



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. 69 din2011

Privind : soluționarea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul în mun., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2011.

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2011, S.C. S.R.L., cu sediul social în mun., județul Teleorman a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F – TR/.....2011, respectiv împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2011, acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman.

În temeiul prevederilor pct–elor 3.1 – 3.4 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 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. din2011, să constituie dosarul contestației, să verifice condițiile procedurale obligatorii și să întocmească referatul cu propuneri de soluționare, primind în acest sens răspunsul înregistrat sub nr./.....2011.

În condițiile prezentate contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Teleorman, prin Decizia de impunere nr. F – TR/.....2011 prin care petentei i-au fost stabilite suplimentar de plată obligații fiscale în cuantum total de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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/.....2011, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2011, întocmite de organele de inspecție fiscală, aducând în susținerea cererii următoarele argumente:

- inspecția fiscală a avut loc urmare a solicitării contribuabilului S.C. S.R.L. de a se soluționa decontul de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative, cu opțiuni de rambursare;

- suma pentru care s-a solicitat rambursarea a fost de lei, iar în urma verificărilor efectuate organul fiscal pe perioada2010 –2011 a aprobat rambursarea sumei de lei cu motivarea ca în luna noiembrie 2010 agentul economic controlat a livrat arendatorilor produse agricole în sumă de lei reprezentând plata arendei conform contractelor de arendă încheiate, fără a colecta T.V.A. Se reține că valoarea produselor agricole livrate a fost de lei, sumă care înmulțită cu 24 % ar rezulta o obligație fiscală necolectată de lei. Urmare acestui raționament prin Decizia nr. F – TR/.....2011 s-au stabilit în sarcina S.C. S.R.L. obligații suplimentare de plată a T.V.A., fără accesorii, dat fiind faptul că T.V.A. colectată și virată la bugetul consolidat al statului era mai mare decât T.V.A. deductibilă;

- stabilirea obligației fiscale suplimentare ce face obiectul prezentei contestații își are sorgintea în calificarea și interpretarea greșită a raporturilor juridice stabilite între părți în temeiul contractelor de arendare încheiate în baza Legii speciale nr. 16/1994, modificată și completată ulterior. Astfel, distribuirea unei părți din produsele agricole obținute de arendași către persoanele fizice proprietare ale terenurilor arendate, cu titlu de “arendă” nu poate fi asimilată cu o “livrare de mărfuri” în sensul dispozițiilor art. 128 din Codul fiscal și nici cu o “plată a unor servicii prestate de arendaș în beneficiul arendatorilor” și, în consecință, în mod eronat a fost stabilită în sarcina petiționarei obligația de colectare a T.V.A. la valoarea produselor distribuite arendatorilor. Caracterele juridice ale contractului de arendare sunt diferite atât de cele ale unui contract de livrare în care părțile sunt vânzătorul și cumpărătorul, iar obiectul acestui contract îl constituie transferul dreptului de proprietate în schimbul unei sume de bani, cât și de cele ale unui contract de prestări servicii în care una din părți prestează un serviciu în folosul celeilalte în schimbul unei contraprestații – în vreme ce raporturile juridice de arendaș și arendatori au cu totul alt scop și conținut, precis determinate de Legea nr. 16/1994 “exploatarea bunurilor agricole” și prin Modelul obligatoriu de contract instituit prin Anexa parte integrantă din Legea nr. 16/1994, potrivit art. 25³ din legea astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 223/2006, contractul de arendare fiind un contract special;

- urmare a interpretărilor neunitare a dispozițiilor legale în domeniul aplicării sau neaplicării taxei pe valoarea adăugată la plata în natură a arende, începând din anul 2003 legislația în materie a prevăzut explicit între operațiunile scutite de T.V.A. – arendarea. Astfel, atât Legea nr. 345/2002 modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 36/2003, cât și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în art. 141, alin. (2) prevede între operațiunile scutite de T.V.A. “arendarea” [inițial la litera k), iar după modificarea prin Legea nr. 343/2003, la litera e)];

- cât privește Norma de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, respectiv pct. 8, alin. (2), aceasta face referiri doar la relațiile dintre persoanele înregistrate ca plătitoare de T.V.A., aceasta este dată în interpretarea normei generale cuprinsă în art. 130 din Codul fiscal, pe când excepțiile de la regulă, deci scutițiile de plată T.V.A. sunt instituite prin art. 141 din Codul fiscal.

