



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 206 din 04.10.2012

Privind: soluționarea contestației formulate de SOCIETATEA AGRICOLĂ cu sediul în com., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2012.

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2012, SOCIETATEA AGRICOLĂ, cu sediul în com., județul Teleorman a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F – TR/.....2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2012, acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman, respectiv împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr./.....2012.

În temeiul prevederilor pct-ilor 3.2, 3.5 – 3.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de revizuire au solicitat organului care a încheiat actul atacat, respectiv A.I.F. Teleorman prin Adresa nr. din2012, să constituie dosarul contestației, să verifice condițiile procedurale obligatorii și să întocmească referatul cu propuneri de soluționare, primind în acest sens Referatul cu propunerile de soluționare înregistrat la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2012.

Intrucat S.A. a formulat contestație și împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr./.....2012, în temeiul dispozițiilor art. 207, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de soluționare au constatat că nu dețin competența materială pentru a soluționa acest capăt de cerere din contestație. Astfel, prin Adresa nr./.....2012, organele de soluționare au înaintat dosarul privind aceasta speta organului care a încheiat actul atacat, respectiv A.I.F. Teleorman, acestuia revenindu-i competența de a întocmi dosarul cauzei, formulând totodată și un punct de vedere privind propunerile de soluționare.

Petenta a formulat contestație parțială împotriva Deciziei de impunere nr. F – TR/.....2012, contestând suma în cuantum total de lei, reprezentând taxă pe valoare adăugată respinsă la rambursare.

Contestația este formulată în termenul reglementat de art. 207, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Fiind îndeplinite și celelalte proceduri de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să soluționeze pe fond cauza.

I. Petenta a contestat măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. F – TR/.....2012, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2012, întocmite de organele de inspecție fiscală, aducând în susținerea cererii următoarele argumente:

S.A. a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F – TR/.....2012, a Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2012 și a Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr./.....2012, întocmite de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Teleorman – Activitatea de Inspecție Fiscală aparținând Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care solicită ca prin Decizia de soluționare să se admită în totalitate contestația și să se anuleze, obligând organul emitent A.I.F. Teleorman din cadrul D.G.F.P. Teleorman să anuleze decizia, raportul de inspecție fiscală și procesul – verbal de constatare și sancționare a contravențiilor.

În fapt, la data de2012, Societatea Agricolă a depus decontul de taxă pe valoarea adăugată cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat la A.F.P. sub nr./.....2012, solicitând rambursarea sumei negative de lei. La data de2012, D.G.F.P. Teleorman – Activitatea de Inspecție Fiscală i-a comunicat actul administrativ fiscal nr. F – TR/.....2012, prin care parata nu a admis deducerea sumei de lei TVA.

Conform balanței de verificare întocmită la data de2011, S.A. a repartizat drepturi în natură conform art. 18, lit. a) din Statutul societății, către membrii asociați pentru suprafața de teren adusă în societate, în suma totală de lei, înregistrată în contul 6588, reprezentând cantitatea de kg grâu și kg floarea soarelui, conform borderourilor întocmite – documente justificative pe baza cărora s-au efectuat înregistrările în contabilitate, din care rezultă cantitățile primite de către fiecare membru asociat.

Astfel, suma solicitată prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2012, în suma totală de lei s-a diminuat cu suma de lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, situația TVA se prezintă astfel:

- TVA solicitată la rambursare de către societate – lei;
- TVA pentru care nu s-a admis deducerea – lei;
- TVA admisă la rambursare – lei.

Petenta precizează că prin aducerea terenurilor agricole în folosința societății agricole în vederea exploatarei în comun a acestora, proprietarul terenului agricol nu transmite dreptul de proprietate în favoarea societății agricole, în baza căruia aceasta să devină proprietara fructelor terenului agricol, aceste fructe fiind proprietatea asociaților, conform art. 486 și 484 din Codul de procedură civilă.

Prin urmare, petitionara consideră că organul de inspecție fiscală, în mod abuziv și nelegal interpretează ca: distribuirea de produse agricole pentru pământul adus în societate, spre a fi lucrat în comun, constituie și rămâne proprietatea privată a fiecărui asociat. În acest caz, nu are loc un transfer al dreptului de proprietate în înțelesul prevederilor privind TVA din Codul fiscal, faptă dovedită cu emiterea borderourilor, și nu pe baza de facturi fiscale, caz în care ar fi vorba despre o vânzare.

