



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 11 din 15.04.2010

Privind : soluționarea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul în mun., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2010.

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2010, S.C. S.R.L., cu sediul social în mun., județul Teleorman a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. din2010, respectiv împotriva Raportului de inspecție fiscală întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman.

În temeiul prevederilor pct-elor 3.4-3.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de revizuire au solicitat organului care a încheiat actul atacat, respectiv A.I.F. Teleorman prin Adresa nr. din2010, să constituie dosarul contestației, să verifice condițiile procedurale obligatorii și să întocmească referatul cu propuneri de soluționare, primind în acest sens răspunsul înregistrat sub nr./.....2010.

Dat fiind faptul că petenta nu a transmis toate actele și documentele menționate de aceasta în cererea sa, respectiv Sentințele civile ale Tribunalului Teleorman, organele de soluționare au solicitat acesteia, prin Adresa nr. din2010 să depună la dosarul cauzei aceste documente.

Petentul a dat curs solitării, răspunsul în cauză fiindu-i comunicat și organului care a încheiat actul atacat, cu Adresa nr./.....2010, oferindu-i-se astfel posibilitatea de a se pronunța asupra celor comunicate de petentă și primind în acest sens răspunsul nr./.....2010, vizând completarea referatului cu propunerile de soluționare inițial.

Constatând că petenta nu a îndeplinit condițiile procedurale obligatorii, prevăzute la pct. 2.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de soluționare i-au solicitat acesteia să îndeplinească procedura, respectiv să comunice în scris **motivele de fapt și de drept** pentru unul din capetele de cerere, respectiv accesoriile pe care își întemeiază contestația sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.

Petenta a dat curs solicitării în termenul legal de 5 zile, prin Adresa nr./.....2010.

În condițiile prezentate contestația este formulată partial împotriva măsurilor dispuse de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Teleorman, prin Decizia de impunere nr./.....2010 prin care petentei i-au fost stabilite suplimentar de plată

obligații fiscale în cuantum total de lei, reprezentând:

- lei – taxa pe valoarea adăugată;
- lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Obiectul contestației în constituie suma de lei, reprezentând:

- lei – taxa pe valoarea adăugată;
- lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este formulată în termenul reglementat de art. 207, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Fiind îndeplinite și celelalte proceduri de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să soluționeze pe fond cauza .

I. Petenta a contestat măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2010, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr./.....2010, întocmite de organele de inspecție fiscală, aducând în susținerea cererii următoarele argumente:

a) Pentru anul fiscal 2007 contestă mărirea bazei de impozitare a T.V.A. colectată cu suma de reprezentând valoarea produselor agricole distribuite arendatorilor persoane fizice cu titlu de arendă și obligația suplimentară de plată a T.V.A. în sumă de lei (..... lei x 19% = lei);

b) Pentru anul fiscal 2008 contestă mărirea bazei de impozitare a T.V.A. colectată cu suma de reprezentând valoarea produselor agricole distribuite arendatorilor persoana fizice cu titlu de arendă (..... lei în luna august și lei în luna octombrie) și obligația suplimentară de plată a T.V.A. colectată în cuantum de lei (..... lei x 19% = lei);

c) Pentru anul fiscal 2009 contestă mărirea bazei de impozitare a T.V.A. colectată cu suma de lei reprezentând valoarea produselor agricole distribuite arendatorilor persoane fizice cu titlu de arendă (..... lei în luna iulie și lei în luna august) și obligația suplimentară de plată a T.V.A. în cuantum de lei (..... lei x 19% = lei).

- stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare ce fac obiectul contestației își au sorginea în calificarea și interpretarea greșită a raporturilor juridice stabilite între părți în temeiul contractelor de arendare încheiate în baza Legii speciale nr. 16/1994 actualizată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, distribuția unei părți din produsele agricole obținute de arendași către persoanele fizice proprietare ale terenurilor arendate, cu titlu de “arendă” nu poate fi asimilată cu o “livrare de mărfuri” în sensul dispozițiilor art. 128 din Codul fiscal și nici cu o “plată a unor servicii prestate de arendaș în beneficiul arendatorilor” și, în consecință, în mod eronat a fost stabilită în sarcina petentei obligația de colectare a T.V.A. la valoarea produselor distribuite arendatorilor.

