



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi**



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

DECIZIA Nr.24/ 15.06.2009
privind solutionarea contestatiei depusa de Societatea Agricola X
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 10954/04.05.2009

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de Inspectie Fiscala asupra contestatiei formulata de Societatea Agricola X cu sediul in comuna Borcea, înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.10954/04.05.2009. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.79/06.04.2009 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 06.04.2009.

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

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

I. Din analiza contestatiei inregistrata la DGFP Calarasi sub nr.10954/04.05.2009, precum si a documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca Societatea Agricola X contesta Decizia de impunere nr.79/06.04.2009, privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de Y lei, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 06.04.2009.

Prin contestatia formulata societatea mai solicita si suspendarea executarii deciziei de impunere nr.79/06.04.2009, pana la solutionarea contestatiei.

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

In raportul de inspectie fiscala si in decizia de impunere organul de control fiscal a retinut ca societatea ar fi trebuit sa colecteze si sa vireze TVA pentru produsele agricole primite de membrii asociati, apreciind ca in conformitate cu prevederile art. 127,128, 130 si 134 din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal), primirea produselor agricole de catre membrii asociati ai unei societati agricole reprezinta o operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoare adugata.

Petenta sustine ca predarea produselor agricole catre membrii asociati ai societatii agricole nu este o operatiune supusa TVA, nefacand parte din nici una din operatiunile mentionate de codul fiscal ca fiind cuprinse in sfera de aplicare a TVA.

Actul normativ care reglementeaza taxa pe valoarea adaugata in perioada supusa controlului este Legea nr. 571 / 2003 (Codul Fiscal).

Art. 126 alin. I din Legea nr. 571/ 2003 (codul fiscal) mentioneaza ca "se cuprind in sfera de aplicare a TVA operatiunile care indeplinesc in mod cumulativ urmatoarele conditii a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata, ...

Predarea produselor agricole catre membrii asociati ai societati nu reprezinta sub nici un mod nici o livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuate cu plata (Legea 571/ 2003) intrucat, membrii asociati, in momentul in care primesc aceste produse, nu efectueaza nici un fel de plata ,si nici o alta contraprestatie catre societate.

De asemenea, aceasta primire a produselor agricole de catre membrii asociati ai societatii agricole, nu se incadreaza in nici una din operatiunile prevazute la art. 128 din codul fiscal, text de lege care descrie operatiunile ce constituie livrari de bunuri cu plata.

Membrii asociati nu achita nici un pret, nu fac nici o plata si nici nu presteaza vreun contraserviciu sau vreo contraprestatie catre societate, in schimbul primirii acestor produse agricole in natura.

Predarea acestor produse agricole catre membrii asociati reprezinta partea

din profitul societatii repartizata catre asociati.

Membrii asociati care constituie o societate agricola aduc ca aport numai dreptul de folosinta asupra terenurilor proprietatea membrilor asociati in scopul exploatarei agricole in comun a pamantului, uneltelor, animalelor si altor mijloace de productie aduse ca aport in societate.

In urma desfasurarii activitatii agricole societatea efectueaza cheltuieli si realizeaza venituri. Urmare deducerii din veniturile brute a cheltuielilor deductibile, aferente realizarii veniturilor, rezulta profitul brut pentru care societatea plateste impozitul pe profit, rezultand profitul net care este repartizat in natura sau in bani catre membrii asociati, in functie si de hotararea adunarii generale a asociatilor, in conformitate cu statutul. Predarea produselor agricole catre membrii asociati reprezinta tocmai repartizarea profitului catre asociati, avand regimul juridic al dividendului si nu reprezinta nicicum un transfer de bunuri cu plata pentru a fi supusa TVA.

Aducerea de catre membrii asociati a folosintei terenurilor in capitalul societatilor agricole nu reprezinta nici pe departe o prestare de serviciu iar predarea produselor agricole catre membrii asociati nu poate fi considerata pret al presupusului serviciu prestat.

Art. 130 din Legea nr. 571/ 2003 vizeaza operatiunile care implica o livrare de bunuri si/sau prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii , fiecare persoana impozabila fiind considerata ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau prestare de servicii cu plata.

Membrii asociati aduc in capitalul social al societatii agricole folosinta terenurilor proprietatea acestora la momentul semnarii actului constitutiv, cu ocazia infiintarii societatii agricole sau la momentul subscrierii, urmare careia ia nastere o persoana juridica distincta, societatea agricola avand personalitate juridica conform art. 4 din Legea 36/ 1991.

Aducerea folosintei terenurilor in societate reprezinta aportul asociatilor si nu poate constitui o prestare de serviciu.

Prin aducerea folosintei terenului in societate, asociatii dobandesc partile sociale a caror valoare este calculate in functie de aportul adus, inclusiv de marimea suprafetelor de teren a caror folosinta o aduc in societate.

Aducerea folosintei terenurilor in societate nu reprezinta nici o prestare

de servicii si nici o livrare de bunuri in sensul legii. Daca s-ar retine ca legala opinia si sustinerea intimatei ar insemna ca si aporturile aduse in societatile comerciale de asociati sau actionari sa aiba acelasi regim juridic si sa fie considerate operatiuni supuse TVA, ceea ce ar fi nelegal si total aberant.

