



DECIZIA Nr.7/27.02.2009
privind solutionarea contestatiei depusa de Societatea Agricola Y
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 344/09.01.2009

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de Inspectie Fiscala asupra contestatiei formulata de **Societatea Agricola Y** cu sediul in comuna Mitreni, înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.344/09.01.2009. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.263/13.11.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.11.2008.

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

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

I. Din analiza contestatiei inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.344/09.01.2009, precum si a documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca Societatea Agricola Y contesta Decizia de impunere nr.263/13.11.2008, privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei, si majorarile de intarziere in suma de X lei, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.11.2008.

Prin contestatia formulata petenta intelege sa conteste si Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.264/13.11.2008.

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

Societatea Agricola Y este o societate agricola intemeiata in baza Legii 36/1991 si are ca obiect de activitate cultivarea terenurilor si obtinerea de produse agricole care reprezinta produsul (profitul) rezultat din activitate. Prin aducerea pamantului ca aport pentru exploatare, membrii asociati nu au prestat nici un serviciu catre societate, care sa fie platit in bani sau in compensare cu produse agricole, iar prin retinerea unei parti din productie si predarea fara plata catre membrii asociati, societatea nu a efectuat o livrare de marfuri.

Legea nr. 36/1991 si statutul societatii dau posibilitatea ca din rezultatul exploatarii (productia de cereale) sa se retina o parte din aceasta.

Petenta considera ca numai livrarea de produse agricole cu plata catre terti constituie o "livrare" in sensul art 128 din Codul fiscal, acesta presupunand emiterea unei facturi fiscale, iar TVA se calculeaza numai la livrarea produselor catre terti cu plata.

Temeiul de drept invocat de petenta este art. 71 lit. d din Codul fiscal.

Contribuabilul considera ca nu s-a realizat o livrare in vederea valorificarii – obtinerii unui pret – ci numai o predare fara plata si isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile art. 7 din Lg 54/2005 si art. 205 din OG 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.263/13.11.2008, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.11.2008, al Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.264/13.11.2008 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

Inspectia fiscala privind taxa pe valoarea adaugata a cuprins perioada 01.01.2005 - 30.09.2008.

In perioada supusa inspectiei fiscale, s-a constatat ca societatea a acordat membrilor asociati cantitatea de 534.369 kg. cereale.

Pentru produsele acordate membrilor asociati, organul de inspectie fiscala a calculat TVA colectata in suma de X lei, diferenta de X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar provenind din diminuarea eronata a soldului TVA de plata aferent lunii iunie 2008.

Societatea este societate agricola cu personalitate juridica, iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata este persoana impozabila asa cum prevede art. 127 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

societatii agricole in schimbul dreptului de folosinta asupra pamântului membrilor asociati.

Organul de inspectie fiscala considera ca acordarea cantitatii de 534.369 kg cereale membrilor asociati reprezinta o livrare de bunuri, asa cum prevede art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar au fost calculate accesorii in suma de X lei.

Pentru celelalte impozite si contributii verificate, s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.264/13.11.2008.

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

1) Privitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, Directia Generala a Finantelor Publice prin Compartimentul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea agricola avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta produselor acordate membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol, in conditiile in care aceasta considera operatiunea in cauza drept neimpozabila, insa si-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente cumpararilor destinate realizarii acestor operatiuni.

In fapt, in perioada 01.01.2005 - 30.09.2008, societatea agricola contestatoare a acordat membrilor asociati produse rezultate din exploatarea terenurilor acestora, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata.

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

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

ART. 126

"Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi 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);"

Astfel, dacă sunt îndeplinite cele patru condiții, operațiunea în cauză este impozabilă din punct de vedere al TVA.

Referitor la prima condiție, având în vedere faptul că prin acordarea produselor agricole membrilor asociați, s-a transferat acestora dreptul de a dispune de aceste bunuri, se reține că petenta a efectuat o livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 128

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

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia predarea produselor agricole s-a efectuat fără plată, prevederile art. 128 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal încadrează o astfel de operațiune ca fiind efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă:

"(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."

