

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA NR. 521 din 27 iunie 2014**

privind soluționarea contestației formulate de  
Întreprinderea Familială xxxxxx din xxxxx, județul xxxxxx

Cu adresa nr. xxx/xx xx xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxxx** sub nr. xxxx/ xxx/xx xx xxxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxxx** a înaintat dosarul contestației formulate de **Întreprinderea Familială xxxxxx** din xxxxx, **județul xxxxxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. xxx/xxx/xx xx xxxx* emisă de reprezentanți ai Inspecției Fiscale xxxxxxx.

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxxx/ xxx/xx xx xxxx.

Întreprinderea Familială xxxxxx are sediul în municipiul xxxxx, județul xxxxx, str. xxxxx, nr. xx, codul unic de înregistrare xxxxxxxx cu atribut fiscal RO și este înscrisă la O.R.C. xxxxx sub nr. xxxxxxxxxxxx.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **xxxxxx lei**, reprezentând:

- xxxxx lei TVA stabilită suplimentar;
- xxxx lei accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevazut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xxx/xx xx xxxx, iar contestația a fost depusă prin posta la data de xx xx xxxx și înregistrată la A.J.F.P. Teleorman sub nr. xxx/xx xx xxxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile Întreprinderii Familiale xxxxxxx sunt următoarele:**

*„Subscrisa întreprinderea familială xxxxxx, [...] prin împuternicit legal xxxxxx, [...], împotriva Deciziei de impunere nr. xxx/xx xx xxxx, a Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/xx xx xxxx [...] CONTESTAȚIE*

*1. Contestam Procesul-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor xxx/xx xx xxxx [...]*

*2. Contestam Procesul-verbal de inspecție fiscală pentru suma de xxxxx lei pe care organul fiscal a considerat-o a nu fi deductibilă pe motiv că am realizat la cultura de răpită numai xxx kg/ha și nu am realizat producții mai mari cat au realizat alți doi agenți economici [...] datorita secetei excesive din toamna care a făcut sa nu răsară.[...] Inspectorii fiscali susțin în raport ca nu exista devize de lucrări, [...] are devize de lucrări pentru fiecare cultura și pentru fiecare an. [...]calcul care sa iasă in defavoarea xxxxxxxx , și anume considera ca suma de xxxxx lei reprezintă TVA calculat la suprafața de xxxxx ha in perioada august xxxx - iulie xxxx iar din aceasta s-a scăzut suma de xxxxx lei pentru culturile de grâu, orz, porumb si floarea soarelui mai puțin xxxx ha cu răpită. [...]. Consider nelegal calculul și nu sunt de acord sa fie diminuată suma de recuperat, TVA negativ, cu xxxxx lei. [...]*

*3. Contestam suma de xxxxx lei ce reprezintă TVA calculată de inspectorii la produsele care au fost acordate arendatorilor. Aceasta se compune din xxxxx lei TVA calculata la cantitatea de grâu (xxxxx kg x 0,65 lei/kg x 24%) și xxxx lei TVA calculata la cantitatea de porumb (xxxxx kg x 0,4851lei/kg x 24%).[...] xxxxx, de la xxxxxx , TVA la grâu este de 9% iar I. F. xxxxxxx a distribuit grâu și in luna octombrie [...].Porumbul s-a recoltat la finele lunii septembrie și începutul lunii octombrie xxxx iar drepturile pentru produsul porumb au fost acordate numai in luna octombrie xxxx.[...] Suntem învinuiți ca borderourile nu poarta data [...]. Nu știam și nu am auzit până acum că borderourile de acordare a produselor s-ar face zilnic (pe date). Pe borderou este trecut în partea superioara anul 2013.*

*În conformitate cu prevederile art. 141 al. (2) litera e) din Legea 571/2003, arenda este scutita de TVA iar art. 40 (1) din normele de operare a Codului fiscal precizează clar ca factura pentru arenda nu trebuie sa poarte TVA.*

*Ca urmare a acestor prevederi contest suma de xxxxx lei TVA calculata la produsele acordate ca arenda (acordarea, desi se face pe borderou nu se face contr acost deci nu este o vânzare).*

*Inspectorii fiscali au invocat la acest capitol prevederile art 41 lit.c si art. 61 al. 1, 2 si 3 care se refera foarte clar la veniturile realizate din arendarea bunurilor, adică la veniturile arendatorilor [...] inspectorii invoca și art.130 din Legea 571/2003,*

articol ce reglementează schimburile de produse si servicii iar in cazul de fata procesul este de arenda si nu schimb de produse si servicii.

