

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 634 din 31 iulie 2012**

Cu adresa nr. ..../19.06.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B sub nr. ..../19.06.2012, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. B a înaintat dosarul contestației formulată de X din com. A, Jud. B, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... din ....* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală B.

Decizia de impunere nr. ..../..... a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ..... și înregistrat la organul fiscal sub nr. ..../.....

X are domiciliul fiscal în com. A, Județul B, este înregistrată în Registrul societăților agricole începând cu data de ....., în baza Hotărârii Judecătorești nr..... emisă de Tribunalul B și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO .....

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 17.05.2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. B sub nr. ..../14.06.2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:**

*"[...] 1. Cu privire la majorarea la control a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ..... lei [...]*

*În fapt, în perioada 01.07.2006 - 31.07.2011, X A [...] a efectuat lucrări agricole în exclusivitate asupra terenurilor aduse în folosința asociației de către membrii săi. Modalitatea prin care terenurile agricole au fost aportate societății agricole de către persoanele care au calitatea de asociat a fost realizată în baza declarației care a inclus suprafața de teren agricol adus în folosința asociației.*

*Mai mult, X A nu a încheiat și nu a avut în derulare contracte de arendă. Cum de altfel se subînțelege și din cuprinsul actului de control din moment ce nu este exemplificat un astfel de contract. [...].*

*Organele de inspecție fiscală au considerat operațiune impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată distribuirea de bunuri rezultate de pe terenul exploatat în comun de/către membrii Societății Agricole A.*

*Față de constatarea organelor de control, arătăm că operațiunea în cauză nu este nominalizată în Codul fiscal, ba mai mult considerăm că operațiunea economică reprezintă distribuire de bunuri către membrii asociați ai Societății Agricole A pentru desfășurarea economică a acesteia, respectiv pentru continuarea activității sale economice. Explicând cele arătate, dacă membrii asociați își vor retrage, din cadrul Societății Agricole A, aportul reprezentând terenuri agricole, activitatea societății agricole nu se va mai desfășura și implicit nu va mai fi cazul unor operațiuni impozabile pentru suprafețele în cauză.*

*Mai mult cele susținute de noi se circumscriu prevederilor pct.6 lin.(1) din normele metodologice de aplicare a art.128, alin.(1) din Codul fiscal [...].*

*Considerăm neadecvată invocarea prevederilor art.130 Cod fiscal, deoarece, persoana fizică având calitatea de asociat al Societății Agricole A nu este persoană impozabilă, iar situația specială în care se găsesc cele două părți ale tranzacției nu se circumscriu nici prevederilor pct.8 din normele metodologice de aplicare a art.130 din Codul fiscal.*

*Arătăm că prețul utilizat de organele de inspecție în stabilirea bazei impozabile a taxei a fost cel de vânzare folosit de noi pentru valorificarea produselor agricole către terțe persoane fizice și juridice. Considerăm că în mod*

eronat s-a procedat în acest mod deoarece distribuirea produselor agricole către membrii asociației în funcție de suprafața adusă în cadrul asociației nu s-a efectuat în scopul realizării de profit.

Chiar dacă, X A ar fi avut obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată pentru bunurile acordate membrilor fondatori ai asociației așa cum am prezentat, considerăm că prin decizia de impunere și RIF determinarea bazei de impozitare să fie efectuată utilizându-se prețul de cost. [...].

Față de cele argumentate de noi considerăm că am procedat corect prin neinclusiunea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată colectate a sumei de ..... lei. Pe cale de consecință X A nu avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei.

2. Cu privire la majorarea la control a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ..... lei [...]

[...], considerăm că, în mod eronat a fost înțeles și interpretat fenomenul economic desfășurat în cadrul Societății Agricole A. Aceasta deoarece prestările de servicii la care se face referire în R.I.F. reprezintă în fapt lucrări agricole efectuate pe suprafața de teren aparținând membrilor asociației agricole aduse în cadrul Societății Agricole A pentru a fi lucrate în comun. Lucrările agricole la care se face referire sunt efectuate în cadrul asociației pentru înființarea culturilor, așa cum de altfel este înscris și în documentele de control întocmite de reprezentanții A.I.F. Ori lucrările efectuate de către X A în scopul desfășurării activității sale economice nu constituie prestare de servicii așa cum este definită de Codul fiscal la art.129, alin.(1) - (4).