- caracterele juridice ale contractului de arendare sunt diferite atât de cele ale unui contract de livrare în care părțile sunt vânzătorul și cumpărătorul iar obiectul acestui contract îl constituie transferul dreptului de proprietate în schimbul unei sume de bani, cât și de cele ale unui contract de prestări servicii în care una dintre părți prestează un serviciu în folosul celeilalte în schimbul unei contraprestații – în vreme ce raporturile juridice dintre arendaș și arendatori au cu totul alt scop și conținut, precis determinate prin Legea nr. 16/1994 “exploatarea bunurilor agricole” și prin Modelul obligatoriu de contract prin Anexa parte integrantă din Legea nr. 16/1994, potrivit art. 25³ din lege,

astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 223/2006, contractul de arendare fiind un contract special.

- urmare a interpretărilor neunitare a dispozițiilor legale în domeniul aplicării sau neaplicării taxei pe valoarea adăugată la plata în natură a arendeii, începând din anul 2003 legislația în materie a prevăzut explicit între operațiunile scutite de T.V.A. "arendarea". Astfel, atât Legea nr. 345/2002 modificată prin O.G. nr. 36/2003, cât și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în art. 141, alin. (2) prevede între operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată "arendarea" [inițial la lit. k), iar după modificarea prin Legea nr. 343/2006, la lit. e)].

- cât privește Norma de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 aceasta face referiri doar la relațiile dintre persoanele înregistrate ca plătitoare de T.V.A., nefiind aplicabile în raporturile dintre arendaș și persoanele fizice care nu intră în sfera plătitorilor de T.V.A.. O astfel de interpretare, respectiv interpretarea restrictivă a scutirii ca fiind aplicabilă numai într-un singur sens, adică numai pentru transferul folosinței terenurilor de la arendatorul persoană fizică către arendaș, nu ar face altceva decât să golească de conținut dispozițiile art. 141, alin. (2), lit. e) din Codul fiscal, întrucât această operațiune oricum nu intra în sfera T.V.A.-ului, deoarece persoana fizică nu poate colecta această taxă neavând calitatea să facă o astfel de colectare.

- așadar, dacă scutirea pentru operațiunea de "arendare" prevăzută de art. 141 din Codul fiscal nu ar fi aplicabilă și pentru "arenda" primită de arendaș în produse – aceste dispoziții pe de o parte ar fi goale de conținut și ar cădea în neaplicare, iar pe de altă parte s-ar crea un tratament discriminatoriu pentru plata în natură a arendeii în bani, întrucât H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal nu conține prevederi în sensul colectării T.V.A. cu prilejul plății în natură a arendeii.

- petenta consideră că punctul 8, alin. (1), lit. b) din Norme trebuie interpretat în mod sistematic și nu rupt din context, avându-se în vedere intenția legiutorului și totodată în raport de prevederile alin. (2) al aceluiași articol. Printr-o interpretare sistemică, nicidecum literală, se ajunge la singura concluzie corectă în raport de ipoteza textului de lege și anume aceea că numai în cazul în care atât arendașul cât și arendatorul au calitatea de persoane juridice se colectează T.V.A. la plata în natură a arendeii.

- mai mult, contestatoarea nu consideră că este în prezenta unui transfer de proprietate asupra produselor agricole de la societate (arendaș) către persoanele fizice (arendatori) întrucât persoanele fizice care primesc produsele sunt chiar proprietarii terenurilor arendate, caz în care dreptul de proprietate asupra fructelor (produse agricole) aparține în temeiul dispozițiilor art. 483 – 484 din Codul civil proprietarului terenurilor, chiar dacă ele au fost cultivate de către arendaș.

- așadar, o parte din recolta obținută pe terenurile arendate se distribuie către arendatori cu titlu de arendă, pe bază de borderouri reprezentând o cheltuială pentru arendaș și nu în baza unor facturi fiscale; o altă parte este destinată acoperirii cheltuielilor efectuate de arendaș în procesul de producție, iar partea care rămâne se preia de către arendaș în baza convenției părților stipulată în contract de arendă nicidecum în temeiul vreunui drept de proprietate, ea reprezintă un venit pentru arendaș, intră în baza de impozitare pentru care arendașul plătește impozit pe profit.

- este de reținut și faptul că instanțele judecătorești, în virtutea rolului activ, în soluționarea unor cauze identice, au făcut o corectă interpretare a noțiunilor de "livrare de bunuri și/sau prestare de servicii" concluzionând în sensul că "distribuirea de către arendaș a unei părți din recolta către proprietarii terenurilor", conform prevederilor din contractul de arenda încheiat între părți nu constituie o "livrare de bunuri". De altfel, în acest sens este și practica Tribunalului Teleorman și a Curții de Apel București.