Contest de asemenea si suma de xxxxx lei calculata ca dobânzi si suma de xxxxx lei calculata ca penalități.

Menționez ca acordarea drepturilor de arenda, conform contractului cadru (prevăzut de legea 16 - legea arendeii), la art. 6 acordarea acestor drepturi în natură se realizează imediat după recoltarea culturii (nu in timpul recoltării) dar nu mai târziu de 45 de zile. [...]

In concluzie, xxxxxx contesta [...] sumele stabilite de plata si anume: - TVA stabilit suplimentar xxxxx lei, Dobânzi xxxxxx lei , Penalități de întârziere xxxxxx lei [...] TVA pentru cultura de răpita xxxxxx lei, TVA pentru produsele acordate xxxxxx lei arendatorilor Total xxxxxx lei [...]"

## **II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. 2305/26.11.2013 încheiat la I.F. SĂVĂLAȘ IOANA, s-au stabilit următoarele:**

"[...]Capitolul III Constatari fiscale privind taxa pe valoarea adaugata [...].

"Totodată, urmare analizării producției de răpita, declarata ca fiind realizata in anul agricol 2012 -2013 de către xxxxxxx (anexa nr. 6) de xxxx kg ha pentru suprafata de xxxx ha, s-a constatat faptul ca aceasta a fost vanduta conform facturii fiscale nr. XXX/XX XX XXXX cu taxare inversa, cantitatea fiind mult sub nivelul producției medii obtinute de alți contribuabili. S-au solicitat informații la, [...] aceeași au comunicat realizarea unor producții medii la hectar de xxxxx/ ha si respectiv xxxxx/ ha (medie xxxxx kg/ ha). [...] organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA dedusa aferentă producției de răpita, pentru perioada august xxxx -iulie xxxxx, influentate conform producției realizate (procent 11,02 %).

Deoarece nu a fost întocmite devize de lucrari pe culturi si bonuri de consum, [...] in conformitate cu prevederile art.67,alin.2 din OG 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, [...] TVA dedusa aferenta culturii de răpita a fost stabilita prin estimare. Astfel, s-a calculat TVA înregistrata ca deductibila pentru perioada august xxxx – iulie xxxx (tehnologie de cultura rapita) rezultand suma de xxxxx lei (anexa nr.6)

Din aceasta suma a fost scazuta TVA înregistrata ca deductibila ce a putut fi identificata ca neavand legătura cu cultura de rapita, in suma de xxxxxx lei [...] fiind scăzuta totodată TVA considerata ca nedeductibila [...] TVA înregistrata ca deductibila pentru toata suprafata suma de xxxxxxx lei, respectiv xxxxx lei pentru anul xxxxx (la o suprafata totala de xxxx ha), si xxxxxx lei pentru anul xxxx (la o suprafata totala de xxxxx ha), anexa nr. 6.