Mai mult prestările de servicii efectuate pentru înființarea culturilor reprezintă element de cost reflectat în prețul produselor agricole recoltate și ulterior valorificate, situație în care au fost întocmite rapoarte de lucru. Rezultă că în situația dată nu există obligația emiterii de facturi sau bonuri fiscale.

Totodată, arătăm că prețul de vânzare utilizat în comercializarea produselor agricole obținute de pe terenurile aduse în asociație de membrii săi, proprietari ai terenurilor includ și aceste lucrări efectuate în regie proprie care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile. [...].

Contravaloarea cheltuielilor, înregistrate de către X A, cu înființarea culturilor a fost acoperită potrivit reglementărilor legale (...) prin subvenții acordate în funcție de suprafață și tipul culturii, de către Ministerul Agriculturii prin A.P.I.A., sub forma bonurilor valorice. Potrivit prevederilor legale nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli. Pentru lucrările efectuate nu a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată. [...].

Așa cum am arătat X A a primit subvenții în funcție de suprafața cultivată și tipul culturii, deci subvenția nu este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual, și implicit nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct.18 din normele metodologice de aplicare a art.137, alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Urmare celor prezentate considerăm că X A nu avea obligația de a colecta TVA în sumă de ..... lei aferentă unei baze de impozitare în cuantum de ..... lei. [...].

În concluzie, având în vedere toate argumentele prezentate, solicităm admiterea contestației, anularea constatării organelor de inspecție fiscală considerând că X A a procedat corect pentru faptul că nu a colectat taxă în cuantum de ..... lei. [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ..... de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. B la X din com. A, jud. B, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:**

**"[...] Taxa pe valoarea adăugată colectată [...]**

La control, față de taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de societate în sumă de ..... lei, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ..... lei, cu o diferență suplimentară în cuantum de ..... lei, stabilită după cum urmează (anexa nr.2):

- ..... lei, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă produselor agricole acordate membrilor asociației, astfel:

În perioada 2006 - 2010 au fost acordate proprietarilor de terenuri, în schimbul dreptului de folosință asupra terenului agricol, cantitățile de ..... kg grâu și ..... kg orzoaică.

Produsele agricole acordate au fost estimate la valoarea de ..... lei, pe baza prețului de vânzare utilizat de unitate în relațiile cu terțe persoane la perioada când au fost acordate aceste cantități, prețuri care se încadrează în limitele minime și maxime comunicate de Direcția Agricolă prin adresa nr...../10.04.2012, înregistrată la A.I.F. B sub nr...../10.04.2012 (anexa nr.3).

Astfel, pentru o bază impozabilă suplimentară în cuantum de ..... lei, s-a colectat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei (..... lei \* 19% + ..... lei \* 24%) având în vedere faptul că, operațiunea de acordare de produse agricole în natură proprietarilor de terenuri (membrii asociației) în schimbul dreptului de folosință asupra terenului agricol, intră în sfera de aplicare a TVA, întrucât are loc transferul dreptului de proprietate al bunurilor din proprietatea societății în schimbul dreptului de folosință asupra pământului proprietarilor.

Mai mult decât atât, plata unui serviciu (cedarea dreptului de folosință asupra terenului) către persoanele fizice proprietare este făcută în natură prin livrare de bunuri (produse agricole), operațiune impozabilă cu TVA în cotele de 19% și 24% (începând cu data de 01.07.2010). [...].

Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.126, 128, 130 și 137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.8 din H.G. nr.44/2004 [...].

- ..... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă prestărilor de servicii agricole (arat, discuit, însămânțat, cosit, etc.) către membrii asociației, a căror contravaloare a fost încasată de către unitate prin

compensare cu subvenții, bonuri valorice acordate pe suprafață de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură B (anexa nr.4).

Astfel, din verificarea efectuată, s-a constatat că în perioada 2007 - iulie 2011, societatea a prestat servicii agricole în valoare de ..... lei, fără a întocmi facturi fiscale sau bonuri fiscale către beneficiarii acestora, după cum urmează:

a) în anul 2007, societatea a prestat servicii pe o suprafață de ..... hectare [...] încasând în schimbul acestora contravaloarea subvenției acordată la hectar în sumă de ..... lei [...].