O astfel de interpretare, respectiv interpretarea restrictivă a scutirii ca fiind aplicabilă numai într-un singur sens, adică numai pentru transferul folosinței terenurilor de la arendatorul persoană fizică către arendaș, nu ar face altceva decât să golească de conținut dispozițiile art. 141, alin. (2), lit. e) din Codul fiscal întrucât această operațiune oricum nu intră în sfera T.V.A. – ului întrucât persoana fizică nu poate colecta această taxă neavând calitate să facă o astfel de colectare. Așadar, dacă scutirea pentru operațiunea de “arendare” prevăzută la art. 141 din Codul fiscal nu ar fi aplicabilă și pentru “arenda” primită de la arendaș în produse aceste dispoziții sunt golite de conținut și cad în neaplicare. Mai mult, s-ar crea un tratament discriminatoriu pentru plata în natură a arendeii față de plata în bani a acesteia, întrucât H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal nu conține prevederi în sensul colectării T.V.A. cu prilejul plății în bani a arendeii;

- petenta susține că, în opinia sa, punctul 8, alin. (1), lit. b) din Norme trebuie interpretat în mod sistemic și nu rupt din context, avându-se în vedere intenția legiuitorului și totodată în raport de prevederile alin. (2) al aceluiași articol. Printr-o interpretare sistemică, nicidecum literală, se ajunge la singura concluzie corectă în raport de ipoteza textului de lege și anume aceea că numai în cazul în care atât arendașul cât și arendatorul au calitatea de persoane juridice se colectează T.V.A. la plata în natură a arendeii;

- mai mult, petenta susține că în cauză nu este în prezența unui tranfer de proprietate asupra produselor agricole de la societate (arendăș) către persoanele fizice (arendatori) întrucât persoanele fizice care primesc produsele sunt chiar proprietarii terenurilor arendate, caz în care dreptul de proprietate asupra fructelor (produse agricole) aparține, în temeiul dispozițiilor art. 483 – 484 din Codul civil proprietarului terenurilor, chiar dacă ele au fost cultivate de către arendaș;

- așadar, o parte din recolta obținută pe terenurile arendate se distribuie către arendatori cu titlu de arendă, pe baza de borderouri reprezentând o cheltuială pentru arendaș și nu în baza unor facturi fiscale; o altă parte este destinată acoperirii cheltuielilor efectuate de arendaș în procesul de producție, iar partea care rămâne se preia de către arendaș în baza convenției părților stipulată în același contract de arendă nicidecum în temeiul vreunui drept de proprietate, ea reprezintă un venit pentru arendaș, intră în baza de impozitare pentru care arendașul plătește impozit pe profit;

- interpretarea dată de D.G.F.P. normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal încalcă normele de tehnica legislativă cuprinse în art. 4, alin. (3) din Legea nr. 24/2000, care statuează faptul că “actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau a hotărârilor guvernului se emit și se interpretează în limitele și potrivit normelor care le ordonă...”;

- petenta menționează că niciun alt organ fiscal teritorial nu dă o astfel de interpretare a dispozițiilor fiscale în materie de colectare a T.V.A. la plata în natură a arendeii, cu excepția organului fiscal de la nivelul județului Teleorman, acesta fiind singurul care interpretează în defavoarea fermierilor și a proprietarilor de terenuri arendate, persoane fizice, dispozițiile Codului fiscal;

- în raport de dispozițiile ce preced, a da alt sens decât cel pe care legiuitorul l-a avut în vedere Normei de aplicare a art. 128 – 130 din Titlul VI al Codului fiscal, extinzând aplicabilitatea și la art. 141 din Codul fiscal pe de o parte **este contrar art. 4, alin. (3) din Legea nr. 24/2000, iar pe de altă parte se aplică un tratament discriminatoriu unor situații identice în conținut înfrângându-se principiul de drept potrivit căruia: unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem,**

respectiv plata arendei în bani ar fi favorizată față de plata arendei în natură, ori nu aceasta a fost voința legiuitorului.

II. Din Raportul de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2011, așa cum este sintetizat în Decizia de impunere nr. F – TR/.....2011, acte întocmite de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Perioada verificată:2010 –2011.

