

## **D E C I Z I A**

**Nr. 22 din 22.06.2005**

Privind : solutionarea contestatiei formulata de .... cu sediul social in sat ... - comuna ..., judetul ..., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ... sub nr. .../2005.

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului ..., prin Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Structura de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal ..., prin Adresa nr. .../2005, cu privire la contestatia inregistrata sub nr. .../2005, formulata de ..., cu sediul social in sat ..., comuna ..., judetul ..., ocazie cu care s-a inaintat dosarul cauzei impreuna cu Referatul nr. .../2005, privind propunerile de solutionare.

Petenta contesta masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../2005, sintetizat in Decizia de impunere nr. .../2005, ale Activitatii de Control Fiscal ..., prin care i-au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in cuantum total de ... lei reprezentand:

- ... lei – T.V.A. aferenta produselor agricole acordate asociatilor (necolectata);
- ... lei – dobanzi de intarziere aferente T.V.A.;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente T.V.A..

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, asa cum reiese din mentiunile inscrise pe Adresa nr. .../2005 (prin care Activitatea de Control Fiscal ..., transmite petentei rezultatele actiunii de inspectie fiscala generala), conform carora ... a primit un exemplar din Decizia de impunere nr. .../2005 in data de ...2005.

Vazand ca in speta sunt intrunite si celelalte conditii prevazute de art. 174, art. 175 si art. 178 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond cauza.

**I. ... contesta masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. C.../2005, sintetizat in Decizia de impunere nr. .../2005, ale Activitatii de Control Fiscal ...**

Motivul formularii contestatiei, este ilegalitatea si netemeinicia calcularii T.V.A-ului aferent produselor agricole acordate membrilor societari, cu accesoriile aferente, in cuantum total de ... lei, precizand urmatoarele:

- considera masurile dispuse de organele de specialitate ale A.C.F. ... drept o incalcare a prevederilor legale in materie fiscala, deoarece societatile agricole infiintate dupa Legea nr.36/1991, acorda produse in mod gratuit societarilor, pe baza de borderou si nu pe baza de factura;
- luandu-se in considerare prevederile O.U.G. nr. 17/2000, ale Legii nr. 345/2002 si ale Legii nr. 65/1998, nu se poate conchide ca *arendarea de terenuri* de la

proprietarii de terenuri in baza Legii nr. 16/1994, ar „intra in afara prestatilor de servicii”, pentru care sa fie calculata si datorata T.V.A., respectiv neputandu-se asimila plata in natura facuta pe baza de borderou cu o plata pentru prestari de servicii.

Acestea sunt considerentele pentru care ... formuleaza prezenta contestatie.

## **II. Prin, Raportul de inspectie fiscala nr. .../2005, ale carui rezultate sunt sintetizate in Decizia de impunere nr. .../2005, organele Activitatii de Control Fiscal ... au constatat urmatoarele:**

Inspectia fiscala generala la ..., a avut ca obiectiv: verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor fisele de catre contribuabil, respectarii prevederiloel legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora.

Cu privire la T.V.A.

Verificarea s-a efectuat in baza prevederilor O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, respectiv a Normelor metodologice de aplicare a acestor acte normative, organele de control constatand urmatoarele:

Privitor la T.V.A. colectata:

In perioada supusa verificarii, agentul economic a acordat asociatilor produse agricole in schimbul cedarii dreptului de folosinta asupra terenurilor agricole proprietatea membrilor asociati, fara a considera aceasta operatiune impozabila si care sa intre in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel , organele de specialitate ale A.C.F. ..., avand in vedere prevederile art. 5, art. 6 si art. 8 din Legea nr. 36/1991, trag concluzia ca societatea are drept de folosinta asupra pamantului si detine in proprietate produsele obtinute din exploatarea acestuia, rezultand de aici ca acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor este operatiune impozabila, intrucat are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului asociatilor.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca agentul economic avea obligatia de a colecta T.V.A. aferenta produselor agricole acordate asociatilor in perioada supusa inspectiei fiscale generale(01.01.2002-31.12.2004), in concordanta cu prevederile art. 2 alin(1) lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000, in vigoare pana la 31.05.2002, a art. 1 alin (2) din Legea nr.345/2002, in vigoare pana la 31.12.2003, respectiv incepand cu data de 01.01.2004 a art. 126 alin(1) si art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In urma controlului, petentei i s-a calculat o diferenta de T.V.A. colectata, pentru produsele agricole acordate asociatilor pe intreaga perioada (01.01.2002-31.12.2004), in suma totala de ... lei, aferenta unei baze impozabile de ... lei.

