

**IL/247/2010**

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx, a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala xxx , Serviciul de inspectie fiscala nr.xxx , prin adresa nr.xxx cu privire la contestatia formulata de xxx cu sediul social in xxx, judetul xxx ,avand codul unic de inregistrare RO xxx

**Contestatia a fost formulata partial impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. xxx cu privire la suma totala de xxx lei reprezentand :**

**-TVA xxx**

**-majorari aferente TVA xxx**

**-penalitati TVA xxx**

**cat si impotriva Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx si a Raportului de inspectie fiscala nr.xxx**

**Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv xxx conform semnaturii de primire de pe confirmarea aflata in copie la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv xxx, asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.**

Directia Generala a Finantelor Publice xxx prin biroul solutionarea contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 si art.209 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala,este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

**I.- xxx contesta Decizia de impunere nr. xxx , Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx si Raportul de inspectie fiscala nr.xxx in ceea ce priveste obligatiile fiscale in valoare de xxx lei referitoare la TVA majorarile si penalitatile de intarziere aferente.**

Societatea considera ca organele de control au stabilit in mod nelegal si netemeinic la cap.III.1 ,in perioada xxx , o taxa pe valoare adugata in valoare de xxx; majorari de intarziere aferente in valoare de xxx; si penalitati TVA , in valoare de xxx lei din urmatoarele motive.

Organul de inspectie fiscala a retinut ca acordarea drepturilor in natura membrilor asociati pentru dreptul de folosinta asupra terenului agricol - teren agricol ce este evaluat si inregistrat in capitalul social - drepturi ce ar constitui livrare de bunuri supusa TVA .

Societatea arata ca organul de control a facut din nou o apreciere eronata a situatiei de fapt, dupa ce retinuse exact aceeasi situatie si in cazul impozitului pe

veniturile din dividende in urma unui control efectuat cu o luna in urma , apreciere ce o considera ca este in afara literei si spiritului reglementarilor din Codul fiscal.

De asemenea petenta mai arata ca are ca obiect de activitate cultura cerealelor , are ca asociati persoane fizice proprietari de teren agricol , iar produsele primite de asociati nu pot fi asimilate livrarilor de bunuri in sensul reglementarilor Codului fiscal pentru TVA (art.127 si art.128) si, in concluzie , nu trebuie sa se colecteze TVA . De altfel , organul fiscal a mai efectuat alte controale , insa niciodata nu a considerat aceste livrari de bunuri catre membrii asociati ca fiind purtatoare de TVA .

Situatia este similara cu aceea existenta la societatile comerciale , atunci cand asociatul aduce ca aport o suma de bani , pe care apoi si-o retrage . La momentul restituirii sumei aportate , nu se retine niciun impozit, iar operatiunea respective nu este supusa TVA .

Terenurile folosite de societate , care sunt proprietatea membrilor asociati , nu pot intra in capitalul social al societatii, si in consecinta ele nici nu fac parte din capitalul xxx . Legea nr.36/1991 consacra caracterul necomercial al societatilor agricole si faptul ca terenurile proprietatea membrilor asociati se aduc numai in folosinta societatii.

Avand in vedere aceste aspecte , societatea considera ca organul de control fiscal a stabilit regimul juridic si fiscal al terenului membrilor asociati in mod eronat , considerandu-l parte din capitalul social, ceea ce nu este real . Asociatii si-au cedat dreptul de folosinta asupra terenurilor, fara ca acest drept de folosinta sa fie evaluat si inregistrat in capitalul societatii.TVA-ul se aplica ori de cate ori exista o livrare de bunuri , in cazul transferului proprietatii asupra marfurilor . In cazul societatii agricole care acorda produse agricole membrilor asociati nu are loc o livrare de bunuri in sensul dispozitiilor din Codul fiscal, ci este doar o insusire , in baza unui acord colectiv , a unei parti din fructele obtinute de pe terenurile proprietatea membrilor asociati . Practic , fiecare membru asociat culege fructele produse de terenul proprietatea sa si , dupa cum este consacrat in dreptul civil , fructele terenului apartin proprietarului acelui teren .