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlului VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 și a avut ca obiectiv modul de înregistrare a T.V.A. deductibilă, T.V.A. colectată, de determinare a T.V.A. de rambursat sau de plată, precum și a realității deconturilor de T.V.A., a declarațiilor informative și a corelației datelor din acestea cu cele din evidența contabilă și din jurnalele de T.V.A.

Perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile 1561, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat realitatea și legalitatea operațiunilor și documentelor care au stat la baza întocmirii deconturilor de T.V.A. aferente perioadei2010 –2011. Suma solicitată la rambursare prin Decontul de T.V.A. aferent lunii ianuarie 2011, corespunde cu soldul contului 4424 "T.V.A. de rambursat" înscris în balanța de verificare încheiată la2011 (anexa nr. 3) și cu suma din Fișa privind evidența pe plătitor.

Procedura de inspecție fiscală utilizată – verificarea în totalitate a documentelor justificative și financiar – contabile din evidența contribuabilului, conform art. 97, alin. (3), lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției s-au avut în vedere următoarele documente:

- jurnalele pentru cumpărări în care sunt înregistrate operațiunile ce au condus la înregistrarea T.V.A. deductibilă (anexa nr. 4);

- jurnalele pentru vânzări (anexa nr. 5) în care sunt înregistrate operațiunile care au condus la înregistrarea T.V.A. colectată;

- documentele prevăzute la art. 146, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la Titlul VI, art. 46 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferente achizițiilor de bunuri și/sau servicii;

- documentele prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea T.V.A. colectată aferentă livrărilor de bunuri și/sau servicii efectuate;

- documentele prevăzute la art. 10, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 2.222/22.12.2006 cu modificările și completările ulterioare, privind instrucțiunile de aplicare a scutirii de T.V.A. pentru operațiunile prevăzute la art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește T.V.A. deductibilă:

Se determină, de regulă, conform prevederilor art. 145 – 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

T.V.A. deductibilă din facturile de la furnizori este corect înscrisă în jurnalele de cumpărări și corespunde cu balanța de verificare și decontul de T.V.A.

Pentru perioada verificată, ca urmare a inspecției fiscale, nu au fost constatate deficiențe în ceea ce privește T.V.A. deductibilă.

În ceea ce privește T.V.A. colectată:

Se determină conform art. 137 – 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada verificată, ca urmare a inspecției fiscale, au fost constatate următoarele:

- în luna noiembrie 2010, agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole în sumă de lei, reprezentând plata arendei conform contractelor de arendă încheiate fără a colecta T.V.A., contrar prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“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.”

și al prevederilor pct. 8, alin. (1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în care se menționează:

„8. (1) Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum:

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

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.”

În consecință, agentul economic trebuia să trateze separat cele două operațiuni, adică, pe de o parte să înregistreze cheltuiala cu arenda – ca o prestare de servicii efectuată de arendator – , iar pe de altă parte să înregistreze livrarea de produse agricole, operațiunea fiind taxabilă conform art. 128, alin. (1) coroborat cu art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, urmând ca la finalul operațiunilor să compenseze datoria privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole.

Livrarile de produse agricole efectuate pentru plata arende sunt în sumă totală de lei.

Ca urmare a deficiențelor constatate, organele de inspecție au stabilit o T.V.A. colectată în sumă de lei (..... * 24%).

Au fost încălcate prevederile art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile pct.-ului 8, alin. (1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În urma inspecției fiscale T.V.A. colectată se majorează cu suma de lei.

S.C. S.R.L. a înregistrat în perioada verificată, suma negativă de T.V.A., deoarece, în principal, efectuează operațiuni de achiziții de îngrășăminte, semințe, utilaje și prestări servicii necesare pentru activitatea care o desfășoară.

Referitor la Declarația "394" privind achizițiile/livrările de bunuri și servicii pe teritoriul României, s-a constatat că datele din evidența contabilă a S.C. S.R.L. sunt corelate cu cele cuprinse în Declarația "394" pe perioada verificată și este depusă în termen legal la organul fiscal.

Referitor la Declarația "390" privind achizițiile și livrările intracomunitare, s-a constatat că datele din evidența contabilă a S.C. S.R.L. sunt corelate cu cele cuprinse în Declarația "390" pe perioada verificată și este depusă în termen legal la organul fiscal.

Conform balanței de verificare la data de2011 (anexa nr. 3), soldul contului 4424 "T.V.A. de recuperat" este în sumă de lei.

