

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI P R A H O V A
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 270 din 09 aprilie 2014
privind soluționarea contestației formulate de
Societatea xxxxx, comuna xxxxx, județul xxxxxxxxx

Cu adresa nr. xxxx din data de xx xx xxxx, înregistrată la **Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova** sub nr. xxxxx din xx xx xxxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxxxx** a înaintat dosarul contestației formulate de **Societatea xxxx** din comuna xxxx, județul xxxxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. xx xx din xx xx xxxx* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală xxxxxx.

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx din xx xx xxxx.

Societatea xxxx are sediul fiscal în comuna xxx, județul xxxxx și codul unic de înregistrare fiscală RO xxxxxxxx.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei TVA de plată;
- x lei accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în **termenul legal de 30 zile** prevazut 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 xx xx xxxx, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. x sub nr. xxxxx din data de xx xx xxxx.

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

I. Sustinerile societatii contestatoare sunt următoarele:

"Subscrisa Societatea x, având CIF x, [...] contestatie [...] împotriva Raportului de Inspectie Fiscala x din XX XX XXXX si a Deciziei de impunere x din XX XX XXXX, [...] va rugam sa dispuneti revocarea acestora având in vedere următoarele considerente:

. Societatea este înființata si functionează in baza Legii36/1991

-potrivit art.6 din lege,, [...] "asociati plătesc impozitul pe respectivele terenuri in calitate de proprietari [...]

-operatiunea de aducere in folosinta a terenurilor este ANTERIOARA operatiunii de productie de către societate a produselor agricole astfel ca nu poate fi socotita ca fiind o PLATA ANTICIPATA.

-operatiunea de acordare a produselor membrilor asociati este operatiune fără plata si care nu este o operatiune impozabila din punct de vedere al T.V.A.

2. înregistrarea sumei de x lei si efectuarea de operatiuni contabile fără a avea la baza un document justificativ, considerând-o cheltuiala deductibila fiscal este CORECTA deoarece:- distribuirea produselor agricole s-a făcut in baza unui document „BORDEROU" si nu a unei facturi fiscale care ar reflecta o vânzare.Conform Legii 82/1991, borderoul este admis ca act legal din contabilitatea unei societăti.

-neavand loc o vanzare-cumparare, societatea nu avea obligatia emiterii facturilor fiscale.

3. La DETERMINAREA profitului impozabil, conform art.21, alin 4, lit.g Cod fiscal, [...] organele de inspectie fiscala a considerat in mod ERONAT ca s-a depășit cota de distributie, [...] incheierea nr.x/ XX XX XXXX emisa de Judecătoria x.[...] prevede:„întreaga productie obtinută după scăderea cheltuielilor revine membrilor societății pentru dreptul de folosinta al terenului"[...]

- suma de x lei reprezintă cheltuiala deductibila [...] baza unei încheieri judecătoresti, irevocabila si in limitele cotei de distributie.

- suma calculata de către organele de inspectie fiscala nu este corecta [...] produsele agricole distribuite in natura au fost vândute in numele acestora de către societate in baza borderourilor, la rândul lor acestia au primit sumele rezultate din vânzare.

Faptul ca din punct de vedere contabil repartizarea profitului a fost efectuat prin contul 129 si nu printr-un cont de cheltuiala nu are relevanta, [...]

Invocarea [...] s-a repartizat rezultatul exercitiului înainte de impozitare si ca toate cheltuielile înregistrate in contabilitate nu au la baza un document justificativ nu subzista [...]

4. Privitor la colectarea T.V.A. aferenta productiei, distribuite in natura de către membrii asociati.

- obligatia colectării nu are suport legal, nefiind prevăzut in niciun articol al Codului fiscal.

- invocarea art. 126-137 Cod fiscal si asimilarea acestei operatiuni cu o „ livrare de bunuri” nu respecta aceste prevederi deoarece:

-operatiunea nu se face cu plata

-actele de distribuire sunt borderouri si nu facturi fiscale,[...]

-Considerentele expuse si la punctul I [...]

Instanțele de judecata s-au pronuntat in sensul celor mentionate mai sus. Pe cale de consecinta, solicitam revocarea actelor de control [...]"