[...] deductibila pe hectar, rezultând xxxx lei/ ha in anul xxxx si respectiv xxxx lei/ hectar pentru anul xxxxx [...] TVA înregistrata ca deductibila la hectar a fost înmultita (atât pentru 2012 cat si pentru 2013) cu suprafata cultivata cu răpita de xxxxx ha, rezultând ca TVA înregistrata ca deductibila pentru răpita xxxxx lei pentru xxxx si respectiv xxxxxx lei pentru xxxx[...] deductibile TVA pentru o producție medie de xxxx kg/ha , cat au obținut alți doi agenți economici [...] xxxxx declara ca a obținut o producție medie de xxxx kg/ha, s-a calculat TVA deductibila aferenta acestei producții, rezultând ca TVA nedeductibila suma de xxxxx lei pentru anul xxxx si xxxxxx lei pentru anul xxxx (anexa nr.6). In conformitate cu prevederile art. 145, alin.2, lit.a din Legea 571/ 2003, privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala considera ca se justifica deducerea TVA numai pentru suma de xxxx lei, stabilita conform anexei nr. 6, ca fiind aferenta realizării de operațiuni taxabile, suma de xxxxxx lei reprezentand TVA considerata nedeductibila.[...]

Contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de xxxxx kg porumb, precum si cantitatea de xxxxx kg grâu, întocmindu-se in acest sens borderou [...] xxxxxxx nu a întocmit factura fiscala, iar borderourile prezentate (anexa nr. 8) nu au înscrisa data plății in natura, având in vedere si faptul ca la data inspectiei fiscale stocul de produse agricole este zero, organele de inspectiei fiscale au considerat ca pentru grâu aceasta a fost plătită in luna iulie xxxx, iar pentru porumb luna septembrie xxxx, [...] întocmit factura fiscala care ar fi permis stabilirea datei livrării, obligatie prevăzuta la art.155, alin.5, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, [...] lipsa datei de livrare din borderouri se datorează in exclusivitate xxxxxxxx.[...] In conformitate cu prevederile art. 130 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare si pct.8(1), lit b) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, plata prin produse agricole a arendeii constituie livrare de bunuri fiind operațiune taxabila, contribuabilul fiind obligat sa colecteze TVA.

Având in vedere acest aspect, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata la arenda stabilita pentru anul xxxxx astfel:[...]TVA colectata aferenta plata arenda porumb = xxxxx lei (xxxxx lei x 24%. Urmare inspectiei fiscale parțiale pentru perioada verificata a fost stabilita TVA suplimentara in suma totala de xxxxxxx lei (xxxxxx lei + xxxxx lei + xxxxx lei).

In conformitate cu prevederile art.119, 120 si 120<sup>1</sup> din OG 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala au fost calculate accesorii fiscale (anexa nr.9) astfel:- dobânzi = xxxxxx lei, penalități de intarziere = xxxxx lei.[...]."

## **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si având în vedere legislatia în vigoare din perioada verificata, rezultă următoarele:**

Prin Raportul de inspectie fiscală nr. xxx/xx xx xxxx încheiat la Întreprinderea Familială xxxxxxx, a fost solutionat decontul cu suma negativa a TVA cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie xxxxx depus de contribuabil, prin care solicită rambursarea TVA în sumă de xxxxxx lei.

Perioada verificată a fost august xxxx - septembrie xxxxx, din care perioada august xxxxx - martie xxxxx a fost reverificată în baza Deciziei de reverificare nr xxx/xx xx xxxx pentru TVA deductibilă aferenta producției de rapiță.

Principalul domeniu de activitate îl reprezintă „*Activități de servicii anexe agriculturii, gradinarit*” cod CAEN 0141.

În urma controlului fiscal, s-a stabilit TVA suplimentară în suma totală de **xxxxxxx lei** și TVA suplimentară de plată în suma **xxxxxxx lei** (xxxxxx lei TVA suplimentară – xxxxx lei TVA solicitată la rambursare). Aferent TVA suplimentară de plată în sumă de xxxxxx lei, au fost calculate accesoriile în sumă de **xxxxxx lei** (xxxxxx lei dobânzi + xxxxx lei penalități de întârziere) în baza prevederilor art 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

TVA stabilită suplimentar în sumă de **xxxxxxx lei**, se compune din:

- TVA deductibilă pentru care nu s-a acordat drept de deducere în suma de xxxxxx lei, din care xxxx lei TVA aferentă achizițiilor de carburant, xxxxxxx lei TVA dedusă fără a se face dovada plății facturilor (sume necontestate) și xxxxxx lei TVA fara drept de deducere aferentă producției de rapiță (sumă contestată).