Legiuitorul nu a dorit sa instituie regimuri fiscale distincte pentru persoanele care-si lucreaza singuri pamantul si cei care il lucreaza in asociere . De altfel , principiul nediscriminarii persoanelor fizice si al echitatii este consacrat si de Codul fiscal in partea sa generala .

In imprejurarile aratate, societatea considera actele contestate ca netemeinice si nelegale, exprimand confuzia care domneste in randul organelor fiscale privind regimul fiscal aplicabil societatilor agricole , atat cu privire la TVA , cat si cu privire la impozitul pe veniturile din dividende .

**II.-Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala– Serviciul inspectie fiscala nr.xxx**, prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.xxx formuleaza urmatorul punct de vedere :

In urma Raportului de inspectie fiscala nr.xxx s-a emis Decizia de impunere nr.xxx , prin care au fost stabilite in sarcina societatii urmatoarele obligatii fiscale:

**-TVA xxx**

**-majorari aferente TVA xxx**

**-penalitati TVA xxx**

Organele de inspectie fiscala au considerat ca sumele stabilite suplimentar cu privire la T.V.A., majorarile de intarziere TVA si penalitatile de intarziere TVA sunt corect calculate. La obligatia suplimentara de plata stabilita a fost mentionat motivul de fapt si temeiul de drept asa cum este specificat in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere nr.xxx, dupa cum urmeaza:

In urma efectuării inspectiei fiscale la xxx, s-a constatat ca societatea nu a colectat TVA in suma de xxx lei pe perioada xxx pentru produsele agricole distribuite membrilor asociati pe baza de borderouri prin inregistrările contabile cont. 658.8 "alte cheltuieli de exploatare"=cont 345 "produse finite" in valoare de xxx xxx pentru care operatorul economic nu a colectat TVA asa cum prevede art. 130 din Legea 571/2003 actualizata, coroborat cu punctul 8, alin. (1) si alin. (2) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 130 din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare "In cazul unei livrari de bunuri si/ sau prestari de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/ sau servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/ sau o prestate de servicii cu plata.

Acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor asociatilor in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra pamantului asociatilor, constituie operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, astfel ca asociatia agricola efectueaza livrari de bunuri a caror plata se realizeaza printr-o prestare de servicii, iar asociatul realizeaza o prestare de servicii a carei plata se realizeaza printr-o livrare de bunuri.

In aceasta situatie, societatea agricola si fiecare asociat sunt considerate persoane impozabile distincte, in sensul art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, care efectueaza o livrare de bunuri si respectiv o prestare de servicii.

Pentru **diferenta de xxx lei TVA** s-au calculat majorari de intarziere in suma de xxx lei si penalitati de intarziere de 0,5 % in suma de xxx lei conform prevederilor art. 120 din OG 92/2003 actualizata.

**III.-Luand in considerare constatarile organului fiscal,documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:**

#### **1. Cu privire la Decizia de impunere nr. xxx**

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr.xxx ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.xxx , s-au stabilit obligatii fiscale in suma de xxx lei reprezentand :

- TVA xxx
- majorari aferente TVA xxx
- penalitati TVA xxx

**Diferenta de xxx lei stabilita la control s-a datorat necolectarii TVA in perioada xxx in suma de xxx lei pentru produsele agricole distribuite membrilor asociati pe baza de borderouri in valoare de xxx lei xxx cat si neinregistrarii in decontul de TVA al lunii xxx a sumei de xxx lei stabilita la verificarea anterioara.**

Din analiza dosarului cauzei se constata ca societatea isi argumenteaza contestatia doar cu privire la taxa pe valoare adaugata aferenta produselor agricole distribuite membrilor asociati pe baza de borderouri iar referitor la taxa pe valoare adugata neinregistrata in decontul lunii xxx contestatara nu isi motiveaza contestatia.

