



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. 188 din 23.08.2012

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

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. / 2012,, cu sediul în com., județul a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. / 2012, respectiv împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. / 2012, acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală

În temeiul prevederilor pct-elor 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. prin Adresa nr. din 2012, 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. sub nr. / 2012

Petenta a formulat contestație parțială împotriva Deciziei de impunere nr. / 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 este competentă să soluționeze pe fond cauza.

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

Cu ocazia controlului s-a stabilit ca pentru anul 2011 distribuirea in natura a produselor agricole (grau, orz si porumb), a fost efectuata fara a colecta T.V.A. in valoare de lei, catre membrii asociati.

In aceste conditii, organele de control au calificat respectiva operatiune cu o asimilare a livrării de bunuri prevazuta si reglementata in Codul fiscal.

Temeiul legal invocat in sustinerea masurilor prin care nu s-au aprobat sumele la rambursare, il constituie, in opinia acestora, prevederile art. 126 – 130 din Codul fiscal.

In concluzie, in urma controlului s-a stabilit o diferenta suplimentara de T.V.A. neacceptata la rambursare in valoare totala de(T.V.A. necollectata).

Fata de constatările organului de control, Societatea Agricola face urmatoarele precizari:

1. Societatea a fost infiintata si functioneaza in baza Legii nr. 36/1991 si conform prevederilor art. 5 “societatea nu are caracter comercial”. In aceste conditii, prin distribuirea de bunuri catre membrii asociati nu au avut loc acte de comert.

2. Conform statutului societatii intocmit in conformitate cu prevederile Legii nr. 36/1991 “pamantul adus in societate spre a fi lucrat in comun constituie si ramane proprietatea privata a fiecarui asociat”.

Rezulta ca, terenurile agricole se aduc numai in folosinta societatii. Potrivit statutului si a hotararilor consiliului de administratie al societatii, intreaga productie obtinuta dupa scaderea cheltuielilor revine membrilor asociati pentru dreptul de folosinta al terenului.

Prin urmare, terenurile se aduc numai in folosinta societatii, asociatii pastrandu-si dreptul de proprietate asupra acestuia.

In consecinta, nu are loc un transfer de proprietate, in sensul legii.

Produsele distribuite membrilor asociati nu reprezinta un schimb de proprietate ,in acceptiunea codului fiscal,distribuirea produselor facindu-se pe baza unor documente numite borderou si nu pe baza de factura fiscala, care ar reprezenta o vnzare.

In speta nu suntem in prezenta unui transfer al dreptului de proprietate asupra produselor agricole de la societatea agricola catre membrii acesteia, care au adus pamantul 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 acestora sa primeasca o cota prevazuta din produse, distribuirea acestora catre asociati facandu-se in mod gratuit, in functie de suprafata de teren adusa in societate, in baza statutului.

Prin urmare, operatiunea respectiva nu constituie o livrare de bunuri in sensul legii si nu are loc o operatiune comerciala.

Imprejurarea ca art. 128, alin. (5) din Codul fiscal s-ar asimila unei livrari de bunuri din domeniul agriculturii organizata in baza Legii nr. 36/1991 si este supusa taxarii nu poate fi primita, relevant fiind continutul raportului juridic stabilit intre parti.

Invocarea in sustinerea masurilor a respectivei prevederi este scoasa din context si nu respecta prevederile art. 126 prin care respectiva operatiune este considerata livrare de bunuri, doar daca aceasta se efectueaza cu plata.

3. Prin interpretarea art. 21, pct. 4, lit. g) din Codul fiscal rezulta ca predarea produselor agricole catre membrii societatii agricole, sub forma cotei de participare la beneficiul obtinut in urma folosirii terenului agricol, constituie pentru societatea agricola o cheltuiala, iar nu o livrare de bunuri supusa T.V.A.

In conditiile in care pamantul adus in societate de catre membrii asociati nu se evalueaza, iar respectiva operatiune constituie o cheltuiala, aceasta operatiune nu se impoziteaza.

In concluzie, respectivele produse nu reprezinta active ale societatii si pe cale de consecinta nu pot fi aplicabile prevederile art. 128, alin. (5) din Codul fiscal.

Fata de considerentele expuse, S.A. considera ca actele intocmite de organele de control, enumerate in cuprinsul contestatiei nu au baza legala in sustinerea masurilor dispuse si solicita anularea (revocarea) acestora ca netemeinice si nelegale si sa se emita o decizie in sensul solicitat.

Anexeaza actele de control mentionate, precum si practica judecatoreasca in materie, prin care, in situatii similare s-a dispus anularea actelor de control intocmite.

In conditiile in care prevederile codului fiscal nu au suferit modificari de esenta, petitionara considera ca masurile dispuse prin actele intocmite nu au temei legal si sunt abuzive.