Rezultă că parte din producția realizată, prevăzută în statutul societății a fost

repartizata membrilor asociati din recolta proprie obtinuta de pe terenurile ramase proprietatea lor, astfel, produsele atribuite membrilor asociati in baza Legii nr. 36/1991 nu reprezinta un schimb de proprietate in acceptiunea Codului fiscal.

In concluzie, atribuirea acestor produse nu constituie un transfer de proprietate deoarece legea stabileste ca este o cheltuiala, mai mult, atribuirea se face fara plata, iar taxa pe valoarea adaugata se colecteaza si se deduce numai din facturile fiscale.

Mai mult, contestatoarea considera ca distribuirea de produse agricole catre membrii asociati nu constituie operatiune impozabila, intrucat nu indeplineste conditia prevazuta de art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica: "Operatiunile care in sensul art. 128 – 130 constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri ori o prestare de servicii, in sfera taxei efectuate cu plata", deoarece distribuirea de produse agricole catre membrii asociati nu reprezinta un venit, ci reprezinta cheltuiala, care este deductibila din punct de vedere fiscal, asa cum prevede art. 21, alin. (44), lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din care citeaza: "Sunt cheltuieli nedeductibile – cheltuielile inregistrate de societatile agricole, constituite in baza legii, pentru dreptul de folosinta al terenului agricol adus de membrii asociati, peste cota de distributie din productia realizata din folosinta acestuia prevazuta in contractul de societate sau asociere."

Petenta mentioneaza ca distribuirea produselor catre membrii asociati s-a facut in baza art. 18, lit. a) din Statutul Societatii Agricole, in care se arata ca "productia obtinuta de societate se repartizeaza de Adunarea Generala, astfel: o cota parte 50% din productia obtinuta se acorda membrilor asociati cu titlu gratuit proportional cu suprafata de teren adusa in societate." Adunarea Generala din data de2011 a hotarat si stabilit cantitatile ce vor fi atribuite membrilor asociati, in conditiile aratate mai sus, fiind singura in masura sa decida cu privire la modul de atribuire a productiei.

Avand in vedere cele de mai sus, petitionara solicita, pe aceasta cale, sa se desfiinteze in intregime actele administrative fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere nr. F – TR/.....2012, Raportul de inspectie fiscala nr. F – TR/.....2012 si Procesul verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor nr./.....2012 in suma de lei.

Mentioneaza ca aceasta sanctiune a achitat-o la Trezoreria cu Chitanta nr./.....2012.

In drept, isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile art. 43, art. 84, art. 88, art. 175, art. 188, art. 483 si art. 484 din Codul de procedura fiscala republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 21, alin. (44), lit. g) si art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cat si art. 18, lit. a) din Statutul societatii.

II. Din Raportul de inspectie fiscala nr. F – TR/.....2012, asa cum este sintetizat in Decizia de impunere nr. F – TR/.....2012, acte intocmite de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale:2011 –2012.

Agentul economic este inregistrat in scopuri de TVA de la infiintare, perioada fiscala este luna calendaristica, conform art. 156¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Baza legala: Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003.

Obiectivele inspectiei fiscale: modul de inregistrare a TVA deductibila, TVA

colectata, de determinare a soldului negativ a TVA, precum si a realitatii deconturilor de TVA, a corelatiei datelor din acestea cu cele din evidenta contabila si din jurnalele de TVA.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare aferent lunii aprilie 2012, depus la A.F.P., astfel:

Luna	Suma solicitata	Nr. decont
Aprilie 2012	..... lei	...../.....2012

Suma solicitata a fi rambursata nu corespunde cu soldul contului 4424 "TVA de rambursat", in suma de lei, in scris in balanta de verificare la data de2012 – anexa nr. 1 – , diferenta de lei reprezinta TVA respinsa la rambursare prin inspectiile fiscale anterioare si aflate in litigiu.

Procedura de inspectie utilizata a fost verificare in totalitate a documentelor justificative si financiar – contabile din evidenta contribuabilului, privitoare la TVA.