- petenta solicită, pentru identitate de rațiune și egalitate de tratament juridic, admiterea contestației astfel cum a fost formulată și exonerarea acesteia de obligația de plată a T.V.A. aferentă arendei în natură și accesoriile aferente astfel cum au fost precizate în contestație.

II. Din Raportul de inspecție fiscală nr./.....2010, așa cum este sintetizat în Decizia de impunere nr./.....2010, acte întocmite de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Perioada verificată:2007 -2009.

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlului VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 și a avut ca obiectiv modul de înregistrare a T.V.A. deductibilă, T.V.A. colectată, de determinare a T.V.A. de rambursat sau de plată, precum și a realității deconturilor de T.V.A., a declarațiilor informative și a corelației datelor din acestea cu cele din evidența contabilă și din jurnalele de T.V.A.

În ceea ce privește T.V.A. colectată

În raportul de inspecție fiscală se face mențiunea că T.V.A. colectată se determină conform art. 137 – 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării s-au constatat următoarele:

- **în luna septembrie 2007**, agentul economic nu a înregistrat lipsa inventar la gestiunea Magazin și stația Peco, conform listelor de inventariere – anexa nr. 3, în sumă de lei (..... conform bilanța de verificare la 30.09.2007 – conform liste inventariere), pentru care în timpul inspecției fiscale s-a calculat T.V.A. colectată în sumă de lei (..... lei x 19%). Au fost încălcate prevederile art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **în luna octombrie 2007**, agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arendei conform contractelor de arendă încheiate fără a colecta T.V.A., contrar prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 a Codului Fiscal care menționează:

"Schimbul de bunuri sau servicii - 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

și al prevederilor pct.8 , alin.(1) , lit.b) și alin.(2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal , aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare în care se menționează:

„(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:

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, 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".

În consecință agentul economic trebuie să trateze separat cele două operațiuni, adică, pe de o parte să înregistreze **cheltuiala cu arenda – ca o prestare de serviciu efectuată de arendator** – iar pe de altă parte să înregistreze **livrarea de produse**

agricole, operațiunea fiind taxabilă conform art. 128, alin. (1) coroborat cu art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, urmând ca la finalul operațiunilor să compenseze datoria privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole.

Livrările de produse agricole efectuate pentru plata arendeii sunt în suma totală de 147.378 lei.

Ca urmare a deficiențelor constatate, organele de inspecție au stabilit o T.V.A. colectată în sumă de lei (..... lei x 19%). Au fost încălcate prevederile art. 130 și art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 8, alin. (1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

- **în luna decembrie 2007**, conform bilanțului de verificare la 31.12.2007 – anexa nr. 5, agentul economic înregistrează cheltuieli cu protocolul în sumă totală de lei din care cheltuieli peste limita legală, suma de lei. În timpul inspecției s-a calculat T.V.A. colectată aferentă cheltuielilor cu protocolul peste limita legală, în sumă de lei (..... lei x 19%). Au fost încălcate prevederile art. 128, alin. (8), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punct 6, alin. (11), lit. a) și alin. (12) din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

- **în anul 2008, luna august și luna octombrie**, agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arendeii conform contractelor de arenda încheiate fără a colecta T.V.A., contrar prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 a Codului Fiscal care menționează:

"Schimbul de bunuri sau servicii – 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."

și al prevederilor pct.8 , alin.(1) , lit.b) si alin.(2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal , aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare în care se menționează:

(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:

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."

În consecință agentul economic trebuia să trateze separat cele două operațiuni, adică, pe de o parte să înregistreze **cheltuiala cu arenda – ca o prestare de serviciu efectuată de arendator** – iar pe de altă parte să înregistreze **livrarea de produse agricole**, operațiunea fiind taxabilă conform art. 128, alin. (1) coroborat cu art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, urmând ca la finalul operațiunilor să compenseze datoria privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole.

Livrările de produse agricole efectuate pentru plata arendeii sunt în sumă totală de lei din care: lei în luna august 2008 și lei în luna octombrie 2008.

Ca urmare a deficiențelor constatate organele de inspecție au stabilit o T.V.A. colectată în suma de lei (..... lei x 19%). Au fost încălcate prevederile art. art. 130 și art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și

completările ulterioare și prevederile pct. 8, alin. (1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

- **în anul 2009, luna iulie și luna august**, agentul economic a livrat arendatorilor produse agricole reprezentând plata arendei conform contractelor de arendă încheiate fără a colecta T.V.A., contrar prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care menționează:

"Schimbul de bunuri sau servicii – 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."