În urma inspecției fiscale parțiale efectuate, situația T.V.A. este următoarea:

- T.V.A. pentru care s-a solicitat rambursarea lei;
- T.V.A. fără drept de rambursare lei;
- T.V.A. cu drept de rambursare lei.

Motiv de fapt:

În luna noiembrie 2010, agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole în sumă de lei, reprezentând plata arendei conform contractelor de arendă încheiate fără a colecta T.V.A.

Temei de drept:

1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – art. 130: "În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul altei operațiuni, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată."

2. H.G. nr. 44/2004 – pct. 8, alin. (1), lit. b): "Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii."

3. H.G. nr. 44/2004 – pct. 8, alin. (2): "Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte."

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:

S.C. S.R.L. are domiciliul fiscal în str., bl., sc., et., ap., mun., jud. Teleorman, este înregistrată la O.R.C Teleorman sub nr. J...../...../2000, C.U.I., atribut fiscal RO având ca obiect de activitate cultivarea cerealelor (exclusiv orez) plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, cod CAEN 0111, fiind reprezentată de D-I, în calitate de administrator.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Teleorman este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au dispus petiționării colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă produselor acordate

arendatorilor în perioada2010 –2011, în condițiile în care autoarea cererii consideră operațiunea în cauză drept neimpozabilă.

În fapt, pe perioada supusă inspecției fiscale, petenta a acordat arendatorilor produse rezultate din exploatarea terenurilor acestora, în schimbul dreptului de folosință, fără a înregistra T.V.A. colectată aferentă plății în natură a arendei.

Organele de soluționare în fundamentarea soluției ce urmează a fi adoptată au avut în vedere faptul că **arenda în agricultură** reprezintă darea în folosință și posesiune, pe baza de contract, pe o perioadă concretă de timp, cu plată, a terenurilor și a altor bunuri agricole.

Subiecții contractului de arendă sunt:

1. arendatorul - persoană fizică (individ) sau persoană juridică (organizație, întreprindere) care este proprietarul legal sau alt posesor legal al bunurilor agricole transmise în arendă.

2. arendașul - persoana fizică și/sau persoana juridică, cu domiciliul (sediul) în România, care ia în arendă bunuri agricole. Cel care are obligația legală să achite impozitele către stat este arendașul, dacă prin contract nu se prevede altfel, în cazul nostru S.C. S.R.L..

În sensul celor prezentate organele de soluționare au reținut că S.C. S.R.L., în calitatea sa de arendaș are doar dreptul de exploatare a terenurilor, nedeținând calitatea de proprietar al acestora, contractul de arendare nefiind translativ de proprietate, arendatorii efectuând o prestare de servicii constând în arendarea terenului, iar arendașul (petenta în cazul nostru), efectuând o livrare de bunuri către arendatori, în contul obligației de plată, ca urmare a prestării de servicii efectuate de acesta.

De asemenea au mai reținut că arendatorii, în calitatea lor de proprietari, pe întreaga durată a contractelor au pierdut dreptul de folosință asupra terenurilor.

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

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Operațiuni impozabile

ART. 126

(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

(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.

[...]

Livrarea de bunuri

ART. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

[...]

ART. 130

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

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

[...]

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

[...]

* H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicată în M.O. nr 112 din 6 februarie 2004), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Norme metodologice:

8. (1) *Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare, precum:*

[...]

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

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.

[...]

Astfel, din actele normative citate anterior se reține că acordarea produselor agricole arendatorilor în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra terenului agricol intră în sfera de aplicare a T.V.A. Întrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societății în schimbul dreptului de folosință asupra pământului arendatorilor.

În sensul celor reținute mai sus încadrând operațiunea în cauză drept impozabilă este și punctul de vedere al M.F.P. – Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte, referitor la o speță similară, punct de vedere exprimat prin Adresa nr./.....2006, înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2006, în care se precizează:

“Prin arendare potrivit prevederilor din Legea nr. 65/1998 pentru modificarea și completarea Legii arendării nr. 16/1994, se înțelege contractul încheiat între proprietar uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole denumit arendator și arendaș cu privire la exploatarea bunurilor agricole, pe o durată determinată și la un preț stabilit de părți.

Plata în natură a arendei constituie o operațiune care implică o prestare de serviciu în schimbul unei livrări de bunuri, respectiv serviciul de arendare și plata sa în natură, care constituie o livrare de bunuri.”