In timpul verificarii s-au avut in vedere urmatoarele documente:

- documentele prevazute la art. 146, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, pentru justificarea TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii;

- documentele prevazute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta livrarilor de bunuri;

- jurnalele pentru cumparari in care sunt inregistrate operatiunile ce au condus la inregistrarea de TVA deductibila, anexa nr. 3;

- jurnalele pentru vanzari in care sunt inregistrate operatiunile ce au condus la inregistrarea de TVA colectata, anexa nr. 2;

- decontul de TVA cu optiune de rambursare inregistrat la A.F.P., sub nr./.....2012.

TVA colectata – se determina conform art. 137 – 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, privind baza de impunere si cotele de impozitare.

S.A. a colectat TVA, pe perioada supusa inspectiei fiscale, conform evidentei contabile, in suma totala de lei reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii si lucrarilor efectuate.

Sumele din facturile fiscale emise de contribuabil se regasesc in jurnalul de vanzari si corespund cu cele din evidenta contabila fiind inregistrate in balantele de verificare incheiate pe perioada verificata.

In urma inspectiei fiscale efectuate, s-a constatat ca societatea agricola a efectuat plati in natura in suma totala de lei, la pretul de cost, reprezentand produse agricole acordate membrilor societari, fara sa colecteze TVA aferenta. Astfel,

- cu NC nr./.....2011, anexa nr. 4, a inregistrat plata in grau, a drepturilor cuvenite membrilor asociati pentru anul 2011, intocmind articolul contabil 462 "Creditori" = 345 "Produse finite" cu suma de lei;

- cu NC nr./.....2011, anexa nr. 5, a inregistrat plata in floarea soarelui, a drepturilor cuvenite membrilor asociati pentru anul 2011, intocmind articolul contabil 462 "Creditori" = 345 "Produse finite" cu suma de lei.

In urma acestor operatiuni, constand in transferul dreptului de proprietate societatea avea obligatia de a calcula, inregistra si declara TVA aferenta, respectiv suma de lei (..... lei x 24%).

In legatura cu acest aspect, reprezentantul societatii a aratat in acest sens

faptul ca "nu am colectat TVA intrucat este nelegal, iar pe rolul instantei de judecata se afla o speta identica", asa cum rezulta din Nota explicativa, anexa nr. 6.

Au fost incalcate prevederile art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin. (1) si (2), art. 128, alin. (5), art. 130 si art. 137, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 8, alin. (1), lit. a) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cu ocazia unei inspectii fiscale partiale efectuate la S.A. referitor la acordarea in natura a produselor membrilor societari, s-a solicitat un punct de vedere Directiei Generale de Coordonare a Inspectiei Fiscale, care cu Adresa nr./.....2011, inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr./.....2011, comunica "ca produsele acordate asociatilor S.A. SAG in schimbul terenului adus in folosinta societatii se considera livrari de bunuri efectuate cu plata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial, conform art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin. (1) si (2) si art. 128, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare".

In urma inspectiei, TVA colectata inregistrata de contribuabil s-a majorat cu suma de lei.

S.A. a intocmit jurnalele de TVA privind vanzarile pentru toata perioada verificata – anexa nr. 2.

TVA deductibila – se determina, conform prevederilor art. 145 – 146 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

S.A. a dedus TVA, in perioada verificata, conform evidentei contabile, in suma totala de lei, reprezentand TVA aferenta achizitiilor de: carburanti, seminte, ingrasaminte, piese de schimb destinate infiintarii culturilor agricole, precum si unor intrari de mijloace fixe (utilaje agricole) si diverse materiale consumabile, pentru care contribuabilul detine documentele prevazute la art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

S.A. a intocmit jurnalele de TVA privind cumpararile pe toata perioada verificata – anexa nr. 3.

Din analiza achizitiilor efectuate de la principalii furnizori, inscrise in jurnalele de cumparari, de seminte, ingrasaminte, carburanti, mijloace fixe, acestea sunt destinate realizarii obiectului de activitate, sunt receptionate si intrate in patrimonial societatii, astfel "n-au fost constatate indicii privind necesitatea solicitarii de controale incrucisate".

TVA deductibila inregistrata de contribuabil nu s-a modificat.

In urma inspectiei fiscale, TVA cu sold negative inregistrata de contribuabil s-a diminuat cu diferenta de TVA de plata in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca, incepand cu luna iunie 2011 contribuabilul a aplicat masurile de simplificare pentru produse agricole vandute, conform art. 160, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat prin O.U.G. nr. 49/2011.