- TVA colectată în sumă de xxxxxx lei, compusă din xxxxxxx lei TVA colectată exigibilă, neînregistrată în decontul de TVA (sumă necontestată) și xxxxxxx lei TVA colectată pentru plata prin produse a arendei către arendatori (suma contestată).

Întreprinderea familială xxxxxxx contestă parțial Decizia de impunere nr. xxx/xx xx xxxx, respectiv pentru TVA suplimentară în sumă de **xxxxxx lei**, din care:

- xxxxxx lei TVA fără drept de deducere aferentă cheltuielilor cu cultura de rapiță;
- xxxxxx lei TVA colectată suplimentar aferentă arendei plătită arendatorilor prin produse agricole;
- xxxxxx lei TVA de plată (nemotivată).

Sunt contestate și accesoriile aferente TVA în sumă de **xxxxxx lei** (xxxxxx lei dobânzi și xxxxxxx lei penalități de întârziere).

#### **a) Referitor la TVA deductibilă în sumă de xxxxxx lei aferentă culturii de rapiță pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**

În baza Deciziei de reverificare nr. xxx/xx xx xxxx întocmită pentru I.F. xxxxxxxx, s-a dispus reverificarea TVA de plată pentru perioada august xxxxx – martie xxxxxx, perioadă verificată prin Rapoartele de inspecție fiscală nr. xxx/xx xx xxxx și nr. xxx/xx xx xxxx, decizia de reverificare nefiind contestată de contribuabil.

Motivul reverificării a fost acela că I.F. xxxxxx xxxxxx a declarat ca realizată o cantitate de rapiță pentru anul agricol xxxxx - xxxxx de xxxxx kg/ha pentru o suprafață de xxxx ha, în condițiile în care agenții economici cu activități similare din zone apropiate au declarat producții medii realizate la hectar mult mai mari, respectiv de xxxxx kg/ha rapiță.

Organele de inspecție fiscală menționează că, întrucât nu au fost întocmite devize de lucrări și bonuri de consum care să permită identificarea cheltuielilor pentru producția de rapiță, s-a procedat la estimarea TVA dedusă de contribuabil pentru cultura de rapiță, în conformitate cu prevederile art. 67 alin (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Astfel, din calculul estimării TVA realizată de organele de inspecție fiscală, au rezultat următoarele date:

xxxxxx lei TVA înregistrată ca deductibilă de contribuabil pentru achizițiile aferente culturii de rapiță cultivată pe suprafața de xxxx ha (xxxxxx lei în anul xxxxx + xxxxx lei în anul xxxxx), din care pentru xxxxx lei TVA deductibilă aferentă producției medii realizată de xxxx kg/ha a fost acordat dreptul de deducere, iar pentru diferența de xxxxxx lei TVA deductibilă (xxxxxx lei TVA pentru anul xxxxx + xxxxx lei TVA pentru anul xxxxx) nu a fost acordat dreptul de deducere, întrucât achizițiile nu au fost efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Calculul estimării este prezentat în raportul de inspecție fiscală și în anexa nr.6 la acesta.

Prin contestația formulată, xxxxxx xxxxxx sustine deductibilitatea TVA în sumă de xxxxxx lei, întrucât a obținut producție mică la cultura de rapiță datorită condițiilor de secetă excesivă de la însămânțare și că deține devize de lucrări pentru fiecare cultură și pentru fiecare an.

De asemenea, contestă calculul efectuat de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea TVA cu drept de deducere și TVA fără drept de deducere, prezentând în susținere un calcul propriu.

În susținerea contestației, contribuabilul a depus mai multe "Fise tehnologice" pentru diferite culturi agricole printre care se afla și cea pentru cultura de rapiță, documente care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului.