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

Perioada verificata:2011 –2012

Baza legala:

- Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Titlul VI din HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, O.M.F.P. 263/2010

Obiectivul inspectiei fiscale: modul de inregistrare a TVA deductibila, TVA colectata, de determinare a TVA de rambursat sau de plata, precum si a realitatii deconturilor de TVA, a declaratiilor informative si a corelatiei datelor din acestea cu cele din evidenta contabila si din jurnalele de TVA.

Societatea Agricola a depus la AFP pentru Contribuabili Mijlocii deconturi de TV A cu optiune de rambursare dupa cum urmeaza:

- decont de TVA aferent lunii 2012, inregistrat sub nr./.....2012, decont prin care se solicita rambursarea sumei de lei;

- decont de TVA aferent lunii 2012, inregistrat sub nr./.....2012, decont prin care se solicita rambursarea sumei de lei;

Procedura de inspectie fiscala utilizata – verificarea in totalitate a documentelor justificative si financiarcontabile din evidenta contribuabilului, privind TVA.

S-au verificat urmatoarele documente:

- documentele prevazute la art. 145, alin. (3) din Legea 571 /2003 privind Codul fiscal, republicata si Titlul VI, art. 51 din HG 44/2004, pentru justificarea TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii;

- documentele prevazute la art. 155, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata, pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii efectuate;

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

- jurnalele pentru vanzari (anexa nr. 4) in care sunt inregistrate operatiunile ce au condus la inregistrarea de TVA colectata.

Perioada fiscala: este luna calendaristica conform art. 1561, alin. (1) din Legea

nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Se determina de regula, conform prevederilor art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 50 – 51 din H.G. nr. 44/2004. pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca TVA deductibila din facturile de la furnizori este corect inscrisa in jurnalele de cumparari (anexa nr. 3) si corespunde cu sumele inscise in notele contabile, deconturile de TVA si balantele de verificare intocmite in perioada2011 –2012(anexa nr.5).

In urma verificarii efectuate baza de impozitare nu s-a modificat nefiind constatate deficiente.

b) În ceea ce privește T.V.A. colectată:

Se determina de regula, in conformitate cu prevederile art. 137 si 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul, fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la baza de impozitare si cotele de impozitare.

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele deficiente:

In luna..... 2011,se distribuie produse agricole membrilor asociati ai societatii agricole,dupa cum urmeaza:

- cu avizul de insotire a marfii nr./.....2011 se distribuie cantitatea de kg grau;

- cu avizul de insotire a marfii nr./.....2011 se distribuie cantitatea dekg grau;

- cu avizul de insotire a marfii nr./.....2011 se distribuie cantitatea de kg porumb.

-cu avizul de insotire a marfii nr...../.....2011 se distribuie cantitatea de kg orz.

Facem mentiunea ca pe avizele de insotire a marfii nu este specificata mentiunea "nu se factureaza". Avizele de insotire a marfii sunt prezentate in copie in anexa nr.6.

In evidenta contabila aceasta distribuire a produselor agricole catre membrii asociati se face cu nota contabila 455 "Asociati conturi curente" = 345 "Produse finite" – lei. (nota contabila nr./.....2011 – anexa nr. 7).

Contribuabilul nu a colectat TVA aferenta productiei distribuite in natura catre membri asociati.

Temeiul legal care impunea colectarea de TVA pentru produsele distribuite asociatilor este urmatorul:

- Art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede urmatoarele:

“Operatiuni impozabile

(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 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, alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

“Persoane impozabile si activitatea economica

(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, alin. (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

“Livrarea de bunuri

(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”;

- Art. 137, alin. (1), litera b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

c) pentru operatiunile prevazute la art.128 alin.4 si 5, pentru transferul prevazut la art.128 alin(10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art.,130 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.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se constata ca Societatea Agricola SAG desfasoara activitati economice in sensul art. 127, alin.(2) din Codul fiscal, fiind persoana impozabila, in sensul art. 127, alin. (1) din Codul fiscal.

Produsele acordate asociatilor Societatii Agricolein schimbul terenului adus in folosinta societatii, chiar daca societatea a considerat acordarea acestor produse o livrare de bunuri fara plata, conform prevederilor art. 126, alin. (1), coroborat cu prevederile art. 127, alin. (1) si alin. (2) si art. 128, alin. (5) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile catre actionarii sai, constituie o livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente, a fost dedusa total sau partial. Pentru bunurile achizitionate constand in seminte, carburanti, piese de schimb, ingrasaminte chimice si pesticide, precum si pentru serviciile prestate de terte persoane juridice, folosite la realizarea produselor ce au fost distribuite gratuit actionarilor, contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere in intreaga perioada verificata, inscriind achizitiile de bunuri si servicii in jurnalele pentru cumparari, evidenta contabila si in deconturile de TVA.