Din verificarile efectuate a rezultat faptul ca agentul economic a calculat in mod eronat TVA colectata (aferenta platii in natura a drepturilor cuvenite membrilor societari), suma ce nu a fost declarata la organul fiscal teritorial. Fapta constituie contraventie conform art. 219, alin. (1), lit. b) din O.G. nr. 92/2003 si se sanctioneaza cu amenda de la 1.000 lei la 5.000 lei, conform art. 219, alin. (2), lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, s-a aplicat o amenda in cuantum de lei, fiind intocmit PVCSC nr./.....2012, anexa nr. 7.

In timpul inspectiei fiscale s-au urmarit si obiectivele cuprinse in Adresa nr./.....2012, astfel:

1. S.A. a infiintat culturi agricole in cursul anilor 2007 – 2011, asa cum rezulta din anexa nr. 8.

In urma analizei comparative a productiilor obtinute la hectar de contribuabil cu cele furnizate de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Teleorman, pentru zona, a rezultat ca pentru anii supusi analizei contribuabilul a realizat un nivel mediu al productiei la ha comparabil sau mai mare decat nivelul productiei medii al zonei.

2. Evolutia veniturilor societatii si a cheltuielilor in perioada 2007 – 2011 a fost urmatoarea:

	Venituri	Cheltuieli	Rez. Net
- 2007	..... lei	..... lei	- lei
- 2008	..... lei	..... lei	..... lei
- 2009	..... lei	..... lei	- lei
- 2010	..... lei	..... lei	..... lei
- 2011	..... lei	..... lei	..... lei

Din datele prezentate rezulta ca agentul economic a inregistrat pe ultimii doi ani profit net, iar pentru anii 2007 si 2009 a inregistrat pierdere.

3. La data de2011, S.A. detine pe stoc produse agricole in suma de lei, asa cum rezulta din evidenta contabila si respective din inventarul intocmit la aceasta data, anexa nr. 9.

Decontul de TVA.

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca deconturile de TVA, sunt depuse lunar la organul fiscal territorial. Soldul TVA de recuperate provine din faptul ca S.A. a achizitionat atat utilaje agricole necesare desfasurarii procesului de productie cat si datorita achizitiei de materii prime si materiale necesare infiintarii de culturi agricole (ingrasaminte, erbicide, combustibil etc).

Avand in vedere constatările din timpul inspectiei fiscale la S.A., situatia TVA se prezinta astfel:

- suma TVA solicitata a fi rambursata lei;
- suma TVA pentru care contribuabilul are drept de rambursare lei;
- suma TVA care nu se justifica a fi rambursata lei.

Motiv de fapt:

Societatea Agricola SAG a efectuat, conform notelor contabile nr. 8 si 9 din data de2011, plati in natura in suma totala de lei, la pretul de cost, reprezentand produse agricole acordate membrilor asociati, fara sa colecteze TVA aferenta, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA colectata in suma de lei.

Temei de drept:

1. Act normativ LG 571/2003 art. 126, alin. (1) *Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

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

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

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

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile*

economice prevazute la art. 127, alin. (2).

1. Act normativ LG 571/2003 art. 127, alin. (1) *Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.*

1. Act normativ LG 571/2003 art. 127, alin. (2) *In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.*

1. Act normativ LG 571/2003 art. 128, alin. (5) *Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile catre asociatii sau actionarii sai, inclusiv o distribuire de bunuri legata de lichidarea sau de dizolvarea fara lichidare a persoanei impozabile, cu exceptia transferului prevazut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.*

1. Act normativ LG 571/2003 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.*

1. Act normativ H.G. 44/2004, alin. (1), lit. a), pct. 8 *Operatiunile prevazute la art. 130 din Codul fiscal, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata, plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obtinere a produselor agricole.*

1. Act normativ LG 571/2003, alin. (1), lit. c) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita pentru operatiunile prevazute la art. 128, alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128, alin. (10) si pentru achiziitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹, alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrarii. In cazul in care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme.*

III. Organele de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerile organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

