

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 332 din 22 februarie 2016**

Cu adresa nr. ..../2015, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..../2015, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **SOCIETATEA AGRICOLĂ** ..... din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din ..... 2015* emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din ..... 2015.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile** prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data depunerii contestației).

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

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

*"[...] organul fiscal, prin raportul de inspecție fiscală dresat în cauză, a luat măsura impunerii sumei de ..... lei, reprezentând venituri dividende PF și accesorii pentru participațiile membrilor asociați pe perioada 2012-2015, deși perioada ce a făcut obiectul controlului este de 1.11.2014 - 30.09.2015, iar organele de control au verificat perioada 2012 - 2014 fără a stabili obligația achitării impozitului pe dividende.*

*Motivația expusă în acest raport de inspecție fiscală, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere antemenționat, o apreciem nelegală și netemeinică așa cum vom detalia în continuare, cu atât mai mult cu cât aceste perioade au mai fost controlate de organele fiscale fără a fi stabilite obligații în ceea ce privește plata presupusului impozit pe dividende. [...]*

*Subscrisa este o societate agricolă înființată în temeiul Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură [...] societatea fiind una de tip privat.*

*Organul de control a considerat, în mod eronat, acordarea de cereale și ulei membrilor asociați drept o livrare de bunuri, aceasta fiind, de fapt, partea din rezultatul produs de societate convenit fiecărui membru în raport de cota sa parte. [...]*

*[...] pentru a fi considerată dividend trebuie să fie făcută în contextul art. 67 alin. 1 și 2 și în contul deținerii unor titluri de participare.*

*În cazul societății agricole, distribuirea de produse se face în contul terenului adus în exploatare comună.*

*Potrivit art. 5 din Legea nr. 36/1991, societatea agricolă este o formă asociativă de tip privat, având ca obiect exploatarea pământului, uneltelor, animalelor și a altor mijloace aduse de acestea în societate și obținerea de profit care se împarte între membri asociați, în condițiile reglementate în actul constitutiv, potrivit art. 11 lit. "k" din aceeași lege.*

*[...], în cauza de față, produsele în natură acordate membrilor asociați reprezintă profitul obținut de aceștia de pe urma exploatarea în asociere a terenurilor lor, operațiunea de acordare a acestor drepturi neputând fi încadrată în noțiunea de livrare de bunuri sau prestări de servicii, așa cum este reglementată de codul fiscal și, prin urmare, această operațiune nu poate fi purtătoare de impozit pe dividende.*

*Astfel, membrii asociației nu constituie o prestare de servicii prin așa zisa transmitere a dreptului de folosință asupra terenurilor, ci aduc aportul lor, la momentul semnării actului constitutiv sau la momentul subscrierii, la capitalul social.*

*Articolul 128 din Codul Fiscal detaliază operațiunile ce pot constitui livrare de bunuri și așa cum se poate observa cazul de față nu se circumscrie acestor dispoziții [...].*

*Nici ipoteza prestării de servicii nu este incidentă, articolul 129 Cod Fiscal prevăzând în acest sens [...].*

În concluzie, pentru a putea emite o factură fiscală, societatea noastră ar fi trebuit să fi beneficiat de un serviciu sau să fi încasat o valoare, fapt ce nu operează în cauza de față.

Față de aceste aspecte învederate, considerăm această contestație întemeiată, motiv pentru care vă solicităm să o admiteți așa cum a fost formulată. [...]"

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015** încheiat de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală la Societatea Agricolă .... din ....., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr. .... din ..... 2015**, s-au stabilit următoarele:

"[...] În urma verificării prin sondaj a evidenței contabile, organul de inspecție fiscală a constatat că Societatea Agricolă .... a repartizat în perioada 2012 - 2015, drepturi în bani și natură membrilor asociați în sumă totală de ..... lei, astfel:

pentru anul 2012, drepturi în bani și natură în sumă de: ..... lei

pentru anul 2013, drepturi în bani și natură în sumă de: ..... lei

pentru anul 2014, drepturi în bani și natură în sumă de: ..... lei

pentru anul 2015, drepturi în bani și natură în sumă de: ..... lei

În fapt, Societatea Agricolă ..... este entitate înregistrată în baza Legii 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, iar pentru terenurile agricole aduse în folosința societății de către asociați, aceștia nu datorează impozit pe veniturile din arendă, întrucât nu au fost încheiate contracte de arendă între părți care să fie înregistrate la organul fiscal conform prevederilor art.81 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci veniturile obținute de la asociați de la societate reprezintă dividende.