Asupra diferentei suplimentare rezultate in urma controlului, organele fiscale au calculat accesorii in suma totala de ... lei reprezentand dobanzi in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile H.G. nr. 1043/2001, a H.G. nr. 874/2002, a H.G. nr. 1513/2002 si a H.G. nr. 67/2004 si respectiv penalitati de intarziere in suma de ... lei, conform O.G. nr. 26/2001.

## **III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retine:**

Societatea agricola ..., cu sediul social in sat ..., comuna ..., judetul ..., are Cod unic de inregistrare ..., atribut fiscal R, cu obiect principal de activitate declarat: cultura vegetala, Cod CAEN 0111, fiind reprezentata de D-na ..., in calitate de director.

*Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ... este de a stabili legalitatea masurilor organelor de inspectie fiscala, care au dispus petitionarii colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol, in conditiile in care aceasta considera operatiunea in cauza drept neimpozabila.*

**A. Cu privire la legalitatea masurii de obligare la plata a taxei pe valoarea adaugata in quantumul contestat**

**In fapt**, pe perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.2002-31.12.2004, societatea petitionara a acordat membrilor asociati produse rezultate din exploatarea terenului acestora, in schimbul dreptului de folosinta, fara insa a considera aceasta operatiune impozabila si care sa intre in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala, au stabilit ca agentul economic avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati, in acest sens calculandu-i o diferenta de T.V.A. de ... lei, aferenta unei baze impozabile in suma de ... lei.

**In drept**, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata in vigoare pana la 31.05.2002, a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la 31.12.2003 si a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare de la 01.01.2004, respectiv in Normele metodologice de aplicare ale acestora, in care se precizeaza:

\* O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata (publicata in M.O. nr.113/15.03.2000):

**ART. 2**

*In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile cu plata, precum si cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonante de urgenta, efectuate de o maniera independenta de catre contribuabili, privind:*

*a) livrari de bunuri mobile si/sau prestari de servicii efectuate in cadrul exercitarii activitatii profesionale, indiferent de forma juridica prin care se realizeaza: vanzare, schimb, aport in bunuri la capitalul social;[...];*

\* Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata (publicata in M.O. nr.371/01.06.2002):

**ART. 1**

*(1) Taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect care se datoreaza bugetului de stat. Prezenta lege stabileste regulile referitoare la taxa pe valoarea adaugata.*

*(2) Se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc*

*in mod cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) sa constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuata cu plata sau o operatiune asimilata acestora;*

*b) sa fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);*

*c) sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 2 alin. (2).*

*(3) Prin operatiuni cu plata se intelege obligativitatea existentei unei legaturi directe intre operatiunea efectuata si contrapartida obtinuta.[...];*

\*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare(publicata in M.O. nr.927/23.12.2003):

**ART. 126**

*(1) Taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect care se datoreaza bugetului de stat. Prezenta lege stabileste regulile referitoare la taxa pe valoarea adaugata.*

*(2) Se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc*

*in mod cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) sa constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuata cu plata sau o operatiune asimilata acestora;*

*b) sa fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);*

*c) sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 2 alin. (2).*

*(3) Prin operatiuni cu plata se intelege obligativitatea existentei unei legaturi directe intre operatiunea efectuata si contrapartida obtinuta.*

*[...]*

ART. 130

*In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata.*

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 conditiile pentru admiterea asociatilor in societate, numarul minim de asociati care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din parti sociale de egala valoare, a caror marime nu poate fi mai mica de 10.000 lei fiecare, numarul de parti sociale pe care il poate avea un asociat, modul de evaluare a partilor sociale in cazul aportului in natura, inclusiv a folosintei pamintului.*

In speta au fost corect incadrate de catre inspectorii fiscali stipularile art. 484 din Codul civil, respectiv:

*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.*

Astfel, din actele normative citate anterior se retine ca acordarea produselor agricole membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, avandu-se in vedere faptul ca persoana juridica platitoare de taxa pe valoarea adaugata, pentru desfasurarea activitatii de productie agricola a efectuat diverse aprovizionari, pentru care pe baza de documente legale si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, iar productia realizata a fost valorificata atat prin vanzarea la terti, operatiune pentru care a colectat taxa pe valoarea adaugata, cat si prin acordarea in natura a drepturilor convenite asociatilor. Deasemenea, se retine ca cele doua operatiuni, acordarea de produse si serviciul de punere la dispozitie a terenului agricol, se inregistreaza in contabilitatea societatii separat.