Nici predarea produselor agricole de catre societate catre membrii asociati nu constituie o livrare de bunuri cu plata sau o prestare de servicii, reprezentand repartizarea (impartirea) profitului catre asociati. In afara acestor produse agricole, membrii asociati nu mai beneficiaza de sume cu ocazia incheierii exercitiului financiar.

De asemenea, este bine stiut ca Legea impune ca pentru orice operatiune supusa TVA, persoana impozabila care efectueaza livrarea de bunuri cu plata sau prestarea de servicii, sa intocmeasca factura fiscala. Obligatia de emitere a facturii fiscale este prevazuta de HG nr. 84/ 2005 care prevede ca orice platitor de TVA are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii catre fiecare beneficiar. Mai mult, Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 29/2003 impune obligatia pentru persoanele juridice ca, "pentru livrari de bunuri, inchirieri sau prestari de servicii, vor intocmi pentru sumele primite sau de primit, factura fiscala" pe baza careia colecteaza TVA si il vireaza bugetului de stat.

Ca societatea agricola sa fi avut obligatia sa emita factura ar fi trebuit ca, pentru produsele livrate, sa fi incasat o valoare, sa fi beneficiat de un alt serviciu, ceea ce nu este cazul in speta.

Se demonstreaza astfel, ca este absolut imperios ca o operatiune sa fie supusa TVA, acea operatiune se contina elementul plata sau sa aiba loc un schimb de bunuri sau de servicii.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.79/06.04.2009, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 06.04.2009 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

Inspectia fiscala privind taxa pe valoarea adaugata a cuprins perioada 01.01.2005 - 31.12.2008.

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

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

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

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

Un astfel de contract este cu titlu oneros, fiecare asociat urmarind obtinerea unui avantaj. Specific este faptul ca avantajul urmarit nu se primeste de la ceilalti asociati, ci alaturi de acestia, fiecare asociat participând la impartirea foloaselor societatii. Totodata, un astfel de contract este cu scop lucrativ, iar acest scop lucrativ deosebeste societatea civila de asociatii si fundatii fara scop lucrativ.

Societatea agricola, potrivit art 5 alin (1) din Lg 36/1991 ,, are ca obiect exploatarea agricola a pamântului, uneltelor, animalelor si altor mijloace aduse in societate, precum si realizarea de investitii de interes agricol. Exploatarea poate consta in: organizarea si efectuarea de lucrari agricole si imbunatatiri funciare, utilizarea de masini si instalatii, aprovizionarea, prelucrarea si valorificarea produselor agricole si neagricole si alte asemenea activitati ”.

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

X este societate agricola cu personalitate juridica, fara caracter comercial iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata este persoana impozabila asa cum prevede art 127 din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: ,, *este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc activitati economice (...)* Activitatile economice cuprind (...) si activitatile agricole. De asemenea, constituie

activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

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

Ca urmare a celor prezentate, organul de inspectie fiscala considera ca acordarea cantitatii de Z kg cereale si a produselor alimentare in valoare de Y lei din care TVA in suma de Y lei membrilor asociati, reprezinta o livrare de bunuri asa cum prevede art 130 din Lg 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „ in cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si / sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si / sau prestari de servicii fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si / sau o prestare de servicii cu plata ”.

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

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

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

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

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

In concluzie, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata pentru produsele acordate membrilor asociati in suma de X lei.

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

1) Privitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de Y 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 - 31.12.2008, 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 Y lei.

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

ART. 126

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

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);"

ART. 127

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

*(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind** activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii,*

inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Art.128

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

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

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

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

ART. 130

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

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

"Norme metodologice:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Afirmatia contestatoarei potrivit careia <predarea produselor agricole catre membrii asociati nu constituie o livrare de bunuri cu plata sau o prestare de servicii, ci reprezinta tocmai repartizarea profitului catre asociati, avand regimul juridic al dividendului>, nu are nici un fel de relevanta in sustinerea cauzei deoarece, in cazul achitarii dividendelor sau a altor drepturi (ex. salarii) sub forma de produse a caror livrare este operatiune impozabila din punct de vedere a TVA, operatorul economic ar fi avut obligatia de a achita TVA, in plus fata de impozitul pe dividende (sau impozitul pe veniturile din salarii).

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 X pentru acest capat de cerere.

2.Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii actelor administrative fiscale, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, Societatea Agricola X a solicitat si suspendarea executarii actelor administrative fiscale pana la solutionarea contestatiei.

In drept, sunt incidente prevederile art.215 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"Articolul 215 -Suspendarea executarii actului administrativ fiscal:

(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ fiscal, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pana la 20% din cuantumul sumei contestate,(...)"

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, se precizeaza:

"(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, în conditiile art. 7, a autoritatii publice care a emis actul, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ pâna la pronuntarea instantei de fond.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta, cu citarea partilor."

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, cererea societatii contestatoare de suspendare a executarii actelor administrative fiscale emise de Activitatea de inspectie fiscala la data de 06.04.2009 intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care organul competent de solutionare a contestatiei nu se poate investi cu solutionarea cererii de suspendare a executarii actului administrativ fiscal.

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

D E C I D E:

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea Agricola X pentru suma de Y lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar.

2. In ceea ce priveste cererea de suspendare a executarii actelor administrative fiscale emise de Activitatea de inspectie fiscala, organul competent de solutionare a contestatiei nu se poate investi cu solutionarea acesteia neavand competenta materiala.

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

DIRECTOR COORDONATOR,