Organul de inspecție fiscală a constatat că pentru drepturile în bani și în natură acordate membrilor asociați în perioada 2012 - 2015 în schimbul folosinței terenurilor de către societatea agricolă, societatea nu a constituit și declarat impozit pe veniturile din dividende.

Astfel, având în vedere că societatea agricolă nu a constituit și nu a declarat impozit pentru dividendele acordate membrilor asociați, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada verificată, impozit pentru veniturile din dividende în sumă de 504.902 lei, după cum urmează:

pentru anul 2012, impozit pe dividende în sumă de ..... lei (..... lei x 16%)

pentru anul 2013, impozit pe dividende în sumă de ..... lei (..... lei x 16%)

pentru anul 2014, impozit pe dividende în sumă de ..... lei (..... lei x 16%)

pentru anul 2015, impozit pe dividende în sumă de ..... lei (..... lei x 16%) [...]"

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

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. ....** încheiat în data de ..... 2015 la Societatea Agricolă ..... de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. ...., a avut ca obiectiv, printre altele, verificarea modului de constituire, evidențiere și virare a **impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice** în perioada **01 ianuarie 2012 - 30 septembrie 2015**.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015, perioada avizată pentru verificarea impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice a fost 01 ianuarie 2012 - 30 septembrie 2015, perioadă efectiv verificată. La pagina 3 din raportul de inspecție fiscală se precizează la Capitolul III - "**Constatări fiscale**" referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:

"Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2012 - 30.09.2015

În timpul inspecției fiscale, respectiv în data de .....2015, a fost emis avizul nr. ..../.....2015 pentru Societatea Agricolă ..... în vederea verificării ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante aferente impozitului pe veniturile din dividende, distribuite persoanelor fizice în perioada 01.01.2012 - 30.09.2015, pentru drepturile acordate membrilor asociați în natură cât și în numerar."

Societatea agricolă contestă Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015, însă acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. .... din .... 2015.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligational între Societatea Agricolă ..... și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de ..... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (..... lei) și accesorii aferente (..... lei), care au stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. .... din .... 2015, act administrativ fiscal contestat** de agentul economic.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din dividende în sumă totală de ..... lei ca urmare a faptului că, pentru drepturile în bani și în natură acordate membrilor asociații în perioada 2012 - 2015 în schimbul folosirii terenurilor de către societatea agricolă, aceasta nu a constituit și declarat impozit pe veniturile din dividende.

Pentru întârzierea la plată, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende în sumă totală de ..... lei.

Prin contestația formulată, societatea agricolă solicită anularea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe veniturile din dividende și accesoriile aferente stabilite la inspecția fiscală, susținând următoarele:

- Organul de control a considerat în mod eronat că acordarea de cereale și ulei membrilor asociații constituie o livrare de bunuri, aceasta fiind de fapt partea din rezultatul produs de societate convenit fiecărui membru în raport de cota sa parte.

- Produsele în natură acordate membrilor asociații reprezintă profitul obținut de aceștia de pe urma exploatării în asocieră a terenurilor lor, operațiunea de acordare a acestor drepturi neputând fi încadrată în noțiunea de livrare de bunuri sau prestări de servicii, așa cum este reglementată de Codul fiscal și, prin urmare, această operațiune nu poate fi purtătoare de impozit pe dividende.

Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asocieră în agricultură, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 4 - În cazul în care proprietarii terenurilor agricole nu doresc să le exploateze individual și nici în una din formele prevăzute la art. 2 și 3, ei se pot constitui în societăți agricole, cu personalitate juridică, în condițiile prevăzute în titlul II al prezentei legi.*

*Art. 5 - Societatea agricolă este o societate de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta din: organizarea și efectuarea de lucrări agricole și îmbunătățiri funciare, utilizarea de mașini și instalații, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și alte asemenea activități.*

*Art. 6 - Unelte agricole și alte utilaje, mijloacele materiale și bănești, precum și animalele pot fi aduse în societate, în proprietatea sau numai în folosința acesteia, după caz. Terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora. La intrarea în societatea agricolă, bunurile mobile și imobile, precum și animalele se vor evalua pentru a se determina părțile sociale subscrise de fiecare membru asociat. [...]*