A rezultat faptul că, societatea a încasat în contul serviciilor prestate în cursul anului 2007 suma de ..... lei (201 Ha \* ..... lei/Ha), activitate economică pentru care avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în cuantum de 12.446 lei (Anexa nr.4);

b) în anul 2008, societatea a prestat servicii pe o suprafață de ..... hectare [...] încasând în schimbul acestora contravaloarea subvenției acordată la hectar în sumă de ..... lei [...].

A rezultat faptul că, societatea a încasat în contul serviciilor prestate în cursul anului 2008 suma de ..... lei (..... Ha \* ..... lei/Ha), activitate economică pentru care avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei (Anexa nr.4);

c) în anul 2009, societatea a prestat servicii pe o suprafață de .... hectare [...] încasând în schimbul acestora contravaloarea subvenției acordată la hectar în sumă de ..... lei [...].

A rezultat faptul că, societatea a încasat în contul serviciilor prestate în cursul anului 2009 suma de ..... lei (190 Ha \* ..... lei/Ha), activitate economică pentru care avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei (Anexa nr.4);

d) în anul 2010, societatea a prestat servicii pe o suprafață de ..... hectare [...] încasând în schimbul acestora contravaloarea subvenției acordată la hectar în sumă de ..... lei [...].

A rezultat faptul că, societatea a încasat în contul serviciilor prestate suma de ..... lei (..... Ha \* ..... lei/Ha), operațiune economică pentru care avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei (Anexa nr.4);

e) în anul 2011, societatea a prestat servicii pe o suprafață de ..... hectare [...] încasând în schimbul acestora contravaloarea subvenției acordată la hectar în sumă de ..... lei [...].

A rezultat faptul că, societatea a încasat în contul serviciilor prestate suma de ..... lei (..... Ha \* ..... lei/Ha), operațiune pentru care avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei (Anexa nr.4).

Precizăm faptul că, în perioada 2007 - 2011, societatea în mod eronat a evidențiat venituri din subvenții primite (cont contabil 741) în sumă totală de ..... lei, în condițiile în care parte din aceste venituri reprezentau compensări ale prestărilor de servicii agricole, valoarea acestor servicii fiind în cuantum de ..... lei, impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, așa cum a fost prezentat anterior. Totodată, societatea a evidențiat în contul contabil 704, suma de ..... lei, reprezentând parte din contravaloarea prestărilor de servicii agricole, ce au fost încasate exclusiv prin numerar, pentru care au fost emise facturi și bonuri fiscale, ce au fost impozitate din punct de vedere al TVA.

Pentru suma totală de ..... lei, reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii agricole efectuate către membrii asociați în perioada 2007 - 2011, la control a fost colectată suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei [...].

Astfel, față de taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de societate în sumă de ..... lei, la control s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ..... lei, cu o diferență suplimentară în cuantum de ..... lei.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă [...]

[...] față de taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate în cuantum de ..... lei, la control s-a stabilit TVA deductibilă în cuantum de ..... lei, cu o diferență în minus de ..... lei [...].

Taxa pe valoarea adăugată de plată / recuperat [...]

Având în vedere constatările în ceea ce privește TVA deductibilă și TVA colectată, precum și cele menționate anterior, față de TVA de recuperat stabilită de către societate în sumă de ..... lei, la data de 31.07.2011 la control a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ..... lei, cu o diferență suplimentară în sumă totală de ..... lei, stabilită după cum urmează:

a) ..... lei, după cum urmează:

- ..... lei, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă prestărilor de servicii agricole [...] către membrii asociați, a căror contravaloare a fost încasată de către unitate prin compensare cu subvenții, bonuri valorice acordate pe suprafață de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură B;

- ..... lei, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă produselor acordate membrilor asociați;

- ..... lei, taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat.

b) ..... lei, TVA de recuperat declarată eronat de către societate, nesolicitată la rambursare. [...].

Referitor la soluționarea decontului de TVA înregistrat la A.I.F. B sub nr...../30.08.2011, aceasta se prezintă după cum urmează:

- TVA solicitată la rambursare

..... lei;

- TVA pentru care societatea are drept de rambursare

.... lei;

- TVA care nu se justifică a fi rambursată

..... lei;

- TVA de plată stabilită la control

..... lei;

- Majorări și penalități de întârziere

..... lei. [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

Obiectul principal de activitate al Societății Agricole TRIUMF din com.A, jud. B, îl constituie *“Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”* - cod CAEN 111.

Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ..... de organele fiscale aparținând D.G.F.P. B - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 iulie 2006 - 31 iulie 2011, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit pentru luna iulie 2011 de către X din com.A.

La data de 31 iulie 2011 societatea comercială a înregistrat TVA de rambursat în sumă de ..... lei, sumă solicitată la rambursare prin Decontul 300 nr...../23.08.2011. În urma inspecției fiscale, s-a stabilit o diferență suplimentară la TVA de plată în sumă de ..... lei, constituită din:

- ..... lei TVA colectată suplimentar la inspecția fiscală, aferentă prestărilor de servicii agricole (..... lei) și produselor acordate membrilor asociați (..... lei) - sumă contestată;
  - ..... lei TVA deductibilă pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere
- sumă necontestată;
- ..... lei TVA de recuperat declarată eronat de societate, nesolicitată la rambursare - sumă necontestată.

În fapt, în perioada supusă verificării, obiectul principal de activitate al societății agricole a fost reprezentat de cultivarea terenurilor deținute de către persoanele fizice - membrii asociați, cu diferite culturi, produsele obținute fiind comercializate sub forma vânzării către diverse persoane juridice, respectiv prin atribuirea arendei către persoanele fizice proprietare ale terenurilor.

Totodată, în perioada supusă verificării, societatea agricolă a prestat servicii către diverse persoane fizice și juridice reprezentând lucrări agricole (arat, semănat, discuit, recoltat, cosit etc.).

**1) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei aferentă produselor agricole acordate membrilor asociați, precizăm următoarele:**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada anilor 2006 - 2010 societatea agricolă a acordat proprietarilor de terenuri, în schimbul dreptului de folosință asupra terenului agricol, cantitățile de ..... kg grâu și ..... kg orzoaică, operațiune aferentă căreia nu a colectat TVA, contrar prevederilor art.126, art.128, art.130 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.8 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

În R.I.F. se precizează că operațiunea de acordare de produse agricole în natură proprietarilor de terenuri (membrii asociați) în schimbul dreptului de folosință asupra terenului agricol intră în sfera de aplicare a TVA, întrucât are loc transferul dreptului de proprietate al bunurilor din proprietatea societății, în proprietatea membrilor asociați. În plus, plata unui serviciu, respectiv cedarea dreptului de folosință asupra terenului, către persoanele fizice proprietare este făcută în natură prin livrare de bunuri - produse agricole, operațiune care este impozabilă cu TVA.

Pe baza prețului de vânzare utilizat de unitate în relațiile cu terțe persoane în perioada în care au fost acordate produsele agricole membrilor asociați, prețuri care se încadrează în limitele minime și maxime comunicate A.I.F. B de către Direcția Agricolă B prin adresa nr...../10.04.2012, produsele agricole acordate au fost estimate de organele de inspecție fiscală la valoarea de ..... lei, pentru care s-a colectat TVA în sumă de ..... lei (..... lei x 19% + ..... lei x 24%).

\* Societatea agricolă susține că nu avea obligația colectării TVA pentru produsele agricole acordate membrilor asociați, întrucât operațiunea în cauză nu este nominalizată în Codul fiscal și mai mult, aceasta reprezintă distribuire de bunuri către membrii asociați pentru continuarea

activității economice a societății agricole, fiind incidente prevederile pct.6 lin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

Se susține de asemenea că persoana fizică având calitatea de asociat al Societății Agricole Trumf A nu este persoană impozabilă, iar situația specială în care se găsesc cele două părți ale tranzacției nu se circumscrie prevederilor pct.8 din Normele metodologice de aplicare a art.130 din Codul fiscal.

Se consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au estimat valoarea produselor agricole acordate membrilor asociației utilizând prețul de vânzare folosit de societate pentru valorificarea produselor agricole către terțe persoane fizice și juridice, întrucât distribuirea produselor agricole către membrii asociației în funcție de suprafața adusă în cadrul asociației nu s-a efectuat în scopul realizării de profit. Chiar dacă societatea agricolă ar fi avut obligația de a colecta TVA pentru această operațiune, se consideră că determinarea bazei impozabile trebuia efectuată prin utilizarea prețului de cost.