In aceste conditii, distribuirea de produse agricole este asimilata unei livrari de bunuri conform prevederilor art. 128, alin. (5) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, baza de impozitare se determina conform prevederilor art. 137, alin. (1), litera c) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA colectata aferenta produselor distribuite asociatilor, in

natura, conform statutului societatii, dupa cum urmeaza:

- kg orz x lei/kg – pret cost = lei;
-kg grau xlei/kg – pretul de cost = lei;
- kg porumb x lei/kg – pretul de cost = lei.

Total baza suplimentara stabilita la inspectia fiscala aferenta distribuirii de produse agricole catre membrii asociati: lei, careia ii revine o taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar la inspectia fiscala in suma de lei (..... leix 24%).

In consecinta cu suma de lei se majoreaza TVA colectata.

In situatia anexa nr. 4 sunt prezentate in copie jurnalele pentru vanzari pentru perioada supusa verificarii.

In anexa nr. 8 este prezentata situatia TVA in perioada supusa verificarii.

Conform prevederilor art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au fost calculate dobanzi si penalitati de intirziere intrucit in perioada verificata contribuabilul a inregistrat TVA de rambursat.

TVA de rambursat provine din achizitiile de ingrasaminte chimice, combustibil ,pesticide si samanta necesare derularii activitatilor specifice in agricultura. Deasemenea in perioada verificata contribuabilul a efectuat investitii in utilaje agricole necesare desfasurarii obiectului de activitate.

Recapitulatie TVA in perioada verificata:

Pentru decontul de TVA aferent lunii 2012:

- TVA solicitat la rambursare – lei;
- TVA pentru care contribuabilul nu are drept la rambursare – lei;
- TVA pentru care contribuabilul are drept la rambursare – lei;

Pentru decontul de TVA aferent lunii 2012:

- TVA solicitat la rambursare-..... lei
- TVA pentru care contribuabilul nu are drept la rambursare-..... lei;
- TVA pentru care contribuabilul are drept la rambursare-..... lei.

Motiv de fapt:

In luna 2011 se distribuie produse agricole membrilor asociati ai societatii agricole,cu mentiunea ca pe avizele de insotire a marfii nu este specificata mentiunea”nu se factureaza”

Contribuabilul nu a colectat TVA aferenta productiei distribuite in natura catre membrii asociati.

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 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 ea definita la art.127alin.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 LG571/2003 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 LG571/2003 art.127,alin.2 In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii. Inclusive 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 LG571/2003 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 LG571/2003 art.137,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 ca fiind considerate cu plata si prevazute la art.130>1 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.

Constatări fiscale:

Motiv de fapt:

Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare

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..... are domiciliul fiscal în com., jud., este înregistrată la Registrul Comerțului conform Hotărârii Judecătorești nr./1991, C.U.I. RO 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au respins petiționarei dreptul la rambursarea T.V.A. în sumă de lei.

În fapt, Societatea Agricolă, a facut obiectul unei inspecții fiscale parțiale în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr./.....2012 și s-a emis Decizia de impunere nr./.....2012 .

În urma inspecției fiscale parțiale efectuate asupra perioadei2011 –2012, s-a stabilit T.V.A. suplimentar de plată lei.

Societatea Agricolă contestă suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar la capitolul "TVA colectată" din raportul de inspecție fiscală.

În luna 2011, se distribuie produse agricole membrilor asociați ai societății agricole, după cum urmează:

- cu avizul de însoțire a marfii nr. / 2011 se distribuie cantitatea de kg grau;

- cu avizul de însoțire a marfii nr. / 2011 se distribuie cantitatea de kg grau;

- cu avizul de însoțire a marfii nr. / 2011, (în fapt data avizului este 2011 conform documentelor anexate la dosar), se distribuie cantitatea de kg porumb.

- cu avizul de însoțire a marfii nr. / 2011, (în fapt data avizului este 2011 conform documentelor anexate la dosar), se distribuie cantitatea de kg orz.

Organele de inspecție fiscală menționează că pe avizele de însoțire a mărfii nu este specificată mențiunea “nu se facturează”.

În evidența contabilă această distribuire a produselor agricole către membrii asociați se face cu nota contabilă 455 “Asociați conturi curente” = 345 “Produse finite” lei.

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

- Societatea este constituită și funcționează în baza Legii 36/1991 și conform prevederilor art. 5 “societatea nu are caracter comercial”; în aceste condiții, prin distribuirea de bunuri către membrii asociați nu au avut loc acte de comerț.