**a) Cu privire la suma de xxx lei reprezentand TVA aferenta produselor agricole distribuite membrilor asociati :**

**In drept , sunt aplicabile prevederile art.130 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare in care se stipuleaza:**

#### **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”

**Cu privire la art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.8 lit.a) si lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , aprobate prin H.G. nr.44/2004 , precizeaza:**

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:

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

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

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 condițiile pentru admiterea asociațiilor în societate, numărul minim de asociați care nu poate fi mai mic de 10, **capitalul social format din părți sociale de egala valoare, a căror mărime nu poate fi mai mica de 10.000 lei fiecare, numărul de părți sociale pe care îl poate avea un asociat, modul de evaluare a părților sociale în cazul aportului în natura, inclusiv a folosinței pământului.**

Totodata in conformitate cu art.127 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare *“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.*

De asemenea in conformitate cu art. 484 din Codul civil, *“fructele produse de vre-un lucru nu se cuvin proprietarului , decat cu indatorire din partea-i de a plati semanaturile si munca pusa de altii.”*

Din actele normative citate anterior se retine ca acordarea produselor agricole membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol constituie operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata , intrucat are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului al asociatilor.

Astfel ca societatea agricola efectueaza livrari de bunuri a caror plata se realizeaza printr-o prestare de servicii, iar asociatul realizeaza o prestare de servicii a carei plata se realizeaza printr-o livrare de bunuri.

In aceasta situatie , societatea agricola si fiecare asociat sunt considerate persoane impozabile distincte , in sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal care efectueaza o livrare de bunuri respectiv o prestare de servicii cu plata.

In acest sens este s-a pronuntat si Directia Generala de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul ANAF prin adresa nr. 902502/04.05.2010.

Referitor la argumentele aduse de societate in sustinerea cauzei mentionam ca acestea nu sunt de natura sa modifice cele stabilite de organele de control prin actul administrativ fiscal atacat.

**Avand in vedere cele precizate mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal la stabilirea taxei pe valoare adaugata in suma de 116713 lei , motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata in conformitate cu pct. 12.1 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată:**

**Pct. 12.1. “Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.**

**b) Cu privire la suma de de xxx lei neinregistrarii in decontul de TVA al lunii xxx , suma ce a fost stabilita la verificarea anterioara, organul de solutionare a contestației constata ca societatea nu prezintă în susținere niciun fel de argument .**

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căror:

**“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**a) motivele de fapt și de drept;[...]**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

**“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

**In concluzie , contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata pentru suma de xxx lei reprezentand TVA.**

**Totodata avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de xxx lei cat si pentru penalitatile de intarziere aferente in suma de xxx lei .**

**2.Cu privire la faptul ca petenta contesta si Raportul de inspectie fiscala nr.xxx , mentionam ca sunt aplicabile prevederile art. 109 din Codul de**

procedura fiscala , unde referitor la Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale se precizeaza :

**Art.109-"(1)Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris , in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.**

**(2)La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus , dupa caz , fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale."**

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonantei Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedura fiscala "**titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

**a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;"**

Fata de cadrul normativ sus-citat se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.

Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere fiind o anexa a acesteia.

### **3.Cu privire la contestarea Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx**

**In drept , art.209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare stabileste sediul materiei privind competenta de solutionare a Biroului solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx respectiv :**

**" (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:**

**a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a**

căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”

In conformitate cu pct. 5.1. din O.M.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

**“ Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 178 al(1) din Codul de procedura fiscală, republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.**

**Iar potrivit art.88 din Codul de procedura fiscală , cu modificarile si completarile ulterioare “sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:**

- a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
- d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se reține **ca , Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx nu are competenta materiala in solutionarea capatului de cerere cu privire la Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx**

**Organul competent in aceasta cauza este instanta judecatoreasca in conformitate cu art. 129 al(11) coroborat cu art. 172 din O.G. nr.92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in care care precizeaza :**

#### **ART.129**

**“(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172.**

#### **ART. 172“Contestația la executare silită”**

**(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”**

**In consecinta se constata lipsa competentei materiale a Biroului solutionare contestatii cu privire la acest capat de cerere.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 127 , art.130 din Codul fiscal , pct.8 lit.a) si lit.b) din H.G. nr.44/2004



coroborate cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata se :

**DECIDE:**

**Art. 1- Respingerea in totalitate a contestatiei xxx ca neintemeiata si nemotivata pentru suma de xxx lei reprezentand :**

**-TVA xxx**

**-majorari aferente TVA xxx**

**-penalitati TVA xxx**

**Art.2 Lipsa competentei materiale a DGFP xxx prin Biroul solutionare contestatii cu privire la capatul de cerere privind Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx**

**Art. 3 Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul xxx in termen de 6 luni de la comunicare.**