

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

DECIZIA nr. 84 din 26 februarie 2015

Cu adresa nr./....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. S.A.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din*, act administrativ fiscal ce a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr./.....

S.C. S.A. are domiciliul fiscal în, are codul unic de înregistrare fiscală nr., principalul domeniu de activitate fiind "*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*".

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând:

- lei TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;
- lei impozit pe veniturile din arendă;
- lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din arendă.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut la 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*".

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

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] 2.1. *Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum total de RON aferentă prestărilor de servicii agricole [...]*

Considerăm că Societatea a îndeplinit condițiile legale de deductibilitate a TVA prevăzute de Codul Fiscal și ca atare este nefondată constatarea autorităților fiscale.

De asemenea condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere așa cum sunt ele menționate de către Codul fiscal dar și de către Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt și ele îndeplinite în totalitate deoarece Societatea deține pentru serviciile achiziționate facturi care au fost emise respectând prevederile art. 155 alin. (5) Cod fiscal. [...].

2.2. *Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum total de RON aferentă prestărilor de servicii agricole [...]*

Așa cum am prezentat mai sus nicio prevedere a Codului fiscal sau a Directivei de TVA nu condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei prin prezentarea unor documente adiționale sau anexate la factură. [...].

2.3. *Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum total de RON aferentă prestărilor de servicii de la societatea S.C. M S.R.L. [...]*

Așa cum am prezentat mai sus nicio prevedere a Codului fiscal sau a Directivei de TVA nu condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei prin prezentarea unor documente adiționale sau anexate la factură. [...].

2.4. *Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la colectarea TVA în cultura de porumb lucrată persoanelor fizice și pentru care Societatea nu a emis facturi în cuantum total de RON [...]*

Considerăm că echipa de control a colectat eronat TVA în sumă de lei, reprezentând drepturile din arendă acordată în natură arendatorilor persoane fizice aferentă perioadei martie - aprilie 2014, conform art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal. [...].

2.5. *Nelegalitatea organelor fiscale cu privire la stabilirea unui impozit pe veniturile din arendă în cuantum total de RON [...].*

Începând cu data de 1 ianuarie 2012 contribuabilii care obțin venituri din arendarea bunurilor agricole pot opta pentru impunerea finală a acestora sau pentru determinarea venitului net în sistem real. Contribuabilii sunt obligați să precizeze modalitatea de impunere aleasă în scris, în contractul-raportul juridic încheiat, la momentul încheierii acestuia. [...].

Așa cum am arătat mai sus atât legislația internă prevede că "venitul brut din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite" fiind singura condiție pentru exercitarea dreptului de deducere este aceea ca persoana impozabilă să dețină o factură pentru bunurile și serviciile achiziționate. Orice altă condiție suplimentară impusă persoanei impozabile ar fi total împotriva legislației în vigoare. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. / încheiat de reprezentanții A.J.F.P. la S.C. S.A. din, s-au stabilit următoarele:

"[...] Diferența de TVA de plată stabilită în plus în sumă de lei rezultă din următoarele:

- în luna martie 2014, societatea a dedus TVA în sumă de lei pentru factura nr. / 31.03.2014 emisă de S.C. N S.R.L. reprezentând "prestări servicii martie 2014 CCM". La data controlului nu s-a dat drept de deducere pentru suma de lei conform art. 134¹, alin.7, din Legea nr. 571/2003 actualizată, coroborat cu prevederile art. 145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 actualizată, întrucât nu au fost justificate lucrările prestate cu situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza cărora s-au stabilit serviciile efectuate, în anexele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sunt enumerate denumirea serviciilor fără a avea și alte documente care să justifice achiziționarea acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile.

