]

(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 similara 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).[...]

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.",

completate cu cele ale art. 3 lit. f) din Normele pentru aplicarea Legii nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/ 2002, unde se specifica:

"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, precum si plata in natura a arendeii".**

Prevederile legale de mai sus, aplicabile pe perioada 01.01.2002 - 31.12.2003, au fost mentinute si dupa 01.01.2004 prin art. 126, art. 128 si art. 130 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"Art. 126. Operatiuni impozabile.

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin.(1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin.(2).

[...]

Art. 128. Livrarea de bunuri.

(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

[...]

Art. 130. Schimburi de bunuri sau servicii.

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."**

completate cu cele ale pct. 4.(2) si pct. 8.(1) si (2) din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, care specifica:

"4.(2) **Se considera livrare de bunuri**, in sensul art. 128 alin.(1) din Codul fiscal, 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, precum si **plata in natura a arendeii.**

[...]

8.(1) Operatiunile prevazute la art. 130 din Codul fiscal includ orice livrari de bunuri/ prestari de servicii a caror plata se realizeaza printr-o alta livrare/ prestare, precum:

a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/ obtinere a produselor agricole;

b) **plata prin produsele agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendeii, care constituie o prestare de servicii.**

(2) Fiecare operatiune din cadrul schimbului este tratata separat aplicandu-se prevederile prezentului titlu in functie de calitatea persoanei care realizeaza operatiunea, cotele si regulile aplicabile fiecarei operatiuni in parte."

Potrivit dispozitiilor legale citate, plata prin produse agricole acordate in natura (cereale si ulei de floarea soarelui) catre persoanele fizice, proprietare de terenuri, in schimbul cedarii dreptului de a utiliza terenurile in cauza, constituie operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, pentru bunurile acordate in natura in suma totala de ... lei in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007 catre persoanele fizice proprietare de terenuri in baza contractelor de arenda, reprezentand livrari de bunuri, contestatoarea avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

Pe cale de consecinta, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca SC "X" SA datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta platii in natura a arendeii, contestatia urmand sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

In legatura cu afirmatia din contestatie ca plata in natura a arendeii nu ar fi livrare de bunuri (venit), ci o modalitate de stingere a unei obligatii contractuale (cheltuiala), precizam ca aceasta nu se sustine si nu poate fi luata in considerare, deoarece plata prin produse agricole, asupra carora are loc astfel transferul dreptului de proprietate, constituie livrare de bunuri si este operatiune impozabila efectuata la schimb cu prestarea de servicii constand in cedarea dreptului de a utiliza terenurile agricole, adica arenda, fiecare dintre cele doua operatiuni impozabile din cadrul schimbului de bunuri si servicii dintre arendas si proprietarii de terenuri urmand sa fie tratata, inclusiv din punct de vedere contabil, separat.

## 2. Obligatiile fiscale accesorii

Cu privire la **majorarile de intarziere in suma ... de lei** aferente taxei pe valoarea adaugata, mentionam ca acestea au fost calculate in sarcina contestatoarei in baza prevederilor art. 33 din Legea nr. 345/ 2002 privind taxa pe valoarea adaugata si ale art. 115(1), devenit art. 119(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale Hotararilor Guvernului nr. 1.513/ 2002, nr. 67/ 2004 si nr. 784/ 2005 si ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 13 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/ 2002 privind colectarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la data de 31.12.2003, iar dupa data de 01.01.2004 potrivit art. 116(1), devenit art. 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

"Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Iar, **penalitatile de intarziere in suma de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata, au fost calculate pana la data 15.07.2005 in conformitate cu prevederile art. 121(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se specifica:

"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."

si pe perioada 15.07 - 31.12.2005 potrivit art. 120 din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2005 care modifica penalitatile de intarziere la 0,6% pe luna.

Facem precizarea ca, obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ... lei cuprind atat majorarile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita de plata asupra contravalorii arendei platite efectiv in natura, cat si majorarile si penalitatile de intarziere calculate pentru neplata la scadenta a taxei pe valoarea adaugata aferenta avansurilor incasate de la clienti pe perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006 pe care societatea nu le

contesta, calculate pe perioada intre data incasarii avansului si data emiterii facturilor, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata si privind acest capat de cerere.

3. In ceea ce priveste Decizia nr. .../ 03.04.2008 privind nemodificarea bazei de impunere, mentionam ca decizia a fost emisa urmare a verificarii impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale aferente drepturilor salariale si prin aceasta nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii.

4. Referitor la contestatia formulata impotriva **Dispozitiei nr. .../ 03.04.2008 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala** precizam ca Administratia Finantelor Publice a municipiului ... a raspuns prin Decizia nr. ... din 21 mai 2008 conform dispozitiilor art. 209 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

## **DECIDE**

Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SA din ..., ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

4ex./