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat în data de xx xx xxxx la Societatea xdin com. x , jud. x, s-au menționat următoarele:

"[...] Impozit pe profit [...]"

In urma inspectiei fiscale s-au constatat următoarele deficiente:

- in anul 2010 contribuabilul a înregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli deductibile respectiv in contul contul 6588 „alte cheltuieli de exploatare”, suma de x lei (anexa nr. 15).

- in anul 2011 contribuabilul a înregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli deductibile respectiv in contul contul 6588 „alte cheltuieli de exploatare”, suma de x lei (anexa nr. 15),

- in anul 2012, contribuabilul a înregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli deductibile respectiv in contul contul 6588,, alte cheltuieli de exploatare", suma de x lei (anexa nr. 15),

prin efectuarea următoarelor articole contabile:

6588,Alte cheltuieli de exploatare" = 1068 "Alte rezerve"; 1068 "Alte rezerve" = 455 "sume dalarate asociatilor"; 121 profit si pierdere" = 6588 „Alte cheltuieli de exploatare"[...] sumele înscrise in contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare" de către contribuabil, reprezintă o repartizare a rezultatului exercitiului, fiind cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art 21 alin(4) lit e) din Codul Fiscal.[...]Contribuabilul a înregistrat suma de x lei si a efectuat articolele contabile de mai sus fără a avea la baza un document justificativ si a considerat-o cheltuiala deductibila fiscal.

Pe baza considerentelor mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala considera drept cheltuiala nedeductibila fiscal, suma de x lei inregistrata de contribuabil in contul 6558.

Urmare celor de mai sus baza imozabila s-a majorat cu suma de x lei, căreia ii corespunde un impozit pe profit in suma de x lei

Au fost încălcate prevederile art 19 alin(l) si art. 23 alin. (1) si alin (4) lit. art, 81, alin (l) si art. 82, alin. (2)(3) din OG nr 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, Republicat, cu modificările si completările ulterioare.

In ceea ce priveste modul de declarare a impozitului pe profit

Pe total in perioada verificata s-a stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma de x lei (x diferenta impozit profit- x lei impozit minim declarat), aferenta unei baze imozabile de x lei. Situatia privind calculul impozitului pe profit pentru perioada verificata este prezentata in anexa nr. 16. Pentru neachilarea la termenele legale a diferentei de impozit pe profit determinata cu ocazia inspectiei fiscale in suma totala de x lei (1x lei impozit minim declarat), au fost calculate majorări de întârziere in suma de x lei astfel: [...] si penalități de întârziere in suma de x (x x15%) lei in conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin.(1)si(7). art. 120¹ alin(1) si alin. (2) lit. c) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicat, cu modificările si completările ulterioare.

"[...] Taxa pe valoarea adaugata colectata [...]"

b) TVA colectată-[...] S-au constatat următoarele deficiente:In luna decembrie 2012 se distribuie produse agricole membrilor asociati ai societății agricole, după cum urmează [...]Avizele de însoțire a mărfii sunt prezentate in fotocopie in anexa nr. 9.

In evidenta contabila aceasta distribuire a produselor agricole către membrii asociati se face cu nota contabila

455"Asociati conturi curente" = 345 Produse finite- x lei (nota contabila nr. x/ XX XX XXXX -anexa nr. 10)

Contribuabilul nu a colectat TVA aferente productiei Distribuite in natura către membrii asociati.[...]:

Pentru bunurile achiziționate constând in [...] contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere in intreaga perioada verificata, [...]

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

Având in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA colectata aferenta produselor distribuite asociatilor, [...] distribuirii de produse agricole către membri asociati: x lei careia ii revine o taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar in suma de x lei (x lei x 24%)

In consecinta cu suma de x lei se majorează TVA. colectata,

In anexa nr. 1 1 este prezentata situatia TVA in perioada supusa verificării

Conform prevederilor an. 119. 120 si 120' din O.G. nr. 92/2G03 privind Codul de Procedura Fiscala, au fost calculate majorari de intarziere in suma de 11.717 lei (anexa ne 11) pentru perioada 26.01.2013-25.06.2013".