și al prevederilor pct. 8, alin. (1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare în care se menționează:

„(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:

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arende, 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."

În consecință agentul economic trebuia să trateze separat cele două operațiuni, adică, pe de o parte să înregistreze **cheltuiala cu arenda – ca o prestare de serviciu efectuată de arendator** – iar pe de altă parte să înregistreze **livrarea de produse agricole**, operațiunea fiind taxabilă conform art. 128, alin. (1) coroborat cu art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, urmând ca la finalul operațiunilor să compenseze datoria privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole.

Livrările de produse agricole efectuate pentru plata arende sunt în sumă totală de lei din care: lei în luna iulie 2009 și lei în luna august 2009.

Ca urmare a deficiențelor constatate, organele de inspecție au stabilit o T.V.A. colectată în sumă de lei (..... lei x 19%). Au fost încălcate prevederile art. 130 și art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 8, alin. (1), lit. b) și alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În urma inspecției fiscale T.V.A. colectată se majorează cu suma de lei.

Baza impozabilă s-a majorat cu suma de lei.

Pe total, s-a stabilit suma suplimentară de natură T.V.A. în valoare de lei, iar baza impozabilă s-a majorat cu valoarea totală de lei.

S.C. S.R.L. a înregistrat în perioada verificată, suma negativă de T.V.A., deoarece, în principal, efectuează operațiuni de achiziții de îngrășăminte, semințe, utilaje și prestări de servicii necesare pentru activitatea care o desfășoară (de agricultură, restaurant și comerț).

Pentru nevirarea în termen a diferenței de T.V.A. în sumă de lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei conform art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și art. 120, alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, situație prezentată în anexa nr. 9, parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală.

Calculul accesoriilor a fost făcut de la data de 26.10.2007 la 25.10.2009.

III. Organele de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerile organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

S.C. S.R.L. are domiciliul fiscal în mun., jud. Teleorman, este înregistrată la O.R.C Teleorman sub nr. J...../...../.....2000, C.U.I., atribut fiscal RO având ca obiect de activitate cultivarea plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, cod CAEN, fiind reprezentată de D-I, în calitate de administrator.

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă plății în natură a arendei, în cuantum total de lei.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Teleorman este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au dispus petiționării colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă produselor acordate arendatorilor în anii 2007, 2008 și 2009, în condițiile în care autoarea cererii consideră operațiunea în cauză drept neimpozabilă.

În fapt, pe perioada supusă inspecției fiscale, petenta a acordat arendatorilor produse rezultate din exploatarea terenurilor acestora, în schimbul dreptului de folosință, fără a înregistra T.V.A. colectată aferentă plății în natură a arendei.

Organele de soluționare în fundamentarea soluției ce urmează a fi adoptată au avut în vedere faptul că ***arenda în agricultură*** reprezintă darea în folosință și posesiune, pe baza de contract, pe o perioadă concretă de timp, cu plată, a terenurilor și a altor bunuri agricole.

Subiecții contractului de arendă sunt:

1. arendatorul - persoană fizică (individ) sau persoană juridică (organizație, întreprindere) care este proprietarul legal sau alt posesor legal al bunurilor agricole transmise în arendă.

2. arendașul - persoana fizică și/sau persoana juridică, cu domiciliul (sediul) în România, care ia în arendă bunuri agricole. Cel care are obligația legală să achite impozitele către stat este arendașul, dacă prin contract nu se prevede altfel, în cazul nostru S.C. S.R.L..

În sensul celor prezentate organele de soluționare au reținut că S.C. S.R.L., în calitate sa de arendaș are doar dreptul de exploatare a terenurilor, nedeținând calitatea de proprietar al acestora, contractul de arendare nefiind translativ de proprietate, arendatorii efectuând o prestare de servicii constând în arendarea terenului, iar arendașul (petenta în cazul nostru), efectuând o livrare de bunuri către arendatori, în contul obligației de plată, ca urmare a prestării de servicii efectuate de acesta.

De asemenea au mai reținut că arendatorii, în calitate lor de proprietari, pe întreaga durată a contractelor au pierdut dreptul de folosință asupra terenurilor.

Pentru considerentele menționate, organele de revizuire rețin faptul că agentul economic avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă plății în natură a arendei, la nivelul sumei de lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

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

[...]