SOCIETATEA AGRICOLĂ SAG are domiciliul fiscal în com., jud. Teleorman, este înregistrată în registrul special al Judecătoriei prin Decizia nr./1991 din dosarul nr./1991 a Tribunalului Teleorman și Încheierea din1992, în dosarul/1991, al Judecătoriei prin care s-a schimbat denumirea societății din Societatea Agricolă în Societatea Agricolă SAG, C.U.I. având ca obiect de activitate: cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a

plantelor producătoare de semințe oleaginoase, an 2008, cod CAEN 111, fiind reprezentată de dl., în calitate de administrator.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Teleorman este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au stabilit în sarcina S.A. o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată la control în sumă de lei, și pe cale de consecință a diminuat cu aceeași sumă TVA de rambursat solicitat de petentă prin Decontul nr./.....2012.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate, s-a constatat că societatea agricolă a efectuat plăți în natură în suma totală de lei, la pretul de cost, reprezentând produse agricole acordate membrilor societari, fără să colecteze TVA aferentă. Astfel,

- cu NC nr./.....2011, anexa nr. 4, a înregistrat plata în graț, a drepturilor convenite membrilor asociați pentru anul 2011, întocmind articolul contabil 462 "Creditori" = 345 "Produse finite" cu suma de lei;

- cu NC nr./.....2011, anexa nr. 5, a înregistrat plata în floarea soarelui, a drepturilor convenite membrilor asociați pentru anul 2011, întocmind articolul contabil 462 "Creditori" = 345 "Produse finite" cu suma de lei.

În urma acestor operațiuni, constând în transferul dreptului de proprietate societatea avea obligația de a calcula, înregistra și declara TVA aferentă, respectiv suma de lei (..... lei x 24%).

În legătură cu acest aspect, reprezentantul societății a arătat în acest sens faptul că "*nu am colectat TVA întrucât este nelegal, iar pe rolul instanței de judecată se află o speta identică*", așa cum rezultă din Nota explicativă, anexa nr. 6.

Cu ocazia unei inspecții fiscale parțiale efectuate la S.A., referitor la acordarea în natură a produselor membrilor societari, s-a solicitat un punct de vedere Direcției Generale de Coordonare a Inspecției Fiscale, care cu Adresa nr./.....2011, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./.....2011, comunică "*produsele acordate asociaților S.A. SAG în schimbul terenului adus în folosința societății se consideră livrări de bunuri efectuate cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial, conform art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin. (1) și (2) și art. 128, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*".

În urma inspecției, TVA colectată înregistrată de contribuabil s-a majorat cu suma de lei.

În urma inspecției fiscale, TVA cu sold negativ înregistrată de contribuabil s-a diminuat cu diferența de TVA de plată în suma de lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că, începând cu luna iunie 2011 contribuabilul a aplicat măsurile de simplificare pentru produse agricole vândute, conform art. 160, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat prin O.U.G. nr. 49/2011.

Din verificările efectuate a rezultat faptul că agentul economic a calculat în mod eronat TVA colectată (aferentă plății în natură a drepturilor convenite membrilor societari), suma ce nu a fost declarată la organul fiscal teritorial. Fapta constituie contravenție conform art. 219, alin. (1), lit. b) din O.G. nr. 92/2003 și se sancționează cu amenda de la 1.000 lei la 5.000 lei, conform art. 219, alin. (2), lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, s-a aplicat o amenda în cuantum de lei, fiind întocmit PVCSC nr./.....2012, anexa nr. 7.

În timpul inspecției fiscale s-au urmărit și obiectivele cuprinse în Adresa nr./.....2012, astfel:

1. S.A. a înființat culturi agricole în cursul anilor 2007 – 2011, așa cum

rezulta din anexa nr. 8.

În urma analizei comparative a produțiilor obținute la hectar de contribuabil cu cele furnizate de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Teleorman, pentru zona Viisoara, a rezultat că pentru anii supuși analizei contribuabilul a realizat un nivel mediu al producției la ha comparabil sau mai mare decât nivelul producției medii al zonei.

2. Evoluția veniturilor societății și a cheltuielilor în perioada 2007 – 2011 a fost următoarea:

	Venituri	Cheltuieli	Rez. Net
- 2007	..... lei	..... lei	- lei
- 2008	..... lei	..... lei	..... lei
- 2009	..... lei	..... lei	- lei
- 2010	..... lei	..... lei	..... lei
- 2011	..... lei	..... lei	..... lei

Din datele prezentate rezulta că agentul economic a înregistrat pe ultimii doi ani profit net, iar pentru anii 2007 și 2009 a înregistrat pierdere.