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezulta următoarele:

Obiectul principal de activitate al Societății x din comuna x, județul x, îl constituie "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de seminte oleaginoase" - cod CAEN 111.

Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de xx xx xxxx de organele fiscale aparținând AJFP x - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit pentru perioada ianuarie xxxx - decembrie xxxx și a TVA pentru perioada noiembrie xxxx - martie xxxx și pentru perioada aprilie xxxx - iulie xxxx în vederea soluționării deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare.

În urma inspecției fiscale, au fost stabilite următoarele obligații fiscale:

- **x lei** impozit pe profit și accesorii aferente în sumă de x lei (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere);
- **x lei** TVA de plată și dobânzi în sumă de x lei.

1) Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de x lei

În perioada verificată, respectiv ianuarie xxxx – decembrie xxxx, societatea a stabilit un profit impozabil în sumă totală de x lei și un impozit pe profit datorat în sumă de x lei (x lei pentru anul 2xxx + x lei pentru anul 2xxx + x lei pentru anul 2xxx).

La control, pentru aceeași perioadă s-a stabilit un profit impozabil în sumă totală de x lei (x lei + x lei + x lei), cu **x lei** mai mult decât profitul stabilit de societate (x lei + x lei + x lei) și un impozit pe profit în sumă de x lei (x lei + x lei + x lei), cu **x lei** mai mult decât impozitul stabilit de societate (x lei + x lei + x lei), diferență suplimentară pentru care au fost calculate accesorii aferente în sumă totală de **x lei** (x lei + x lei).

Diferența suplimentară stabilită în plus la profitul impozabil în sumă totală de x lei, reprezintă cheltuieli înregistrate de societate în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare", considerate la control ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art 19 alin(1), art 21 alin(1), art 21 alin(4) lit e) și lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv sunt cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor și care nu au avut la bază un document justificativ.

În fapt, suma de x lei reprezintă o distribuire de produse agricole către membrii asociației, iar pentru a reflecta această operațiune în contabilitate, societatea a efectuat următoarele articole contabile:

6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 1068 "Alte rezerve"

1068 "Alte rezerve" = 455 "Sume datorate acționarilor"

121 "Profit și pierdere" = 6588 "Alte cheltuieli de exploatare".

Societatea nu a efectuat aceste înregistrări contabile în baza unui document.

Prin aceste înregistrări contabile, societatea repartizează profitul brut (rezultat după scăderea din veniturile realizate din agricultură a cheltuielilor deductibile aferente) către membrii asociației, fără ca acesta să fie impozitat mai întâi cu cota de 16%.

De fapt, articolul contabil 121 "Profit și pierdere" = 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" cu suma de x lei, reprezintă o distribuție a rezultatului anual al societății comerciale în favoarea membrilor asociației, fără ca această distribuție să fie efectuată prin contul 129 "Repartizarea profitului" și fără ca anterior profitul brut să fie impozitat cu impozitul pe profit în cotă de 16%.

* **Prin contestația formulată** societatea susține că în mod corect a înregistrat aceste sume în contabilitatea societății și nu datorează impozitul pe profit stabilit de organele fiscale în suma de x lei, întrucât:

- funcționează în baza Legii 36/1991,
- operațiunea de acordare a produselor este făcută fără plată,
- cheltuielile cu distribuția drepturilor de folosință a terenurilor sunt cheltuieli deductibile fiscal și numai distribuția peste această cotă reprezintă sume nedeductibile fiscal,
- distribuția de produse agricole a fost făcută în baza unui borderou ce reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitatea societății,

- repartizarea a fost efectuată conform statutului societății ce prevede că "întreaga producție obținută după scaderea cheltuielilor revine membrilor societății pentru dreptul de folosință al terenului",

- suma calculată de organele de inspecție fiscală nu este corect stabilită, deoarece societatea a vândut în numele membrilor asociați în baza borderourilor, producția obținută și acestea au primit sumele rezultate din vânzarea produselor.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată prevede următoarele:**

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

ART. 13 Contribuabili

Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române;

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004:

1. *Fac parte din această categorie companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital strain sau cu capital integral strain, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice alte entități care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române.*

- Codul fiscal:

ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

- Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole:

"ART. 12

Statutul va cuprinde, în afară de cele prevăzute la art. 8, următoarele:(...)

k) modul de împărțire a profitului sau pierderilor;

ART. 58

Atribuțiile adunării generale sînt următoarele:

a) să examineze și să aprobe sau să modifice, după ce va fi ascultat raportul cenzorilor, bilanțul, bugetul de venituri și cheltuieli și proiectul de repartizare a excedentului ori pagubele rezultate."