- Societatea a fost înființată conform Legii nr. 36/1991 și potrivit statutului societății, pământul adus în societate spre a fi lucrat în comun constituie și rămâne în proprietatea privată a fiecărui membru asociat. Prin urmare terenurile se aduc numai în folosința societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora.

În consecință, nu are loc un transfer de proprietate în sensul legii.

- Produsele distribuite fiecărui asociat, nu reprezintă un transfer de proprietate, în accepțiunea Codului fiscal, distribuirea făcându-se în baza unui document numit BORDEROU, și nu pe bază de factură fiscală, document care ar putea reflecta o vânzare.

- Din interpretarea art. 21, pct. 4, lit. g) din Codul fiscal, rezultă că predarea produselor agricole către membrii societăților agricole, sub forma cotei de participare la beneficiul obținut în urma folosirii terenului agricol constituie pentru societatea agricolă o cheltuială iar nu o livrare de bunuri supusă taxării TVA.

- În condițiile în care pământul adus în societate de către membrii asociați nu se evaluează, iar respectiva operațiune constituie o cheltuială, această operațiune nu se impozitează.

- În concluzie respectivele produse nu reprezintă active ale societății și pe cale de consecință nu pot fi aplicabile prevederile art. 128, alin. (5) din Codul Fiscal.

Pentru considerentele menționate, organele de revizuire rețin faptul că agentul economic avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă plății în natură a arendei, 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 aferentă anilor 2011 și 2012 cu 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. 129

Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

[...]

ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

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;

[...]

ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

[...]

ART. 155

Facturarea

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.

[...]

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 soluția ce urmează a fi dată, organul de revizuire a luat act și de prevederile art. 5, respectiv art. 25 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură – publicată în Monitorul Oficial nr. 97/06.05.1991, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cu care:

„ART. 5

Societatea agricolă este o societate de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați, avînd ca obiect exploatarea agricolă a pămîntului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta din: organizarea și efectuarea de lucrări agricole și îmbunătățiri funciare, utilizarea de mașini și instalații, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și alte asemenea activități.”

„ART. 25

Calitatea de asociat al unei societăți agricole se dobîndește prin subscrierea actului de constituire sau, după constituire, prin semnarea unei declarații.

În declarație trebuie înscrise datele prin care se identifică persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricol adusă în folosință, animalele, utilajele, precum și alte bunuri, inclusiv creanțele, cu care titularii intră în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscrise, suma pe care o varsă în contul părților subscrise și data declarației.”

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 asociaților 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 Ministerul 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.”

Aducerea în susținerea cauzei a argumentației potrivit cu care dispozițiile art. 128, alin. (5) din Codul fiscal, nu sunt aplicabile societății agricole petiționare, – întrucât aceasta este înființată în baza Legii nr. 36/1991, situație în care relevant este raportul juridic stabilit între părți (contractul de societate) – , aceasta situație descrisa de petenta excede dispoziției legale mai sus precizate, atâta timp cât respectiva prevedere legală nu face această diferențiere.

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) și nu al taxei pe valoarea adăugată.

Organele de soluționare a cererii au luat act și de existența la dosarul contestației a Referatului privind contestația formulată de societatea agricolă petiționară emis de organele de inspecție fiscală, potrivit cu care în motivarea cererii

sunt invocate precizări care nu sunt edificatoare în cauză, – cu privire la faptul că societatea este înființată și funcționează în baza Legii nr. 36/1991, iar potrivit statutului societății pământul rămâne în proprietatea privată a asociaților, situație în care produsele distribuite nu reprezintă un schimb de proprietate –, printr-o interpretare proprie a aplicabilității dispozițiilor art. 128, alin. (5) din Codul fiscal.

Astfel, chiar și în situația ipotetică în care argumentele petiționarei ar avea susținere cu privire la neaplicabilitatea dispozițiilor art. 128, alin. (5) din Codul fiscal în speța dedusă judecătii – , documentele la care se face trimitere, respectiv Statutul societății, nu pot modifica dispozițiile specifice prevăzute la pct. 44, alin. (1) al art. 298 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 298

(1) La data intrării în vigoare a prezentului Cod fiscal se abrogă:

(...)

44. Orice alte dispoziții contrare prezentului cod.

Întrucât speța dedusă judecătii se plasează temporal în anul 2011, aplicabile sunt prevederile art. 128, alin. (5) al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum au fost modificate de pct. 88 al Legii nr. 343 din 17 iulie 2006, astfel încât societatea agricolă petiționară, în calitatea sa de *persoană impozabilă*, a distribuit către asociații săi bunuri din activele sale de natura produselor agricole, în schimbul terenului agricol dat în folosință, activitate care este *asimilată unei livrări de bunuri cu plată*, în condițiile în care aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă producerii acestora.

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./.....2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, 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, 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.

D E C I D E :

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