



## **MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

### **Agencia Națională de Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor  
Publice Calarasi**



Str. Eroilor nr. 6-8  
Calarasi, judetul Calarasi  
Tel : 0242 312374  
Fax :0242 315267

**DECIZIA Nr.25/ 26.06.2009**  
**privind solutionarea contestatiei depusa de Societatea Agricola X**  
**înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 13156/02.06.2009**

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de Inspectie Fiscala asupra contestatiei formulata de Societatea Agricola X cu sediul in comuna Ciocanesti, înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.13156/02.06.2009. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.90/27.04.2009 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 27.04.2009.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de Societatea Agricola X .

I. Din analiza contestatiei inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.13156/02.06.2009, precum si a documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca Societatea Agricola X contesta partial Decizia de impunere nr.90/27.04.2009, privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de Y lei si majorarile de intarziere in suma de Y lei, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 27.04.2009.

Motivele formulate de Societatea Agricola X in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala a calculat TVA colectata in suma de Y lei aferenta produselor agricole acordate membrilor asociati in baza dispozitiilor art 128 alin 1 din Lg 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare considerandu-se ca prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia. Concret, organul de inspectie fiscala a considerat ca acordarea produselor agricole membrilor asociati reprezinta o livrare de bunuri asa cum prevede art 130 din Lg 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si nu face parte din exceptiile prevazute la art 28 alin (8) din lege.

Petenta considera nelegal actul de control partial nefondat, in partea referitoare la retinerea obligatiei de plata a TVA, pentru urmatoarele motive:

Potrivit dispozitiilor art 10 din Legea 36/1991, pamantul adus in societate spre a fi luat in comun, constituie si ramane proprietatea privata a fiecarui asociat. Prin urmare, terenurile se aduc in folosinta societatii, asociatii pastrandu-si dreptul de proprietate asupra acestora, iar parte din productia realizata, prevazuta in actele constitutive a fi repartizate fara plata membrilor asociati, se face din recolta proprie obtinuta de pe terenurile ramase in proprietatea lor. De altfel, si statutul societatii reproduce textul de lege invocat mai sus, in sensul ca terenurile sunt si raman proprietatea membrilor asociati.

In speta, petenta considera ca nu suntem in prezenta unui transfer al dreptului de proprietate asupra produselor agricole de la societatea agricola catre membrii acesteia, care au adus pamant in societate ca aport social, bunurile rezultate din exploatarea acestor terenuri nefiind proprietatea societatii, ci a persoanelor care pastreaza dreptul de proprietate asupra terenurilor si care au fost de acord ca, in schimbul dreptului de folosinta asupra terenurilor sa primeasca o cota parte din produse, distribuirea acestora catre asociati facandu-se in mod gratuit. Mai mult, distribuirea se face in baza unor borderouri, iar nu in baza unor facturi fiscale si nu reprezinta nici o plata in natura.

Petenta apreciaza ca nu are nici o relevanta ca distribuirea produselor nu se regaseste printre operatiunile scutite de plata TVA, intrucat, pentru ca o operatiune sa fie apreciata ca intra in sfera TVA trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute de lege in acest sens. Intrucat nu este vorba despre o livrare in intelesul textului de lege, este irelevant faptul ca nu s-ar afla printre exceptii aceasta situatie.

Intrucat aducerea de catre mebrii asociati a folosintei terenurilor in capitalul societatilor agricole nu reprezinta o prestare de servicii si predarea produselor agricole catre mebrii asociati nu poate fi considerata pret al presupusului serviciu prestat, predarea produselor agricole avand regimul juridic al dividendului, fiind o repartizare a profitului catre asociati, petenta apreciaza contestatia ca intemeiata.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.90/27.04.2009, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 27.04.2009 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

Inspectia fiscala privind taxa pe valoarea adaugata a cuprins perioada 01.01.2006 - 31.03.2009.

In perioada supusa inspectiei fiscale organul de control a stabilit TVA colectata in suma de X lei pentru produsele acordate membrilor asociati.