Organele de soluționare rețin că Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu reglementează **plata în natură a arendei** ca operațiune scutită de T.V.A..

Cu privire la această încadrare se reține că **arendarea** este o operațiune de punere la dispoziție a terenului agricol, scutită de plata taxei pe valoarea adăugată, iar **plata în natură a arendei (speța de față)** reprezintă plata serviciului de arendare care constituie o livrare de bunuri, respectiv produse agricole pentru care societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă (astfel neputând fi aplicabile speței prevederile art. 141, alin. (1), lit. k) din Codul fiscal, invocate de autoarea cererii).

Plata în natură a arendei de către arendaș către proprietarul de teren reprezintă o stingere a unei obligații pe care arendașul o are față de proprietarul de teren de la momentul semnării contractului de arendă.

În consecință, arendarea și plata în natură a arendeii sunt două **operațiuni distincte**, prima scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar cea de a doua fiind o operațiune care se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține astfel, că plata în natură a arendeii este o operațiune distinctă prin care arendașul efectuează o operațiune de livrare a produsului agricol care este reglementat atât de art. 128, cât și de art. 130 din Codul fiscal și de pct. 8, lit. a) și b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde operațiunea de livrare impune obligativitatea că numai cel ce livrează să fie plătitor de T.V.A., nu și cel ce primește.

Organul de revizuire nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei punctul de vedere al petiționarei, care nu consideră plata în natură a produselor (livrarea) către arendatori drept operațiune impozabilă, deoarece în conformitate cu prevederile legale în materie fiscală la data producerii fenomenului economic dedus judecării, operațiunea de livrare de produse, atrage după sine operațiunea de facturare, livrarea în cauză, în sensul prevederilor Codului fiscal, nefiind scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Deci e suficient, conform Codului fiscal, ca arendașul să fie plătitor de T.V.A., iar atunci când efectuează o livrare de bunuri, în contrapartidă cu o prestare de servicii (arenda) să colecteze T.V.A. și implicit, să și achite la buget suma datorată urmare a operațiunilor contabile.

În consecință, cauza supusă judecării nu este incidentă prevederilor art. 141, lit. k), ori lit. e) (după actualizarea legii) unde se specifică “arenda este scutită de T.V.A.”, aici vorbindu-se numai de operațiunea de livrare de bunuri, care este o operațiune impozabilă.

Nu poate fi reținut nici argumentul petentei potrivit căruia atunci când se face plata arendeii cu bani (cash) – nu se colectează T.V.A. – deoarece pentru ca societatea comercială să dispună de lichidități (în numerar) este obligată să facă vânzări din produsul rezultat urmare prelucrării suprafeței de teren arendat, ori această vânzare, implicit se face cu factură și reprezintă o livrare în sensul art. 128 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care obligă societatea să colecteze T.V.A. Astfel, anterior operațiunii de plată în bani (cash) a arendeii, societatea comercială respectivă colectează și virează la buget T.V.A. din vânzarea produselor agricole rezultate din prelucrarea și munca terenului arendat, ori în cazul plății în natură a arendeii – nu mai există o astfel de operațiune – ci doar operațiunea de livrare a produselor agricole către proprietar – direct – care duce implicit la colectarea și plata T.V.A. aferentă.

În susținerea acestui punct de vedere, trebuie să se rețină și faptul că persoana juridică plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, pentru desfășurarea activității de producție agricolă a efectuat diverse aprovizionări, pentru care pe bază de documente legale și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar producția realizată a fost valorificată atât prin vânzarea la terți, operațiune pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată, cât și prin acordarea în natură a arendeii.

Organele de soluționare rețin faptul că până la data prezentei, în spețe similare au fost adoptate soluții favorabile D.G.F.P. Teleorman, respectiv prin Decizii civile ale Curții de Apel București, în Dosarele nr./...../2008, privind pe S.C. S.R.L.– com. (Decizia civilă nr./.....2009) și nr./...../2009 privind pe S.C. S.R.L.– com., jud. Teleorman.

Având în vedere argumentele prezentate, **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația S.C. S.R.L., pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, 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 și H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, directorul executiv al D.G.F.P. Teleorman

D E C I D E :

Art. 1. Respingerea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul social în mun., jud. Teleorman **ca neîntemeiată pentru suma în quantum total de lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă plății în natură a arendeii.

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