- ORDINUL nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene[...]

CAP. I ARIA DE APLICABILITATE^{a)} MONEDA DE RAPORTARE

(3) Prezentele reglementări se aplică de către următoarele categorii de persoane (denumite în continuare entități):

e) societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale;"

pct 248. - (1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulativ de la începutul exercițiului financiar.

(2) Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

(3) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

(4) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(5) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". [...]

*** Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

În fapt, S.A. x este o societate agricolă de tip privat care funcționează în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și care exploatează terenurile aduse în folosința acestora de către membrii asociați, care își păstrează dreptul de proprietate asupra terenurilor.

În schimbul terenului dat în folosință, membrii asociați primesc produse agricole obținute în urma exploatării terenului.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina societății în sumă de **x lei** și nu au dat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **x lei**, întrucât:

Din punct de vedere contabil, potrivit cap. I pct. 1 alin. (3) lit. e) din Reglementările contabile cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, parte componenta a Reglementărilor Contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare, aceste reglementări se aplică și de societățile cooperative și de celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale. Contabilizarea veniturilor și cheltuielilor se efectuează potrivit reglementărilor contabile.

Conform pct. 248 alin. (1)-(5) din reglementările contabile menționate, în contabilitate profitul sau pierderea se stabilește cumulativ de la începutul exercițiului financiar, iar rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului. Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la încheierea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale și se efectuează în conformitate cu prevederile menționate în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit reglementărilor contabile, repartizarea profitului realizat pe destinații nu se efectuează pe seama unui cont de cheltuieli, așa cum a procedat societatea comercială prin înregistrarea articolului contabil 121 "Profit și pierdere" = 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" cu suma de x lei.

Totodată, din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor art. 13 lit. a) din Codul fiscal, persoanele juridice române sunt obligate la plata impozitului pe profit, iar din această categorie fac parte și societățile agricole, conform normelor de aplicare a Codului fiscal, deci și societatea contestatoare.

Profitul impozabil se calculează conform prevederilor art. 19 alin(1) din Codul fiscal ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal. Sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, potrivit prevederilor art 21 alin (1) din Codul Fiscal, astfel ca mărirea rezervelor nu se constituie ca o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, conform articolului contabil 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" = 1068 "Alte rezerve" cu suma de x lei.

Concomitent, societatea a diminuat rezervele în corespondența cu contul 455, sume lasate temporar la dispoziția societății de către membri asociați.

Din dovezile depuse în susținere, rezultă că de fapt societatea agricolă a făcut distribuția sumei de x lei în baza documentului "Lista de avans chenzinal" prin care sunt precizate plățile efectuate în fiecare an fiscal și pe fiecare lună în parte, pentru anii 2xxx-2xxx, și nu în baza unui borderou așa cum susține în contestația formulată.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că funcționalitatea contului 1068 "Alte rezerve" și a contului 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” au fost interpretate greșit de către societate, întrucât repartizarea profitului net se face prin contul 129 "Repartizarea profitului", după plata impozitului pe profit, și nu se face printr-un cont de cheltuială.

În fapt, prin repartizarea rezultatului (profit brut) obținut de societate în perioada 2xxx-2xxx către membrii asociați prin contul de cheltuială 6588 „Alte cheltuieli de exploatare,” operațiune necuprinsă în Reglementările Contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul nr.3055/2009, societatea contestatoare a evitat impozitarea profitului obținut din

activitatea desfășurată, obligație prevăzută de textele de lege mai sus citate, astfel că suma de x lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal făcută în favoarea membrilor asociați, potrivit prevederilor art . 21 alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal, nefiind îndeplinită condiția prevăzută de art 21 alin (1) de a fi efectuată în scopul realizării de venituri. De asemenea, cheltuiala în sumă de x lei este nedeductibilă fiscal, întrucât nu are la bază un document justificativ, conform prevederilor art . 21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal. Cu această sumă a fost corect majorat profitul impozabil stabilit de societatea comercială, pentru care datorează un impozit pe profit în sumă de **x lei**.