Se menționează că din fișa tehnologică privind cultura de rapiță, rezultă o cheltuială în sumă totală de xxxxxx lei pentru xxx ha rapiță, respectiv de xxxxxx lei/ha.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată:

**„Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere**

*(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

*(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:*

*a) în situația prevăzută la [art. 83](#) alin. (4);*

*b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

*(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

De asemenea, art. 145 alin. (2) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile.”*

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de xxxxxx lei aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea culturii de rapiță, întrucât:

- Pentru anul agricol xxxx – xxxxx, s-a constatat că alți doi contribuabili din zone apropiate celei în care își desfășoară activitatea I.F. xxxxxxxx, cu aceeași formă de autorizare și activitate similară, au realizat o producție medie de rapiță superioară celei realizate de contribuabilul verificat, respectiv xxxxx kg rapiță/ha, față de xxxx kg rapiță/ha realizată de acest contribuabil pentru suprafața de xxxxx ha, producție cu mult mai mică decât media de xxxxx kg/ha și care a fost vândută conform facturii nr. xxx/xx xx xxxx cu taxare inversă.

Producția mică realizată de contribuabil la cultura de rapiță are implicații asupra deductibilității TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea acestei culturi, în sensul că dreptul de deducere a TVA se acordă cu condiția ca achizițiile să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat.

Astfel, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente justificative pentru identificarea cheltuielilor efectuate pentru producția de rapiță, respectiv devize de lucrări și bonuri de consum, organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la estimarea TVA deductibilă aferentă acestei producții de rapiță, în baza prevederilor art.67 alin(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Din calculul efectuat, a rezultat TVA deductibilă în sumă de xxxxx lei înregistrată de contribuabil pentru cheltuielile aferente suprafeței de xxxxx ha rapiță, din care xxxxxx lei TVA cu drept de deducere aferentă producției realizate de 161 kg rapiță/ha și xxxxxx lei TVA fără drept de deducere, întrucât această taxă nu a condus la realizarea de operațiuni taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal.

- Nu pot fi reținute susținerile din contestație referitoare la seceta excesivă care a afectat producția de rapiță, întrucât și ceilalți doi contribuabili care au realizat producții mult superioare au lucrat în aceleași condiții.

- Se susține că I.F. xxxxxx are devize de lucrări pentru fiecare cultură și pentru fiecare an, însă nu a prezentat aceste devize nici în timpul controlului și nici cu ocazia depunerii contestației. Au fost anexate însă la contestație fișe tehnologice pentru culturile de rapiță, orz, grâu, porumb, floarea soarelui pentru anii xxxx – xxxxx și xxxx – xxxx, din care rezultă costurile (cheltuielile) planificate a se realiza, pe total și pe fiecare hectar în parte, total venituri și profitul planificat a se realiza. Însă aceste fișe tehnologice conțin date planificate, și nu date realizate efectiv, care sunt cele cuprinse în devizele de lucrări, neprezentate de contribuabil.

- Calculele prezentate în contestație sunt eronate, astfel:

TVA deductibilă înregistrată în sumă de xxxxxx lei aferentă suprafeței de rapiță de xxxxha, conduce la stabilirea a xxxxx lei TVA/ha (xxxxx lei : xxxx ha), față de xxxxx lei TVA/ha calculat prin contestație. De asemenea, cheltuielile efectuate la 1 ha de rapiță în anul xxxx sunt de xxxxx lei/ha (xxxxx lei TVA : 24 x 100), față de suma de xxxxxx lei cheltuieli rapiță/ha înscrisă în contestație.

- Deși s-a comunicat Decizia de reverificare nr. xxx/xx xx xxxx, I.F. xxxxxxxx nu a contestat această decizie, iar ulterior refacerii inspecției fiscale, consideră eronat calculul obligațiilor privind TVA.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile din contestație nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, care au calculat corect TVA suplimentară în sumă de **xxxxx lei** stabilită în sarcina I.F.xxxxxxx ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru această taxă aferentă culturii de rapiță pentru anul agricol xxxx – xxxxx, întrucât achizițiile nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **b) Referitor la TVA colectată în sumă de xxxxxx lei pentru plata arendeii efectuată prin produse agricole**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013, I.F. xxxxxxxx a acordat proprietarilor de terenuri agricole, în schimbul dreptului de folosință asupra acestor terenuri, cantitățile de xxxxx kg porumb și xxxxx kg grâu, pe baza unui document, respectiv borderou de acordare a drepturilor dearendă, fără a întocmi factură și fără a colecta TVA.