- în luna aprilie 2014, societatea a dedus TVA în sumă de lei pentru factura nr. / 30.04.2014 emisă de S.C. N S.R.L. reprezentând "prestări servicii aprilie 2014 CCM". La data controlului nu s-a dat drept de deducere pentru suma de lei [...];

- în luna martie 2014, societatea a dedus TVA în sumă de lei pentru facturile nr. / 28.02.2014 și / 31.03.2014 emise de S.C. M S.R.L. reprezentând "prestări servicii conform contract". Facturile reprezintă achiziții de servicii resurse umane, administrativ, servicii IT, acestea fiind enumerate în anexa la factură, fără a prezenta documente justificative-situații de lucrări-din care să reiasă concret serviciile efectuate și necesitatea efectuării unor astfel de achiziții în folosul operațiunilor taxabile. La control nu s-a dat drept de deducere pentru suma de lei [...];

- suma de lei reprezintă TVA colectată de organele de inspecție fiscală pentru prestările de servicii efectuate pentru cultura de porumb lucrată persoanelor fizice și pentru care la luna aprilie 2014 nu au fost emise facturi, lucrările fiind efectuate în lunile martie și aprilie 2014. Pentru aceste prestări de servicii SC SA și-a dedus TVA aferent facturilor emise de terți respectiv carburanți, îngrășăminte, facturi lucrări agricole etc. [...]. Au fost încălcate prevederile art. 134¹, alin. 1 și art. 134², alin.1 din Legea nr. 571/2003 actualizată. [...].

Impozitul pe veniturile din arendarea bunurilor agricole [...]

Verificarea s-a efectuat prin sondaj în baza actelor și a documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv tablele cu situațiile persoanelor care au teren în arendă în anii agricoli 2011 - 2012 și 2012 - 2013 și nu au optat pentru determinarea venitului net din arendă în sistem real (nu există acte adiționale la contractele de arendă), așa cum prevede art. 62, alin (2⁶) din Legea 571/2003 act. Pentru aceste persoane fizice obligația de a reține și vira impozitul pe veniturile din arendă revine plătitorului de venit [...].

În urma verificării s-au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2012 - 31.12.2013 societatea a declarat un impozit pe veniturile din arendă în sumă de lei;

- la control s-a stabilit că societatea trebuia să rețină și să vireze la bugetul de stat în perioada 01.01.2012 - 31.12.2013 un impozit pe veniturile din arendă în sumă de lei, rezultând o diferență de nedeclarare în sumă de lei (anexa nr.6). Au fost încălcate prevederile art. 62, alin. (2⁴) și (2⁵) din Legea 571/2003 act.

La terminarea controlului s-au stabilit următoarele obligații suplimentare:

- impozit pe veniturile din arendă = lei;
- dobânzi impozit venit arendă = lei;
- penalități de întârziere impozit venit arendă = lei. [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. / încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe veniturile din arendarea bunurilor agricole datorat bugetului general consolidat în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2013, precum și verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei februarie 2014 - aprilie 2014 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit pentru luna aprilie 2014, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de lei.**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, s-au stabilit următoarele:

Față de TVA de recuperat în sumă de lei înregistrată de societate la data de 30.04.2014, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei - lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achizițiilor acestor servicii și prestarea lor efectivă;

- lei TVA colectată aferentă lucrărilor agricole prestate de societate unor persoane fizice și nefacturate.

Referitor la impozitul pe veniturile din arendarea bunurilor agricole, s-au stabilit următoarele:

Față de impozitul pe veniturile din arendarea bunurilor agricole în sumă de lei reținut și declarat de societate în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2013, la inspecția fiscală a fost stabilit suplimentar impozit în sumă de lei, conform prevederilor art.62 alin.(2⁴) și (2⁵) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferent căruia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 alin.(1) și (7) și art.120¹ alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

1) Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de prestări servicii

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile martie 2014 și aprilie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei în baza unui număr de 2 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. N S.R.L. București, reprezentând contravaloare prestări servicii.

De asemenea, în luna martie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei în baza unui număr de 2 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. M S.R.L. București, reprezentând contravaloare prestări servicii.

Din analiza anexelor la facturi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că acestea conțin doar o enumerare a denumirii serviciilor prestate, fără alte documente care să justifice achiziționarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei (..... lei + lei) conform prevederilor art.134¹ alin.(7) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, prestările de servicii nefiind justificate.

* Societatea contestatară sustine că are drept de deducere pentru TVA în sumă de lei (..... lei + lei), întrucât a îndeplinit condițiile legale de deductibilitate a TVA prevăzute de Codul fiscal, iar pentru achizițiile de servicii deține o factură ce conține toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...].*"

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"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; [...].

Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, rezultă că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții (aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun / acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu) care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, în speță se rețin și prevederile pct.48 din Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

Se reține că, deși tratează impozitul pe profit, aceste norme legale fac corp comun cu prevederile care reglementează taxa pe valoarea adăugată. Potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

În același sens este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție care, prin Decizia nr.1325/09.03.2012 a statuat că "persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate. [...]

Ori, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei "serviciul să fie prestat", implică prezentarea dovezilor de prestare, a calității serviciilor prestate."

De asemenea, Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011, în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, deci să fie reale.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de prestări servicii, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente natura serviciilor achiziționate, necesitatea achizițiilor de servicii, precum și prestarea efectivă a acestora.

Simpla deținere a unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile contractate au fost și executate, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor înregistrate pe cheltuieli, respectiv: situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate etc.

Astfel, întrucât societatea comercială nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii înscrise în facturile emise de prestatorii S.C. N S.R.L. București și S.C. M S.R.L. București au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de lei (..... lei + lei), drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii efectuate

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile martie 2014 și aprilie 2014 S.C. S.A. a prestat servicii - lucrări agricole pentru diverse persoane fizice, fără a emite facturi și a colecta TVA. Pentru necesarul prestărilor de servicii societatea comercială și-a exercitat dreptul de deducere aferent facturilor emise de terți reprezentând achiziții carburant, îngrășăminte etc.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art. 134¹ alin. (1) și art. 134² alin. (1) din Codul Fiscal, drept pentru care au colectat suplimentar TVA în sumă de lei.

* Societatea contestatară susține că în mod eronat a fost colectată TVA în sumă de lei, întrucât lucrările agricole efectuate reprezintă de fapt plata în natură a serviciului de arendare, convenită arendatorilor persoane fizice pentru perioada martie - aprilie 2014, operațiune scutită de TVA conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal.

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În fapt, așa cum rezultă din Referatul nr. / întocmit de organele de inspecție fiscală, anexat dosarului contestației, la inspecția fiscală a fost colectată suplimentar TVA în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii efectuate pentru cultura de porumb lucrată diverselor persoane fizice.

Societatea comercială a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală situația cuprinzând persoanele fizice cărora le-au fost efectuate lucrări agricole (arat, discuit, semănat etc.) pentru cultura de porumb. Așa cum a precizat reprezentantul societății la inspecția fiscală, producția obținută de pe aceste suprafețe de teren va fi luată direct de proprietar, fără a mai fi înregistrată de societatea comercială.

Lucrările pentru această cultură au fost efectuate în lunile martie și aprilie 2014, iar până la data de 30.04.2014 societatea verificată nu a emis facturi pentru lucrările agricole prestate.

În drept, conform prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *"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); [...]."

Prestarea de servicii este definită la art.129 din Codul fiscal.

Lucrările agricole efectuate de societatea contestatară pentru diverse persoane fizice se încadrează în prevederile legale mai sus citate, fiind operațiuni impozabile în România.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art.134. - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Art.134¹. - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, [...].

Art.134². - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Art. 137. - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...]."

Conform acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei, respectiv data la care organul fiscal are dreptul de a solicita unei persoane impozabile plata TVA, este data la care are loc faptul generator, respectiv data la care are loc livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

În cazul de față, exigibilitatea taxei a intervenit la data la care a avut loc faptul generator, respectiv la data prestării serviciilor către diversele persoane fizice.

Drept urmare, în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei pentru lucrările agricole prestate diverselor persoane fizice, conform prevederilor legale mai sus citate.

Societatea contestatară susține că lucrările agricole prestate diverselor persoane fizice au reprezentat în fapt plata în natură a arendei.

Însă, conform prevederilor art. 62 din Codul fiscal, arendatorul (S.C. S.A.) poate achita contravaloarea prestației serviciului de arendare efectuat de către arendator în calitate de proprietar al terenului, fie prin virarea unei sume de bani, fie prin produse rezultate din activitatea desfășurată (produse agricole), ce reprezintă o livrare de bunuri, și nicidecum printr-o prestare de servicii.

Mai mult, conform documentelor anexate dosarului contestației, persoanele fizice cărora societatea comercială le-a prestat servicii, menționate în anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală, nu au calitatea de arendatori, astfel că susținerea societății contestatate nu este dovedită cu documente.