*Art. 12 - Statutul va cuprinde, în afara celor prevăzute la art. 8, următoarele:*

*a) denumirea - firma societății; [...]*

*f) modul de vărsare a părților sociale subscrise și de restituire a lor; [...]*

*k) modul de împărțire a profitului sau pierderilor; [...]*

*Art. 25 - Calitatea de asociat al unei societăți agricole se dobândește prin subscrierea actului de constituire sau, după constituire, prin semnarea unei declarații.*

*În declarație trebuie înscrise datele prin care se identifică persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricol adusă în folosință, animalele, utilajele, precum și alte bunuri, inclusiv creanțele, cu care titularii intră în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscrise, suma pe care o varsă în contul părților subscrise și data declarației. [...]*

*Art. 47 - Administratorii sunt îndatorați să întocmească bilanțul anual și să-l prezinte cenzorilor, împreună cu contul de profit și pierderi și cu toate documentele justificative, cu cel puțin 15 zile înainte de ziua fixată pentru adunarea generală.*

*Bilanțul se întocmește potrivit legii.*

*Art. 58 - Atribuțiile adunării generale sunt 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 repartitie a excedentului ori pagubele rezultate; [...]"*

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

*"Art. 7 - Definiții ale termenilor comuni [...]"*

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele: [...]

31. titlu de participare - orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiții; [...]

Art. 65 - Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende; [...]

Art. 67 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. [...]"

Pe baza actelor și documentelor din dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare constată următoarele:

În fapt, pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit obligație fiscală suplimentară de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de ..... lei (..... lei x 16%) și accesorii aferente în sumă de ..... lei (..... lei dobânzi + ..... lei penalități de întârziere).

Impozitul pe veniturile din dividende a rezultat urmare faptului că în perioada 2012 -2015 Societatea Agricolă ..... a repartizat drepturi în bani și în natură membrilor asociați, în sumă totală de ..... lei, în schimbul folosinței terenurilor de către societatea agricolă, pentru care aceștia nu datorează impozit pe veniturile din arendă întrucât nu au fost încheiate contracte de arendă între părți, veniturile obținute de asociați fiind considerate dividende.

Conform legislației mai sus citate, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend. Orice distribuție, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților este proporțională cu cota de participare la capitalul social. Evaluarea dividendelor în natură se face la prețul de vânzare practicat de unitate pentru produsele din producția proprie.

Tratamentul fiscal aplicabil venitului realizat de către o persoană fizică prin aducerea în folosința unei societăți agricole, constituită potrivit Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, a unei suprafețe de teren agricol, este următorul:

În cazul în care dreptul de folosință asupra terenului agricol se evaluează și se înregistrează în capitalul social sub formă de părți sociale, atunci venitul realizat în calitate de asociat constituie venit din dividende și se impozitează în conformitate cu prevederile art.67 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În situația în care dreptul de folosință asupra terenului agricol nu se evaluează și nu se înregistrează în capitalul social sub formă de părți sociale, atunci veniturile obținute de persoanele fizice în cauză sunt venituri din cedarea folosinței bunurilor.

Având în vedere că societatea agricolă are personalitate juridică, întocmește bilanț, buget de venituri și cheltuieli, repartizează excedentului obținut în urma activității societății prin distribuții în bani sau în natură către cei ce dețin părți sociale proporțional cu cota deținută de asociați și în conformitate cu hotărârea adunării generale, realizează profit care este distribuit deținătorilor de părți sociale, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit creanțe fiscale principale de natura impozitului pe veniturile din dividende în sumă de ..... lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de ..... lei.

Așadar, obligația calculării și reținerii acestui impozit revine persoanei juridice care a distribuit dividendele, respectiv Societatea Agricolă ....., iar scadența la plată a impozitului este

până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata, respectiv până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor în cazul dividendelor distribuite dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, conform art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că venitul realizat de membrii asociației ai societății agricole constituie venit din dividende care se impozitează în conformitate cu prevederile art.67 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care societatea agricolă datorează bugetului general consolidat impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ..... lei.

De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", societatea agricolă datorează bugetului general consolidat și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei), calculate conform prevederilor art. 119 alin.(1), art. 120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (..... lei) și accesorii aferente (..... lei), înscrisă în Decizia de impunere nr. .... din .... 2015.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de Societatea Agricolă ..... din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din .... 2015, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**