De asemenea, prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal încadrează o astfel de operațiune ca fiind asimilată livrarilor de bunuri efectuate cu plată:

"(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;"

În urma controlului efectuat s-a constatat faptul că societatea agricolă platitoare de taxă pe valoarea adăugată, pentru obținerea produselor agricole, a achiziționat semințe, îngrășăminte, combustibili, etc., pentru care, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată integral.

Deoarece taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate in scopul obtinerii produselor acordate membrilor asociati a fost dedusa, predarea acestor produse este asimilata livrarii de bunuri efectuata cu plata.

Locul de livrare a bunurilor este in Romania, aspect necontrazis de contestatoare, livrarea bunurilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta dintr-o activitate economica:

ART. 127

(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

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

Se retine astfel ca cele patru conditii sunt indeplinite, drept pentru care, operatiunea in cauza este impozabila din punct de vedere al TVA.

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

ART. 130

"In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata [...]".

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

"Norme metodologice:

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

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

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

Se retine ca acordarea produselor agricole membrilor asociati in schimbul subscrierii dreptului de folosinta asupra terenului agricol intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata intrucat are loc transferul dreptului de

proprietate asupra bunurilor din proprietatea societatii in schimbul dreptului de folosinta asupra pamantului.

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

Se retine deasemenea faptul ca persoana juridica platitoare de taxa pe valoarea adaugata, pentru obtinerea produselor agricole, a achizitionat seminte, ingrasaminte, combustibili, etc., pentru care, si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata integral.

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

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

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

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

2) In ceea ce priveste suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care prin contestatia formulata petenta nu aduce nici un argument de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie au stabilit suplimentar TVA in suma de X lei, ca urmare a constatarii faptului ca societatea a diminuat eronat soldul TVA de plata aferent lunii iunie 2008.

In drept, art.206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;”

Art.213 alin.(5) din O.G. nr.92/2003 precizeaza:

“(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Avand in vedere aceste prevederi legale, precum si faptul ca petenta nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru acest capat de cerere, organul de solutionare nu se poate substitui acestuia cu privire la argumentele cu care intelege sa combata si sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

Fata de cele precizate si in temeiul prevederilor pct.12.1. lit.b) din Ordinul nr.519/2005 care precizeaza:

“ Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

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

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

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

“ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

ART. 120

Majorări de întârziere

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

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

Deoarece in sarcina petentei s-a retinut ca datorat debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, contestatoarea datoreaza si suma de X lei cu titlu de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere nr.263/13.11.2008, iar pe cale de consecinta, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

4). Referitor la contestatia impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care prin contestatia formulata petenta nu aduce nici un argument prin care sa demonstreze ca a fost lezata in dreptul sau interesul său legitim.

In fapt, pentru impozitele si contributiile verificate, pentru care nu s-au constatat diferente, s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.264/13.11.2008, conform prevederilor art.109, alin.(2), din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Prin contestatia formulata petenta intelege sa conteste si Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.264/13.11.2008.

In drept, art.213 alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Avand in vedere aceste prevederi legale, precum si faptul ca petenta nu prezinta motivele pentru care intelege sa conteste aceasta decizie, organul de solutionare nu se poate substitui acesteia cu privire la argumentele cu care intelege sa demonstreze ca a fost lezat in dreptul sau interesul sau prin emiterea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere.

Fata de cele precizate si in temeiul prevederilor pct.13.1. lit.d) din Ordinul nr.519/2005 care precizeaza:

“ Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) si art.217 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se

D E C I D E:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea Agricola X pentru suma de X lei, reprezentand:

- TVA stabilita suplimentar in suma de X lei;
- accesorii in suma de X lei;

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea Agricola X pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei;

3. Respingerea ca lipsita de interes a contestatiei formulata de Societatea Agricola X impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.264/13.11.2008.

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

DIRECTOR EXECUTIV,