Suma de x reprezentand TVA colectata care a generat stabilirea TVA suplimentara se compune din urmatoarele sume:

1. X lei reprezinta TVA colectata aferenta produselor agricole acordate membrilor asociati in anii 2006 – 2008.
2. X lei reprezinta TVA colectata aferenta uleiului alimentar acordat membrilor asociati in anii 2007 – 2008.

In conformitate cu prevederile art 4 din Lg 36/1991, proprietarii terenurilor se pot constitui in societati agricole, cu personalitate juridica, in conditiile prevazute de Titlul II al legii.

Societatea agricola nu are caracter comercial, asa cum prevede art 5 alin (2). In ceea ce priveste activitatea de exploatare a terenurilor agricole, Legea nr. 36 / 1991 consacra doua solutii. O solutie care este regula referitoare la caracterul civil al activitatilor derulate in forme asociative simple, iar a doua solutie care constituie o exceptie in cazul societatilor infiintate in baza Lg 31/1990 ce au caracter comercial.

Conform prevederilor art 1491 si art 1492 din Codul civil, societatea este un contract civil in care doua sau mai multe persoane fizice sau juridice convin sa puna in comun aportul lor material, banesc sau de munca in scopul constituirii unui fond in vederea unui scop patrimonial comun, iar foloasele ori pierderile sa fie impartite intre ele.

Un astfel de contract este cu titlu oneros, fiecare asociat urmarind obtinerea unui avantaj. Specific este faptul ca avantajul urmarit nu se primeste de la ceilalti asociati, ci alaturi de acestia, fiecare asociat participând la impartirea foloaselor societatii. Totodata,

un astfel de contract este cu scop lucrativ, iar acest scop lucrativ deosebeste societatea civila de asociatii si fundatii fara scop lucrativ.

Societatea agricola, potrivit art 5 alin (1) din Lg 36/1991 ,, are ca obiect exploatarea agricola a pamântului, uneltelor, animalelor si altor mijloace aduse in societate, precum si realizarea de investitii de interes agricol. Exploatarea poate consta in: 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 ”.

Totodata, potrivit art 6 si art 8 din Lg 36/1991, pot fi aduse in proprietate sau numai in folosinta societatii agricole uneltele agricole si alte utilaje, mijloace materiale si banesti. Terenurile agricole se aduc numai in folosinta societatii, asociatii pastrându-si dreptul de proprietate asupra acestora.

Societate agricola cu personalitate juridica, fara caracter comercial iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata este persoana impozabila asa cum prevede art 127 din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: ,, este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc activitati economice (...) Activitatile economice cuprind (...) si activitatile agricole. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. ”

Acordarea produselor in natura membrilor asociati rezultate din exploatarea terenului reprezinta o operatiune impozabila, intrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamântului membrilor asociati.

Ca urmare a celor prezentate, organul de inspectie fiscala considera ca acordarea produselor agricole in valoare de X lei membrilor asociati reprezinta o livrare de bunuri asa cum prevede art 130 din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: ,, 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 ”.

Cu atât mai mult cu cât, operatiunea de acordare a produselor in natura catre membrii asociati nu se incadreaza in prevederile art 128 alin (9) din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar s-au calculat majorari de intarziere in suma de X lei.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor de control, actele normative invocate precum și documentele existente la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

1) Privitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, Directia Generala a Finantelor Publice prin Compartimentul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea agricola avea obligatia colectarii 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, inasa si-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente cumpararilor destinate realizarii acestor operatiuni.

In fapt, in perioada 01.01.2006 - 31.03.2009, societatea agricola contestatoare a acordat membrilor asociati produse agricole si alimentare, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea agricola avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati, in acest sens stabilind TVA colectata suplimentar in suma de X lei.

In drept, s-au retinut prevederile art.126, alin.(1), art.127, art.128, alin.(1) si art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*ART. 126*

*"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 in 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);"*

#### **ART. 127**

*(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.*

*(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.*

#### **Art.128**

*"(1)Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si 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."*

Avand in vedere faptul ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru toate aprovizionarile necesare obtinerii productiei agricole, se retine ca distribuirea acestor bunuri catre membrii asociati constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, operatiune impozabila din punct de vedere al taxei.