**\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

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

*“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.*

*Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...]*

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

*Art. 130. - 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:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă 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.”*

**- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:**

*“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:*

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

*b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendeii, 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.”*

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ..... lei aferentă produselor agricole acordate de societate membrilor asociați, întrucât:

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, mai sus citat, 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. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal precizează că sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Potrivit art. 128 alin.(5) din Codul fiscal, reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

La art. 130 din Codul fiscal se precizează că, 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.

Pct.8 alin.(1) lit.a) din Normele metodologice date în aplicarea art.130 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd cu claritate faptul că 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 serviciului de prelucrare/obținere a produselor agricole.

Din coroboarea prevederilor legale mai sus citate se reține faptul că societatea agricolă este considerată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoană impozabilă, iar predarea produselor agricole, în schimbul folosinței pământului, constituie un schimb care implică o prestare de serviciu pentru o livrare în care fiecare persoană impozabilă a efectuat o livrare de bunuri sau o prestare de serviciu cu plată potrivit art.130 din Codul fiscal.

Astfel, predarea produselor agricole persoanelor fizice, membrii asociați, pentru pământul adus în folosința acesteia, constituie din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată o livrare de bunuri cu plată.

Produsele acordate asociaților de societatea agricolă se consideră o livrare de bunuri cu plată, conform art.126 alin.(1) coroborat cu alin.(5) din Codul fiscal, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Având în vedere faptul că societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru toate aprovizionările necesare obținerii producției agricole (sămânță, combustibil, utilaje etc.), se reține că distribuirea acestor bunuri către membrii asociați constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei.

Societatea agricolă este o persoană impozabilă distinctă care se suprapune cu asociații săi, aceasta realizează activitate economică, scopul său fiind să obțină producție agricolă pentru a fi valorificată parțial, distict, membrilor asociați. Precizăm că parte din producția agricolă realizată a fost valorificată de societatea agricolă prin vânzare către terțe persoane fizice și juridice. Produsele agricole obținute de societatea agricolă fac parte din activele acesteia, fapt confirmat și de înregistrările contabile efectuate.

Societatea agricolă și fiecare asociat sunt considerate persoane impozabile distincte, care efectuează o livrare de bunuri și o prestare de servicii cu plată. Societatea agricolă efectuează livrări de bunuri a căror plată se realizează printr-o prestare de servicii, iar asociatul realizează o prestare de servicii a cărei plată se realizează printr-o livrare de bunuri.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

- Reglementările Codului fiscal sunt coroborate cu prevederile art. 5, art.6 și art.8 din Legea nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, care prevăd:

*"Art.5. - Societatea agricolă este o societate de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, 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. 6. - [...]. Terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora. La intrarea în societatea agricolă, bunurile mobile și imobile, precum și animalele se vor evalua pentru a se determina părțile sociale subscrise de fiecare membru asociat.*

*Art. 8. - Prin statut se vor determina condițiile pentru admiterea asociațiilor în societate, numărul minim de asociați care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din părți sociale de egală valoare, a căror mărime nu poate fi mai mică de 10.000 lei (ROL) fiecare, numărul de părți sociale pe care îl poate avea un asociat, modul de evaluare a părților sociale în cazul aportului în natură, inclusiv a folosinței pământului."*

Astfel, capitalul social al societății agricole este format din aportul în natură și în bani, inclusiv dreptul de folosință al pământului. Din cele prezentate rezultă că o societate agricolă are dreptul de folosință asupra pământului și deține în proprietate produsele obținute din exploatarea acestuia.

De asemenea, potrivit prevederilor art.484 din Codul civil, *"Fructele produse de vreun lucru nu se cuvin proprietarului, decât cu îndatorire din parte-i de a plăti semănăturile, arăturile și munca pusă de alții."*, așadar transferul dreptului de proprietate asupra produselor obținute de la societatea agricolă, către membrii asociați nu se poate face decât cu condiția achitării de către aceștia a contravalorii lucrărilor agricole efectuate de societate.