Facem mențiunea că în Procesul verbal din xx xx xxxx încheiat în urma adunării generale a membrilor asociați ai Societății Agricole, autentificat prin încheierea nr.x/ xx xx xxxx de către Judecătoria x, se specifică: „*Întreaga producție obținută după scăderea cheltuielilor revine membrilor societății pentru dreptul de folosință al terenului.*” Însă, societatea a aplicat eronat acest text, în sensul că a repartizat rezultatul exercitiului către membrii asociați înainte de impozitare cu impozitul pe profit, contrar prevederilor art 13 lit. a) și art.19 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată se susține că o parte din produsele agricole distribuite în natură asociaților au fost vândute de societate în numele acestora pe baza borderourilor, iar asociații au primit sumele rezultate din vânzare. Astfel, societatea agricolă contestatoare a realizat o vânzare de produse agricole din producție proprie, pentru care a încasat venituri, fără a le impozita.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi reținute susținerile din contestație, cheltuiala stabilită la control în sumă de x lei reprezintă o repartizare a rezultatului exercitiului, fiind nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art 21 alin (4) lit e) din Codul fiscal, respectiv este o cheltuială făcută în favoarea asociaților, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei**, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **x lei**, conform principiului de drept *”accesoriul urmează principalul”*.

2) Referitor la diferența de TVA de plată în sumă de x lei aferentă produselor agricole acordate membrilor asociați pentru drepturile de folosință asupra terenurilor agricole.

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2xxx societatea agricolă a acordat proprietarilor de terenuri, în schimbul dreptului de folosință asupra terenului agricol, cantitățile de x kg grâu, x kg orz și x kg porumb boabe, operațiune pentru care nu a colectat TVA, contrar prevederilor art.126, art.127, art.128, și art.137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că operațiunea de acordare de produse agricole în natură proprietarilor de terenuri (membrii asociați) în schimbul dreptului de folosință asupra terenului agricol intra în sfera de aplicare a TVA, constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial. 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 cost utilizat de unitate, produsele agricole acordate au fost estimate de organele de inspecție fiscală la valoarea de x lei, pentru care au colectat TVA în sumă de **x lei lei** (x 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 aceasta reprezintă o distribuție de bunuri către membrii asociați, operațiune care nu este efectuată cu plată. Actele de distribuție sunt Borderouri și nu facturi fiscale care să reflecte o vânzare, iar respectiva operațiune nu adaugă plus valoare, neavând loc o vânzare-cumpărare.

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

“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 partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial.

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 tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni. [...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pretul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de preturi de cumpărare, pretul 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;

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **x lei** aferentă produselor agricole acordate de societate membrilor asociați, în schimbul folosinței terenurilor agricole aparținând acestora **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 partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Din coroborarea 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 de către societate a 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, conform prevederilor art. 128 alin. (5) din Codul fiscal, mai sus citat, contrar susținerilor din contestație precum că *“obligatia colectării nu are suport legal”*.

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) din Codul fiscal, mai sus citat.

Produsele acordate asociatilor de societatea agricola 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 partilor lor componente a fost dedusă total sau partial. Având în vedere faptul că societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată pentru toate aprovizionarile necesare obtinerii productiei agricole (samanta, combustibil, utilaje etc.), se retine ca distribuirea acestor bunuri catre membrii asociati constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei avută în vedere de organele de inspecție fiscală la colectarea TVA în sumă de **x lei** aferentă livrării către asociati a produselor agricole în valoare de **x lei**, stabilită pe baza pretului de cost al produselor, conform art. 137 alin.(1) lit. c) din Codul fiscal.