3. La data de2011, S.A. deține pe stoc produse agricole în suma de lei, așa cum rezulta din evidența contabilă și respectiv din inventarul întocmit la această dată, anexa nr. 9.

În contradictoriu cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, petiționara susține că actele administrative atacate sunt netemeinice și nelegale pe următoarele considerente:

- prin aducerea terenurilor agricole în folosința societății agricole în vederea exploatarei în comun a acestora, proprietarul terenului agricol nu transmite dreptul de proprietate în favoarea societății agricole, în baza căreia aceasta să devină proprietara fructelor terenului agricol, aceste fructe fiind proprietatea asociaților, conform art. 486 și 484 din Codul de procedură civilă.

- în mod abuziv și nelegal organul de inspecție fiscală interpretează ca: distribuirea de produse agricole pentru pământul adus în societate, spre a fi lucrat în comun, constituie și rămâne proprietatea privată a fiecărui asociat. În acest caz, nu are loc un transfer al dreptului de proprietate în înțelesul prevederilor privind TVA din Codul fiscal, faptă dovedită cu emiterea borderourilor, și nu pe baza de facturi fiscale, caz în care ar fi vorba despre o vânzare.

- parte din producția realizată, prevăzută în statutul societății a fost repartizată membrilor asociați din recolta proprie obținută de pe terenurile rămase proprietatea lor, astfel, produsele atribuite membrilor asociați în baza Legii nr. 36/1991 nu reprezintă un schimb de proprietate în accepțiunea Codului fiscal.

- în concluzie, atribuirea acestor produse nu constituie un transfer de proprietate deoarece legea stabilește că este o cheltuială, mai mult, atribuirea se face fără plată, iar taxa pe valoarea adăugată se colectează și se deduce numai din facturile fiscale.

- distribuirea de produse agricole către membrii asociați nu constituie operațiune impozabilă, întrucât nu îndeplinește condiția prevăzută de art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care specifică: "Operațiunile care în sensul art. 128 – 130 constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri ori o prestare de servicii, în sfera taxei efectuate cu plată", deoarece distribuirea de produse agricole către membrii asociați nu reprezintă un venit, ci reprezintă cheltuială, care este deductibilă din punct de vedere fiscal, așa cum prevede art. 21, alin. (44), lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care citează: "Sunt cheltuieli nedeductibile –

cheltuielile inregistrate de societatile agricole, constituite in baza legii, pentru dreptul de folosinta al terenului agricol adus de membrii asociati, peste cota de distributie din productia realizata din folosinta acestuia prevazuta in contractul de societate sau asociere.”

- distribuirea produselor catre membrii asociati s-a facut in baza art. 18, lit. a) din Statutul Societatii Agricole, in care se arata ca “productia obtinuta de societate se repartizeaza de Adunarea Generala, astfel: o cota parte 50% din productia obtinuta se acorda membrilor asociati cu titlu gratuit proportional cu suprafata de teren adusa in societate.” Adunarea Generala din data de2011 a hotarat si stabilit cantitatile ce vor fi atribuite membrilor asociati, in conditiile aratate mai sus, fiind singura in masura sa decida cu privire la modul de atribuire a productiei.

Pentru considerentele menționate, organele de revizuire rețin faptul că agentul economic avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adaugată aferentă plății în natură a arende, la nivelul sumei de lei.

Astfel, din cele prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calcularea T.V.A. colectată in suma de lei și pe cale de consecință această sumă fiind stabilită ca și sumă suplimentară la control, respectiv ca și T.V.A. suplimentară de plată față de bugetul statului.

Din sinteza celor expuse mai sus, organele de revizuire rețin că argumentele petentei nu sunt de natură să conducă la soluționarea favorabilă a cererii sale.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Legii nr. 36/1991 (*actualizată*) privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în care se precizează:

* Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (M.O. nr. 927 din 23 decembrie 2003);

[...]

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;

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);

[...]

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.

[...]

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

[...]

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.

[...]

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:

[...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

[...]

Din economia dispozițiilor legale mai sus citate, privind încadrarea operațiunilor în cauză drept impozabile, în raport cu documentele ce constituie dosarul contestației cu privire la susținerile părților, este necesar a se reține că potrivit prevederilor art. 126, alin. (1) din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care îndeplinesc cumulativ condițiile stipulate la lit. a) – d), așa cum au fost citate anterior.