Operațiuni impozabile

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.

[...]

Livrarea de bunuri

ART. 128

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

[...]

(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;

[...]

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:
[...]

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, 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.

[...]

*H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicată în M.O. nr 112 din 6 februarie 2004), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Norme metodologice:

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:

[...]

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.

[...]

Astfel, din actele normative citate anterior se reține că acordarea produselor agricole arendatorilor în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra terenului agricol intră în sfera de aplicare a T.V.A. întrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societății în schimbul dreptului de folosință asupra pământului arendatorilor.

În sensul celor reținute mai sus încadrând operațiunea în cauză drept impozabilă este și punctul de vedere al M.F.P. – Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte, referitor la o speță similară, punct de vedere exprimat prin Adresa nr./.....2006, înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2006, în care se precizează:

“Prin arendare potrivit prevederilor din Legea nr. 65/1998 pentru modificarea și completarea Legii arendării nr. 16/1994, se înțelege contractul încheiat între proprietar uzufructuar sau alt deținător legal de bunuri agricole denumit arendator și arendaș cu privire la exploatarea bunurilor agricole, pe o durată determinată și la un preț stabilit de părți.

Plata în natură a arendeii constituie o operațiune care implică o prestare de serviciu în schimbul unei livrări de bunuri, respectiv serviciul de arendare și plata sa în natură, care constituie o livrare de bunuri.”

Organele de soluționare rețin că Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu reglementează **plata în natură a arendeii** ca operațiune scutită de T.V.A..

Cu privire la această încadrare se reține că **arendarea** este o operațiune de punere la dispoziție a terenului agricol, scutită de plata taxei pe valoarea adăugată, iar **plata în natură a arendeii (speța de față)** reprezintă plata serviciului de arendare care

constituie o livrare de bunuri, respectiv produse agricole pentru care societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă (astfel neputând fi aplicabile speței prevederile art. 141, lit. k) din Codul fiscal, invocate de autoarea cererii).

Plata în natură a arendei cu grâu de către arendaș către proprietarul de teren reprezintă o stingere a unei obligații pe care arendașul o are față de proprietarul de teren de la momentul semnării contractului de arendă.

În consecință, arendarea și plata în natură a arendei sunt două **operațiuni distincte**, prima scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar cea de a doua fiind o operațiune care se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține astfel, că plata în natură a arendei este o operațiune distinctă prin care arendașul efectuează o operațiune de livrare a produsului agricol care este reglementat atât de art. 128, cât și de art. 130 din Codul fiscal și de pct. 8, lit. a) și b) din H.G. nr. 44-2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde operațiunea de livrare impune obligativitatea că numai cel ce livrează să fie plătitor de T.V.A., nu și cel ce primește.

Organul de revizuire nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei punctul de vedere al petiționarei, care nu consideră plata în natură a produselor (livrarea) către arendatori drept operațiune impozabilă, deoarece în conformitate cu prevederile legale în materie fiscală la data producerii fenomenului economic dedus judecării, operațiunea de livrare de produse, atrage după sine operațiunea de facturare, livrarea în cauză, în sensul prevederilor Codului fiscal, nefiind scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Deci e suficient, conform Codului fiscal, ca arendașul să fie plătitor de T.V.A., iar atunci când efectuează o livrare de bunuri, în contrapartidă cu o prestare de servicii (arenda) să colecteze T.V.A. și implicit, să și achite la buget suma datorată urmare a operațiunilor contabile.

În consecință, cauza supusă judecării nu este incidentă prevederilor art. 141, lit. k), unde se specifică "arenda este scutită de T.V.A.", aici vorbindu-se numai de operațiunea de livrare de bunuri, care este o operațiune impozabilă.

În susținerea acestui punct de vedere, trebuie să se rețină și faptul că persoana juridică plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, pentru desfășurarea activității de producție agricolă a efectuat diverse aprovizionări, pentru care pe bază de documente legale și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar producția realizată a fost valorificată atât prin vânzarea la terți, operațiune pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată, cât și prin acordarea în natură a arende.

Organele de revizuire rețin că, în cauză nu sunt incidente dispozițiile art. 483 și art. 484 din Codul civil, invocate de petentă, întrucât în speță operează contractul de arendă conform căruia proprietarul de teren pune la dispoziția arendașului dreptul de folosință a terenului în schimbul căruia arendașul îi livrează în natură proprietarului bunurile rezultate.