Societatea agricolă este o persoana impozabilă distinctă care se suprapune cu asociații săi, aceasta realizează activitate economică, scopul său fiind să obțină producție agricolă pentru a fi valorificată în folosul membrilor asociati. Mentionăm că parte din producția agricolă realizată a fost valorificată de societatea agricolă prin vânzare catre terțe persoane fizice si juridice. Produsele agricole obținute de societatea agricolă fac parte din activele acesteia.

Precizăm că reglementările Codului fiscal sunt coroborate cu prevederile art. 5, art.6 si art.8 din Legea nr.36/1991 privind societățile agricole si alte forme de asociere în agricultură, care prevad:

"Art.5. - Societatea agricola este o societate de tip privat, cu capital variabil si un numar nelimitat si variabil de asociati, având ca obiect exploatarea agricola a pamântului, uneltelor, animalelor si altor mijloace aduse în societate, precum si realizarea de investitii de interes agricol. Exploatarea agricola poate consta din: organizarea si efectuarea de lucrari agricole si îmbunatatiri funciare, utilizarea de masini si instalatii, aprovizionarea, prelucrarea si valorificarea produselor agricole si neagricole si alte asemenea activitati.

Art. 6. - [...]. Terenurile agricole se aduc numai în folosinta societatii, asociatii pastrându-si dreptul de proprietate asupra acestora. La intrarea în societatea agricola, bunurile mobile si imobile, precum si animalele se vor evalua pentru a se determina partile sociale subscrise de fiecare membru asociat.

Art. 8. - Prin statut se vor determina conditiile pentru admiterea asociatilor în societate, numarul minim de asociati care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din parti sociale de egala valoare, a caror marime nu poate fi mai mica de 10.000 lei (ROL) fiecare, numarul de parti sociale pe care îl poate avea un asociat, modul de evaluare a partilor sociale în cazul aportului în natura, inclusiv a folosintei pamântului."

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

Terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora.

Aferent dreptului de utilizare a terenului aflat în proprietatea membrilor asociați, acestia sunt îndreptățiți în a primii, conform statutului societății, produse agricole obținute în urma exploatării terenurilor agricole. De asemenea, conform prevederilor Legii nr.36/1991, Societatea Agricolă are dreptul de folosință asupra pământului și astfel deține în proprietate produsele obținute din exploatarea acestuia.

Astfel, producția realizată apartine societății, fiind înregistrată și în evidența contabilă a societății agricole, aceasta având dreptul de proprietate asupra produselor agricole recoltate.

Acordarea bunurilor rezultate din exploatarea terenurilor asociaților este o operațiune impozabilă, întrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societății agricole în schimbul dreptului de folosință asupra pământului, terenul fiind exploatat de către societatea agricolă ca un proprietar de drept.

Punerea la dispoziție a terenului agricol este o operațiune efectuată fără plată, în schimb distribuirea de produse agricole către membrii asociați, este o operațiune efectuată cu plata, operațiune asimilată cu o livrare de bunuri, livrare care trebuie să aibă la bază facturarea.

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plata, precum și cele asimilate acestora, efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare sau schimb.

În acceptiunea legii, operațiunea cu plata presupune obligativitatea existenței unei legături directe între operațiunea efectuată și contrapartida obținută, iar livrarea de bunuri intervine în momentul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar

către beneficiar, în cauză având loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor contestatoarei, în schimbul cedării dreptului de folosință asupra terenurilor agricole în cauză.

În aceste condiții, distribuirea de produse agricole este asimilată unei livrări de bunuri conform prevederilor art 128 alin(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar baza de impozitare se determina conform prevederilor art 137, alin(1) lit c) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că distribuirea de produse agricole către membrii asociați în schimbul folosinței terenurilor aparținând acestora reprezintă livrare de bunuri, operațiune taxabilă pentru care au colectat TVA suplimentară în sumă de **x lei**, drept **pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru această sumă, ca și pentru accesoriile aferente TVA în sumă de **x lei**, conform principiului de drept “*accesoriul urmează principalul*”.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulata de Societatea x din com. Dobrotesti, jud. x, împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x din xx xx xxxx*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totala de de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei TVA de plată;
- x lei accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac, dar poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,