Referitor la susținerea societății contestatate privind aplicarea prevederilor art. 141 alin.(2) lit. e) din Codul Fiscal, respectiv: "(2) *Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...] e) arendarea [...].*", precizăm că prevederile acestui articol sunt aplicabile arendatorului, în calitate de prestator al serviciului de arendare și nu arendașului.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei aferentă lucrărilor agricole prestate unor persoane fizice, nefacturate de societatea contestatară, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la impozitul pe veniturile din arendarea bunurilor agricole în sumă de lei și la accesoriile aferente în sumă de lei

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2013 a luat în arendă teren agricol de la arendatori persoane fizice. Conform contractelor de arendare încheiate, care nu au fost însoțite de acte adiționale, obligația reținerii și virării impozitului pe veniturile din arendă a revenit plătitorului de venit, respectiv S.C. S.A., conform prevederilor art.62 alin.(2⁴) din Codul fiscal.

La inspecția fiscală s-a stabilit că pentru perioada analizată societatea verificată avea obligația să rețină și să vireze la bugetul general consolidat impozit pe veniturile din arendă în sumă de lei. Față de impozitul pe veniturile din arendă declarat organului fiscal de societatea comercială în sumă de lei, la inspecția fiscală a rezultat o diferență de impozit nedeclarat în sumă de lei, stabilită ca obligație fiscală suplimentară de plată conform prevederilor art.62 alin.(2⁴) și alin.(2⁵) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent diferenței suplimentare de plată în sumă de lei, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

* Societatea contestatară susține că legislația internă prevede că venitul brut din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal se stabilește pe baza raportului juridic / contractul încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite și, fără nicio legătură cu speța contestată, se susține că singura condiție pentru exercitarea dreptului de deducere este aceea ca persoana impozabilă să dețină o factură pentru bunurile și serviciile achiziționate.

* În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma valabilă în anii 2012 și 2013, prevede:

"Art. 62. - Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

(2¹) În cazul veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite. [...]

(2³) Venitul net din arendă se stabilește la fiecare plată prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.

(2⁴) *Impozitul pe veniturile din arendă se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venit la momentul plății venitului, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, impozitul fiind final.*

(2⁵) *Impozitul astfel calculat și reținut pentru veniturile din arendă se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.*

(2⁶) *În cazul în care optează pentru determinarea venitului net din arendă în sistem real, contribuabilii sunt obligați să precizeze în scris, în contractul/raportul juridic încheiat, la momentul încheierii acestuia. Modalitatea de impunere aleasă este aplicabilă pentru toate veniturile realizate în baza contractului/raportului juridic respectiv."*

* Fată de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor legale mai sus citate, venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți, iar în cazul în care optează pentru determinarea venitului net din arendă în sistem real, contribuabilii sunt obligați să precizeze în scris, în contractul/raportul juridic încheiat, la momentul încheierii acestuia.

Societatea comercială verificată nu a făcut dovada nici la inspecția fiscală și nici în susținerea contestației, prin contractele de arendă sau anexe la aceste contracte, că beneficiarii veniturilor (arendatorii - persoane fizice) au optat pentru determinarea venitului net din arendă în sistem real.

În aceste condiții, conform prevederilor art. 62 alin. (2⁴) și alin. (2⁵) din Codul fiscal, mai sus citate, calculul, reținerea și virarea impozitului aferent veniturilor din arendă intră în sarcina plătitorului de venit, în cazul de față societatea comercială care a luat în arendă terenul agricol.

Drept urmare, S.C. S.A. avea obligația ca la momentul plății veniturilor din arendă să calculeze și să rețină impozitul aferent acestor venituri, prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra venitului net, iar virarea impozitului la bugetul general consolidat trebuia realizată până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut impozitul aferent veniturilor din arendă.

Întrucât societatea contestatară nu a respectat aceste prevederi legale, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta datorează bugetului general consolidat impozitul pe veniturile din arendă în sumă de lei.

De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", sunt legal datorate bugetului general consolidat și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei aferente impozitului pe veniturile din arendă (..... lei + lei), calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. S.A. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

D E C I D E:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;
- lei impozit pe veniturile din arendă;
- lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din arendă.

2. 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,