Articolele precitate, respectiv 483 și 484 sunt incidente cauzelor în care părțile nu au încheiat un contract prin care să se oblige (contract sinalagmatic), ci se efectuează gratuit.

Referitor la trimiterea contestatoarei la unele dintre soluțiile adoptate în spețe similare, respectiv Decizia civilă nr./2005 a Curții de Apel București, Încheierea Tribunalului Teleorman în Ședința publică din data 27.05.2008, Decizia civilă nr./2007 a Curții de Apel București, Sentința civilă a Tribunalului Teleorman nr./2008, Decizia civilă nr./2009 a Curții de Apel București, este de reținut că aceste soluții sunt aplicabile numai spețelor în cauză, întrucât fiecare speță se soluționează în funcție de actele administrate în dosarul cauzei de la data respectivă; organele de soluționare reținând faptul că până la data prezentei, în aceeași speță au fost adoptate și soluții favorabile D.G.F.P. Teleorman, respectiv prin Decizii civile ale Curții de Apel

București, în Dosarele nr./87/2008, privind pe S.C. S.R.L. – com. (Decizia civila nr./.....2009) și nr./87/2009 privind pe S.C. S.R.L. – com., jud. Teleorman.

Având în vedere argumentele prezentate, **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația, pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, menținându-se constatările organelor de inspecție fiscală.**

2. Referitor la suma în quantum total de lei, însemnând accesorii aferente debitului suplimentar reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili dacă petiționara datorează accesoriile în cauză, în condițiile în care nu a achitat la termen debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

a) **În fapt**, organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât petiționara contestă parțial T.V.A. stabilită suplimentar (la nivelul sumei de lei), obligația accesorie a fost contestată în întregime (la nivelul sumei de lei), astfel petenta nu a clarificat obiectul cauzei pentru capătul de cerere reprezentând accesorii calculate de inspectorii fiscali pentru perioada 26.10.2007 – 25.10.2009.

Se menționează că accesoriile aferente sumei contestate de lei sunt în sumă de lei, față de accesoriile contestate de agentul economic în sumă de lei.

Principiului de drept **accessorim sequitur principale** își găsește de asemenea aplicabilitatea în speța de față.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 863/26.09.2005), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 116

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.*

[...]

(5) *Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

[...]

După a treia republicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 513/31.07.2007), dispozițiile art. 120, au preluat în esență soluția legislativă cuprinsă în textul fostului art. 116, conservând reglementarea legală anterioară.

În aceste condiții **contestația îndreptată împotriva sumei în quantum total de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, urmează să fie respinsă ca nemotivată.**

b) **În fapt**, taxa pe valoarea adăugată prezentată la pct. a) este în cuantum de lei.

Așa cum se reține din Referatul cu propuneri de soluționare nr./.....2010, accesoriile aferente debitului contestat sunt în sumă de lei.

În condițiile prezentate, contestatoarea în mod eronat a înțeles să conteste suma totală a accesoriilor individualizată prin Decizia de impunere nr./15.02.2010, neținând cont de faptul că diferența de lei reprezentând de asemenea accesorii, este generată de neplata la termen a altui debit reprezentând T.V.A.

Astfel, organele de soluționare constată faptul că cererea petiționarei formulată pentru suma de lei, este rămasă fără obiect.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;*
[...]

ART. 205

Posibilitatea de contestare

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

[...]

** ORDIN nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M. O. nr. 893 din 6 octombrie 2005) cu modificările și completările ulterioare;*

[...]

12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 185 (devenit 216 în urma republicării) – Soluții asupra contestației

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect.

[...]

În aceste condiții **contestația îndreptată împotriva sumei în cuantum total de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmează să fie respinsă ca fiind fără obiect.**

*

* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, directorul coordonator al D.G.F.P. Teleorman

D E C I D E :

Art. 1. Respingerea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul social în mun., jud. Teleorman **ca neîntemeiată pentru suma în quantum total de lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă plății în natură a arendeii.

Art. 2. Respingerea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul social în mun., jud. Teleorman **ca nemotivată pentru suma în quantum total de lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de lei.

Art. 3. Respingerea contestației formulată de S.C. S.R.L. cu sediul social în mun., jud. Teleorman **ca fiind fără obiect pentru suma în quantum total de lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art. 4. Prezenta decizie a fost redactată în 5 (cinci) exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați.

Art. 5. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art. 6. Biroul Soluționare Contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

Director Coordonator