De asemenea, in cazul unei operatiuni care implica un schimb, conform art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se considera ca s-a efectuat o livrare de bunuri cu plata:

#### **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 [...]".*

Cu privire la art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (forma aplicabila pana la 31.12.2007), precizeaza:

*"Norme metodologice:*

*8.(1) Operatiunile prevazute la art.130 din Codul fiscal, includ orice livrari de bunuri/prestari de servicii a caror plata se realizeaza printr-o alta livrare/prestare, precum:*

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

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

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 intrucat are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului.

In sustinerea solutiei ce urmeaza a fi adoptata, organele de solutionare au avut in vedere si faptul ca acordarea produselor membrilor asociati nu se regaseste nominalizata in categoria operatiunilor scutite.

Se retine deasemenea faptul ca persoana juridica platitoare de taxa pe valoarea adaugata, si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru toate aprovizionarile de materii prime, materiale, marfuri (seminte, ingrasaminte, ierbicide, etc.) necesare obtinerii productiei agricole.

Avand in vedere prevederile art.145, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, potrivit carora "daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile(...) are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata", precum si faptul ca operatiuni taxabile sunt cele la care se aplica TVA, rezulta ca, initial, atunci cand a dedus integral taxa aferenta bunurilor achizitionate, societatea a considerat ca va realiza numai operatiuni taxabile (la care va aplica TVA).

Ulterior, o parte din productia realizata a fost valorificata prin vanzare la terti cu TVA, iar o parte a fost acordata membrilor asociati – operatiune considerata de societate ca fiind netaxabila, motiv pentru care nu a colectat TVA.

In aceasta situatie, in care considera ca o parte din operatiunile realizate sunt netaxabile, societatea nu a ajustat taxa dedusa initial in sensul recalcularii acesteia.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia <aducerea de catre membrii asociati a folosintei terenurilor in capitalul societatilor agricole nu reprezinta o prestare de servicii si predarea produselor agricole catre membrii asociati nu poate fi considerata pret al presupusului serviciu prestat, predarea produselor agricole avand regimul juridic al dividendului, fiind o repartizare a profitului>, nu are nici un fel de relevanta in sustinerea cauzei deoarece, in cazul achitarii dividendelor sau a altor drepturi ( ex. salarii) sub forma de produse a caror livrare este operatiune impozabila din punct de vedere a TVA, operatorul economic ar fi avut obligatia de a achita TVA, in plus fata de impozitul pe dividende (sau impozitul pe veniturile din salarii).

Mai mult , conform evidentei contabile si fiscale, la nivelul; anilor 2006-2008 societatea nu a repartizat dividende, nu a calculat, constituit, inregistrat, declarat sau achitat impozit pe dividende.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina societatii agricole obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol, in conditiile in care aceasta si-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente cumpararilor destinate realizarii acestor operatiuni, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea Agricola Y pentru acest capat de cerere.

2) Referitor la obligatiile de plata accesorii in suma de X lei, Directia Generala a Finantelor Publice prin Compartimentul Solutionare Contestatii este investita a se pronunta daca Societatea Agricola datoreaza aceste obligatii fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a retinut ca societatea datoreaza debitele stabilite suplimentar de plata prin decizia de impunere.

**In fapt**, pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

**In drept**, referitor la majorarile de intarziere, se retin prevederile art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1),(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*“ART. 119*

*Dispozitii generale privind majorari de intarziere*



*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*(2) Nu se datorează majorări de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.*

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

*(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).*

#### **ART. 120**

##### *Majorări de întârziere*

*(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

Deoarece in sarcina petentei s-a retinut ca datorat debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, contestatoarea datoreaza si suma de X lei cu titlu de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere nr.90/27.04.2009, iar pe cale de consecinta, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în conformitate cu prevederile art.215 alin.(1), art.216 alin.(1) si art.218 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se

## **D E C I D E:**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea Agricola pentru suma de X lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar si a sumei de X lei reprezentand majorari de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR COORDONATOR,**