Această operațiune este cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, respectiv reprezintă un schimb de bunuri sau servicii, așa cum prevede art.130 din Codul fiscal și pct. 8(1) lit.b) din Normele metodologice a aplicare a Codului fiscal, respectiv reprezintă *”plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendeii, care constituie o prestare de servicii.”*

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat c/valoarea produselor agricole acordate de contribuabil către arendatori, folosind prețul practicat de acesta pentru o societate comercială, rezultând o valoare impozabilă în sumă totală de **xxxxx lei** (xxxxxx lei grâu + xxxxx lei porumb) și TVA colectată suplimentar în sumă de **xxxxx lei** (24%).

Întrucât borderourile prezentate nu aveau înscrisă data expedierii bunurilor, ci doar anul xxxx, iar stocul de produse agricole la data inspecției fiscale era zero, s-a considerat că grâul a fost livrat în luna iulie xxxx și porumbul în luna septembrie xxxx, după recoltare.

Precizăm că primele livrări la producția de grâu pentru care s-a emis factură, au fost efectuate de I.F. xxxxxx în luna iunie xxxxx, iar pentru porumb în septembrie xxxx. Stocul de produse agricole reprezentând grâu și porumb la data de xxx xxxxxx xxxxx era zero.

Prin contestatia formulată, I.F. xxxxxx susține că nu avea obligația de a colecta TVA, intrucât plata prin produse agricole a contravalorii arendei se face pe bază de borderouri, iar operațiunea nu reprezintă o livrare de bunuri pentru care se datorează TVA.

Se invocă prevederile art.141 alin (2) lit.e) din Codul fiscal, respectiv faptul că operațiunea de arendare este scutită de TVA, și totodată se susține că o parte din grâu a fost distribuit și în luna octombrie xxxx, iar porumbul a fost distribuit numai în luna octombrie xxxx.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 126, art. 127, art. 128, art. 129 și art. 130 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și pct 8.(1) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal :

#### Codul fiscal

##### **„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;**

##### **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. 129 Prestarea de servicii**

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

##### **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.”**

#### Norme metodologice

**„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.”[...].**

Având în vedere cele prezentate mai sus, se constată că, în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de **xxxxxx lei**, aferentă produselor agricole livrate de societate arendatorilor reprezentând plata arendei prin produse agricole , intrucât:

Art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal precizează că sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată 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.

ART. 128 alin (1) din Codul Fiscal precizează că este considerată o livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar, iar art. 129 precizează ca fiind o prestare de servicii orice operațiune care nu se constituie ca o livrare de bunuri.

La art. 130 din Codul fiscal se precizează că, 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 ca a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Pct.8 alin.(1) lit.b) din Normele metodologice date în aplicarea art.130 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevad cu claritate faptul că operațiunile prevazute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări

de servicii a caror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat din punct de vedere al TVA în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.

Din coroborarea prevederilor legale mai sus citate, se reține faptul ca întreprinderea familială xxxxxx este considerată din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, persoana impozabilă, iar plata arendei prin produse agricole, în schimbul folosinței pământului, constituie un schimb care implica o livrare de bunuri pentru o prestare de servicii, în care fiecare persoană impozabilă a efectuat o livrare de bunuri, respectiv o prestare de serviciu cu plată, potrivit art.130 din Codul fiscal.

Astfel, plata arendei prin produse agricole, constituie din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata o livrare de bunuri cu plată, conform art.126 alin.(1), dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Având în vedere faptul ca I.F. xxxxx și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată pentru toate aprovizionările necesare obținerii producției agricole (samânta, combustibil, utilaje etc.), se retine că și plata arendei prin produse agricole se constituie ca livrare de bunuri efectuată cu plată, operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei.