Operațiunile considerate livrări de bunuri și prestări de servicii sunt stabilite la art. 128 și art. 129 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Iar potrivit art. 127, alin. (1) și (2) din Codul fiscal, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități cu caracter economic ce cuprind activitățile producătorilor,

comercianților sau prestărilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, **agricole** și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În soluția ce urmează a fi luată, este necesar a se lua act și de dispozițiile art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, așa cum de asemenea este citat, potrivit cu care, **orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociați – cazul de față – sau acționarii săi, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.**

În această situație, pentru operațiunile prevăzute la art. 128, alin. (5), baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este necesar a se determina în conformitate cu dispozițiile art. 137, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal, constituind prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența acestora, prețul de cost stabilit la data livrării; prevedere legală avută în vedere de organele de inspecție fiscală în momentul stabilirii obligației fiscale în cauză.

În acest context legislativ, opinia organelor de soluționare este aceea că societatea agricolă petiționară desfășoară activități economice în sensul art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, fiind considerată persoană impozabilă în sensul art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, situație în care produsele acordate asociațiilor în schimbul terenului adus în folosința societății, chiar dacă aceasta a considerat acordarea acestor produse o livrare de bunuri fără plată. Potrivit art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin. (1) și (2) și cu art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, se consideră livrări de bunuri efectuate cu plată, **taxa pe valoarea adăugată fiind dedusă total.** Situație în care, pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată s-a determinat potrivit art. 137, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal, așa cum a fost citat anterior.

Este de reținut și punctul de vedere similar al Direcției Generale Legislație Cod Fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor Publice transmis prin Adresa nr./.....2011, precum și al Direcției de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice transmis prin Adresa nr./...../...../.....2011, în condițiile reglementate de:

*** Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală** – publicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare:

ART. 213

Soluționarea contestației

(2) Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.

*** Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – emis de Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – publicat în Monitorul Oficial nr. 380 din 31 mai 2011, care dispune:

9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației

9.1. Pentru lămurirea cauzelor, organul de soluționare competent poate solicita puncte de vedere direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau altor instituții competente să se pronunțe în cauzele respective.

Direcțiile de specialitate vor transmite punctele de vedere în termen de cel mult 10 zile de la solicitare.

Astfel, Ministerul Finanțelor Publice, prin organele de specialitate mai sus precizate, respectiv Direcția Legislație Cod Fiscal și Direcția de legislație în domeniul T.V.A., opinează:

“O societate agricolă desfășoară activități economice în sensul art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, fiind considerată persoană impozabilă, în sensul art. 127, alin. (1) din Codul fiscal.

Repartizarea producției obținute de adunarea generală a asociațiilor (...) în schimbul terenului adus în folosința societății, (...) conform art. 126, alin. (1) coroborat cu art. 127, alin. (1) și (2) și art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, se consideră livrări de bunuri efectuate cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Pentru livrările de bunuri prevăzute la art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se determină conform art. 137, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal.”

Cât privește trimiterile făcute la art. 21, pct. 4, lit. g) din Codul fiscal, dispoziția legală respectivă reglementează calculul impozitului pe profit (Cap. 2 – Calculul profitului impozabil – Art. 21 Cheltuieli), speta care nu este incidenta cauzei prezentate.

Așa fiind, argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației, analizate în limitele sesizării, potrivit dispozițiilor legale în materie, nefiind de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, conduce la concluzia implicită a menținerii celor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – TR/.....2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman, în cazul taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în cuantumul contestat de lei.

Având în vedere argumentele prezentate, **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SOCIETATEA AGRICOLĂ SAG, pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, menținându-se constatările organelor de inspecție fiscală.**

*
* *
*

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, directorul executiv al D.G.F.P. Teleorman

D E C I D E :

Art. 1. Respingerea contestației formulată de SOCIETATEA AGRICOLĂ SAG cu sediul social în com., jud. Teleorman **ca neîntemeiată pentru suma în quantum total de lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Art. 2. Prezenta decizie a fost redactată în 5 (cinci) exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați.

Art. 3. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art. 4. Biroul Soluționare Contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

Director Executiv