Este de retinut si faptul ca in acelasi sens s-a pronuntat si Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului Generala Consolidat, din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin Adresa nr. 268630/27.02.2004, in care se precizeaza:

***[...], nu exista motive de a nu se considera operatiune impozabila acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor asociatilor, intrucat are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului al asociatilor.***

Astfel, acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor asociatilor in mod gresit s-a facut pe baza de borderou si nu pe baza de factura fiscala, cu atat mai mult cu cat petenta in contestatia formulata foloseste termenul de **livrare**, care in sensul fenomenului economic dedus judecatii are corespondent termenul de **facturare**.

Dealtfel, la incheierea inspectiei generale, din declaratia pe propria raspundere a administratorului societatii (anexa 16 la raportul de inspectie fiscala), se retine ca a luat act de constatările organelor de inspectie, declarand : „ **nu am obiectiuni** ”.

Organul de revizuire retine ca in conformitate cu prevederile legale in materie fiscala, citate in cuprinsul deciziei, si in vigoare la data producerii fenomenului economic , produsele livrate membrilor asociati reprezinta o operatiune impozabila, fapt pentru care acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei punctul de vedere al autoarei cererii, potrivit cu care societatile agricole infiintate dupa Legea nr.36/1991, acorda produse in mod gratuit societarilor, pe baza de borderou si nu pe baza de factura, actele normative citate anterior venind in contradictie cu aceste sustineri.

Deasemenea, privitor la invocarea aplicabilitatii in speta de fata a reglementarilor Legii nr. 65/1998 **pentru modificarea si completarea Legii arendarii nr. 16/1994**, se retine ca in cazul Societatii agricole ..., nu este vorba de arendare, arendarea facandu-se prin contract scris incheiat intre arendator, pe de o parte, si arendas, pe de alta parte, ori din documentele existente la dosarul cauzei aceasta dispozitie legala nu opereaza, fiind cazul de drepturile acordate membrilor asociati, in conditiile reglementate de actele normative mai sus citate.

**B. In ceea ce priveste contestarea sumelor [ ... lei si ... lei ] reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului contestat**, organul de revizuire retine ca stabilirea acestora in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat in sarcina petitionarei au fost retinute ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, calculate de inspectorii fiscali cu aplicarea corecta a prevederilor legale, in speta un nivel corect al cotelor stabilite prin hotarari ale Guvernului, la propunerea Ministerului Finantelor Publice.

La o astfel de decizie conduc si aplicarea dispozitiilor actelor normative specifice respectiv in art. 31 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art. 114-115 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit cu care in cazul in care orice suma reprezentand o obligatie fiscala (taxa pe valoarea adaugata), nu este platita la data stabilita prin actele normative, contribuabilul este obligat sa plateasca si sumele accesorii debitului pentru perioada cuprinsa intre termenul de plata prevazut de lege si data la care obligatia fiscala este achitata.

Intrucat contestatoarea nu a putut dovedi ca a achitat debitul in conditiile si la termenele prevazute de dispozitiile legale, isi gasesc aplicabilitatea si prevederile art.12 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, respectiv reglementarile Capitolului III – Dobanzi si penalitati de intarziere- din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca „*pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere*”.

Pentru aceste considerente, avand in vedere actele normative citate, urmeaza ca si acest capat de cerere sa fie respins ca neintemeiat.

\*

\* \*

Pentru considerentele de *fapt* si de *drept* expuse, in temeiul H.G. nr.208/2005 privind organizarea si functionarea Ministerului Finantelor Publice si a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu modificarile ulterioare, a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, directorul executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ...,

## D E C I D E :

**Art. 1.** Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea agricola ..., cu sediul social in sat ..., comuna ..., pentru suma in quantum total de ... lei reprezentand:

- ... lei – T.V.A. aferent produselor agricole acordate asociatilor (necolectata);
- ... lei – dobanzi de intarziere aferente T.V.A.;
- .. lei – penalitati de intarziere aferente T.V.A..

**Art. 2** Decizia poate fi atacata la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**Art. 3** Prezenta a fost redactata in 4 (patru ) exemplare, egal valabile, comunicata celor  
interesati.

**Art. 4** Biroul de solutionare a contestatiilor va duce la indeplinire prevederile prezentei  
decizii.

Director executiv,