I.F. xxxxxx în calitate de arendaș și fiecare arendator, sunt considerate persoane impozabile distincte, care efectuează o livrare de bunuri și o prestare de servicii cu plata. I.F. xxxxxxx efectuează livrări de bunuri a caror plată se realizează printr-o prestare de servicii, iar arendatorul realizează o prestare de serviciu a carei plată se realizează printr-o livrare de bunuri.

Pe cale de consecință, rezultă că pentru livrarea de produse agricole în schimbul folosinței terenului, I.F. xxxxxx avea obligația de a emite facturi și obligația de a colecta TVA în sumă de **xxxxxxx lei** asupra bazei de impozitare în sumă de xxxxx lei, obligații neîndeplinite însă.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

- În cazul de față nu se aplică prevederile art.141 alin(2) lit.e) din Codul fiscal, respectiv:

***“ART. 141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării***

***(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:***

***e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficies, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni: [...].”***

Întrucât contribuabilul nu a realizat operațiunea de arendare a terenurilor, ci operațiunea de livrare de bunuri agricole în schimbul arendării terenurilor de către persoane fizice proprietare ale terenurilor, operațiune cu plată prevăzută la art.130 din Codul fiscal și la pct 8(1) din normele metodologice, mai sus citate.

- Din analiza borderourile de acordare a arendei, nu rezultă data la care au fost acordate drepturile în natură a contravalorii arendei, pe acestea fiind precizat doar anul xxxxx.

Astfel, având în vedere și faptul că la data inspecției fiscale stocul de produse agricole constatat de organele de inspecție fiscală era zero, acestea au considerat ca pentru grâu livrarea produselor a fost efectuată în luna xxxxx, iar pentru porumb în luna xxxx, acestea fiind luni de recoltare.

Ordinului nr. 1.040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

*“Organizarea evidenței contabile în partidă simplă. B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile pct 13 și pct 14” precizează:*

*“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate: [...] - numărul documentului și data întocmirii acestuia; [...].”*

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că plata contravalorii arendei prin produse agricole reprezintă o livrare de bunuri cu plată, pentru care I.F. xxxxxxxx, în calitate de persoană impozabilă, avea obligația de a colecta T.V.A. în suma de **xxxxx lei**, în baza prevederilor legale mai sus citate, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

**c) Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de xxxxx lei și la accesoriile aferente în sumă de xxxx lei**

Fată de TVA solicitată la rambursare în sumă de **xxxxx lei**, la control s-a stabilit TVA suplimentară în suma totală de **xxxxx lei** și TVA suplimentară de plată în suma **xxxxx lei** (xxxxx lei TVA suplimentară – xxxxx lei TVA solicitată la rambursare). Pentru neplata la scadență a acestei sume, au fost calculate accesoriile în suma de **xxxxx lei** (xxxxx lei dobanzi + xxxxx lei penalități de întârziere).

Deși I.F. xxxxxxxx contestă parțial Decizia de impunere xxx/xx xx xxxx pentru TVA în sumă de **xxxxxx lei** (xxxxx lei + xxxxx lei + xxxxx lei), totuși nu motivează contestația pentru TVA în sumă de **xxxxxx lei** care reprezintă TVA suplimentară de plată, și nici pentru și accesoriilor aferente de **xxxxxx lei**. Astfel, nu sunt prezentate în susținerea contestației argumente de fapt și de drept din care să rezulte motivele pentru care au fost contestate aceste sume, conform art. 206 alin. (1) lit. c) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de **xxxxxx lei**, ca și pentru accesoriile aferente în suma de **xxxxxx lei** (xxxxxx lei dobanzi + xxxxx lei penalități de întârziere).

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **Întreprinderea Familială xxxxxxx** din xxxxxxx, județul xxxxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. xxx/xx xx xxxx*, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

**DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de **xxxxxx lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând:

- xxxxx lei TVA stabilită suplimentar de plată;
- xxxxx accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

**3. Prezenta decizie este definitivă** în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,