Din motivațiile expuse se poate reține că în cauză este vorba de o livrare de bunuri cu plată; cedarea dreptului de folosință al terenului reprezintă contrapartida obținută de către membrii asociați în contul acestor prestări de servicii, societatea agricolă efectuând o livrare de bunuri în vederea achitării contravalorii acestor prestări de servicii (punerea la dispoziția societății agricole a terenului aflat în proprietatea membrilor asociați).

- Operațiunea în cauză este nominalizată distinct în Codul fiscal, așa cum am arătat mai sus, acordarea de produse agricole membrilor asociați intrând sub incidența prevederilor art.128 alin.(5) și art.130 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.8 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

- Societății agricole nu îi sunt aplicabile prevederile pct.6 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât în cauză nu este vorba de preluarea de bunuri de către societate, din producția proprie, în vederea continuării activității sale economice, cum ar fi cazul produselor agricole proprii folosite ca sămânță pentru următoarele culturi, ci în speță este vorba de acordarea de produse agricole către membrii asociați, în schimbul cedării dreptului de folosință al pământului, deci de plata unei prestații.

- Estimarea valorii produselor agricole acordate membrilor asociați a fost efectuată în mod corect de către organele de inspecție fiscală pe baza prețului de vânzare utilizat de unitate în relațiile cu terțe persoane, fiind respectate întocmai prevederile art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal, respectiv:

- *"e) în cazul schimbului prevăzut la art.130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură [...], 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."* (forma valabilă până la 31 decembrie 2009)

- *"e) în cazul schimbului prevăzut la art.130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură [...], baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoarea de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. [...]"* (forma valabilă începând cu 01 ianuarie 2010).

**Față de cele prezentate mai sus**, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată, respectiv pentru TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei devenită TVA de plată.

**2) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei aferentă prestărilor de servicii agricole către membrii asociați, precizăm următoarele:**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 - iulie 2011 societatea agricolă a prestat servicii agricole (arat, discuit, însămânțat, cosit etc.) către membrii asociați, a căror contravaloare a fost încasată de către unitate prin compensare cu subvenții, bonuri valorice acordate pe suprafață de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură B, respectiv sprijin pe suprafață pentru înființarea culturilor agricole și diferență de accize pentru motorina utilizată în agricultură.

Pentru aceste prestări de servicii în valoare totală de ..... lei, societatea agricolă nu a întocmit facturi sau bonuri fiscale către beneficiari și nu au fost impozitate din punct de vedere al taxei.

În R.I.F. se face precizarea că în mod eronat în perioada 2007 - 2011 societatea agricolă a evidențiat integral subvențiile primite de la A.P.I.A. B în contul contabil 741 "*Venituri din subvenții de exploatare*", în condițiile în care parte din aceste venituri au reprezentat compensări ale prestărilor de servicii agricole.

Se menționează că în perioada 2007 - 2011 societatea agricolă a evidențiat în contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*" suma de ..... lei reprezentând parte din contravaloarea serviciilor agricole efectuate către membrii asociați, încasate exclusiv prin numerar, pentru care au fost emise facturi și bonuri fiscale și care au fost impozitate din punct de vedere al taxei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) lit.a), art.129 alin.(1) și art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.2 alin.(2) și pct.18 alin.(1) din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aferent sumei de ..... lei reprezentând prestări servicii agricole pentru membrii asociați, la inspecția fiscală a fost colectată TVA în sumă de ..... lei.

\* Societatea agricolă susține că prestările de servicii la care se face referire în RIF reprezintă în fapt lucrări agricole efectuate pe suprafața de teren aparținând membrilor asociației agricole aduse în cadrul Societății Agricole A pentru a fi lucrate în comun, iar aceste lucrări au fost efectuate în scopul desfășurării activității sale economice, deci nu constituie prestare de servicii așa cum este definită de Codul fiscal.

Se mai susține că prestările de servicii efectuate pentru înființarea culturilor reprezintă element de cost reflectat în prețul produselor agricole recoltate și ulterior valorificate, situație în care au fost întocmite rapoarte de lucru și pentru care nu există obligația emiterii de facturi sau bonuri fiscale.

Contravaloarea cheltuielilor cu înființarea culturilor efectuate de societate a fost acoperită potrivit reglementărilor legale prin subvenții acordate în funcție de suprafață și tipul culturii, de către Ministerul Agriculturii prin A.P.I.A., sub forma bonurilor valorice. Potrivit reglementărilor legale, nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli, iar pentru lucrările efectuate nu a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată.

**\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

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

*"Art. 137. - (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; [...]."*

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

*"18. (1) Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau*



al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare."

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ..... lei aferentă prestărilor de servicii agricole către membrii asociați, a căror contravaloare a fost încasată de către unitate prin compensare cu subvenții acordate de A.P.I.A. B, întrucât:

Conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate, în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind și subvențiile direct legate de prețul livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii.

La pct.18 alin.(1) din Normele metodologice date în aplicarea art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, sunt precizate condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca subvenția încasată să fie considerată ca fiind direct legată de preț, și deci pentru includerea acesteia în baza de impozitare a TVA, și anume: subvenția trebuie să fie concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv trebuie să fie stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual, pe de-o parte, iar pe de altă parte, cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

În perioada 2007 - iulie 2011 X din A a primit subvenții de la A.P.I.A. B acordate sub forma bonurilor valorice pentru suprafețele cultivate, reprezentând sprijin pentru înființarea culturilor agricole și diferență de acciză pentru motorina utilizată în agricultură.

Subvențiile au fost acordate ca sume absolute pentru fiecare hectar cultivat, fiind astfel concret determinabile în prețul serviciilor agricole prestate (arat, discuit, însămânțat etc.), iar beneficiarii serviciilor agricole prestate, respectiv membrii asociați, au beneficiat de subvenția acordată societății agricole în sensul că prețul serviciilor achiziționate a fost mai mic decât prețul la care aceste servicii agricole ar fi fost prestate de societatea agricolă în absența subvenției.

Rezultă astfel că au fost îndeplinite concomitent cele două condiții prevăzute la pct.18 alin.(1) lit.a) și b) din Normele aprobate prin H.G. nr.44/2004, mai sus citate, astfel că subvențiile primite de societatea agricolă de la A.P.I.A. B sunt direct legate de prețul serviciilor agricole prestate și deci, se includ în baza de impozitare a taxei conform art.137. alin.(1) din Codul fiscal.

Menționăm că la pct.18 alin.(2) din Normele metodologice date în aplicarea art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, sunt precizate cazurile în care subvențiile primite nu se cuprind în baza de impozitare a taxei, însă societatea agricolă nu se încadrează în aceste prevederi legale.

Precizăm că pentru partea din prestările de servicii agricole efectuate în beneficiul membrilor asociați, neacoperită de subvenții, societatea agricolă a încasat în numerar contravaloarea lucrărilor, impozitată din punct de vedere al TVA, fiind emise facturi și bonuri fiscale.

În Referatul întocmit de organele de inspecție fiscală, anexat dosarului contestației, se menționează faptul că, aferent suprafețelor cultivate, societatea agricolă s-a limitat numai la

operațiunile de înființare culturi, fără a mai efectua și alte activități premergătoare recoltatului, și fără a înregistra în evidența contabilă producția de pe aceste suprafețe, așa cum eronat se susține în contestație.

Sămânța pentru suprafețele cultivate și nerecoltate a fost achiziționată de societatea agricolă și vândută ulterior cu amănuntul proprietarilor de terenuri pentru care au fost prestate serviciile, iar aferent activității de înființare a culturilor societatea agricolă a dedus taxa pe valoarea adăugată prin achizițiile de combustibil, utilaje, ierbicide și alte materiale aferente.

Rezultă astfel că lucrările agricole efectuate de societatea agricolă pentru membrii asociați reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată, așa cum sunt prevăzute la art.129 din Codul fiscal, operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei.

Cazului de față nu îi sunt incidente prevederile art.129 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv lucrările agricole efectuate de societatea agricolă pentru membrii asociați nu pot fi asimilate prestărilor de servicii efectuate fără plată, deci operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei, așa cum eronat se susține în contestație, întrucât, așa cum am arătat mai sus, societatea agricolă a încasat contravaloarea acestor lucrări, parte prin plata în numerar efectuată de membrii asociați și parte prin subvențiile acordate de A.P.I.A. B.

**Față de cele prezentate mai sus**, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată, respectiv pentru TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei devenită TVA de plată.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de X din com. A, jud. B, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

**2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul B.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**