

## 153.08.II.

Biroul Solutionare Contestatii din Cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a fost sesizat de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Serviciul de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. , cu privire la contestatia formulata de **Societatea Agricola**.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. stabilite pin Raportul de inspectie fiscala nr. privind virarea la bugetul consolidat de stat a creantelor bugetare in suma de lei reprezentand:

**Impozit pe venit din dividende lei**

**Accesorii aferente lei**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul Solutioare Contestatii constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

**I Societatea Agricola formuleaza contestatia impotriva deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ca urmare a Raportului de inspectie fiscala nr. incheiat de catre Serviciul de Inspectie Fiscala si priveste suma de lei.**

In contestatie se aduc urmatoarele motivatii:

Prin Raportul de inspectie fiscala, in cap. 111.10 s-a stabilit ca societatea trebuie sa plateasca impozit venit dividende de plata suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei pentru perioada 01.05.2006 – 31.01.2008, deoarece nu am calculat si declarat acest impozit aferent pentru drepturile ridicate de catre membrii asociati al caror pamant face parte din capitalul social.

In urma raportului s-a emis Decizia de impunere nr. care ne obliga la plata acestei sume, in motivarea de fapt reluandu-se motivarea din raport.

Se arata, ca la stabilirea impozitului pe venitul din dividende s-a avut in vedere lista cu membrii fondatori de la infiintarea societatii si listele de plata privind drepturile ridicate de acesti membrii in anii 2006 si 2007 si ca in statut, la pct. 3, se mentioneaza ca la infiintare a fost adus aport 109,76 ha pamant, ca folosinta se evalueaza la 10.000 lei ha, valoarea partilor sociale din teren fiind de mii lei.

Opinia organului de control este aceea ca distribuirea in bani sau in natura de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana, constituie dividend care trebuie impozitat.

Temei de drept art. 7, alin. 1, pct. 12 din Legea 571/2003, OG nr. 92/2003.

Se sustine ca s-au incalcat dispozitiile art. 67, alin. 1 din Legea 571/2003, OG nr. 92/2003.

Se arata ca verificarea s-a facut cu respectarea Metodologiei de Inspectie Fiscala a impozitului pe dividende transmise de ANAF sub nr.

Nelegalitatea constatarii rezida din:

1. Afirmatia si ca urmare motivarea in fapt a Deciziei si Raportului, precum ca pamantul membrilor asociati face parte din capitalul social.

Societatile agricole conform Legii nr. 36/1991 s-au infiintat ca persoane juridice prin asocierea unor persoane care in mod obligatoriu aveau in proprietate o minima suprafata de teren agricol si pe care il aduc in folosinta si sa-l exploateze in comun.

Scopul acestei legi a fost acela de a se exploata eficient pamantul, care apartinea Legii nr. 18/1991 a dus la faramitarea excesiva si se impune regruparea terenurilor.

Potrivit art. 26, terenurile se aduc numai in folosinta societatii, asociatii pastrandu-si dreptul de proprietate asupra acestora, la retragerea din societate revenind proprietarului.

Pastrandu-si dreptul de proprietate, asociatii isi pastreaza toate atributele ce decurg din acestea, respectiv dreptul de dispozitie, posesie si folosinta, sintagma "aducerea in folosinta a terenului" vizeaza defapt aducerea in exploatarea comuna a suprafetelor fiecaruia prin lotizarea acestora, astfel incat sa fie posibila folosirea tehnologiilor agricole.

Potrivit art. 17 din statut, din capitalul social al societatii nu poate face parte pamantul, lucru clarificat de art. 18 din statut care precizeaza: "terenurile agricole se aduc numai in folosinta societatii, asociatii pastrandu-si dreptul de proprietate asupra acestora"

Daca ar fi fost introdus in capitalul social acesta s-ar depersonaliza, devenind proprietatea societatii, lucru interzis de lege.

Interpretarea art. 17 din statut trebuie coroborata cu dispozitiile art. 6 din Legea 36/1991, cu art. 18, interpretarea trebuie coroborata dispozitiile art. 6 din Legea 36/1991, cu art. 18 cunoscand ca orice prevedere statuara contra legii este nula de drept.

De altfel, chiar organul de control a observat ca suma de lei, reprezentand folosinta pamantului dar trebuia sa analizeze situatia interpretand si celelalte articole din statut care se refera la terenul agricol.

Deosebirea esentiala intre societatile agricole si cele comerciale este ca primele nu au caracter comercial, regimul lor juridic este diferit, inclusiv cel fiscal.

Ele sunt definite ca entitati care produc si isi valorifica productia.

Produsele agricole pe care le primesc in timpul anului, dupa recoltare sunt defapt propriile lor produse obtinute prin aceasta forma de cultivare a terenurilor lor.

Defapt expresia "produsele agricole distribuite de societate membrilor asociati" (art. 7, alin. 1, pct. 12) este una neadecvata.

In drept, proprietatea juridica, ea apartinand chiar de la recoltare asociatilor ca proprietari de teren.

Deci, societatea nu face o “distribuire” de produse agricole, ci pune in posesie fiecare producator asociat cu propriile cantitati de produse agricole, in raport cu suprafata pe care a inteles s-o inscrie la inceput de an agricol, pe fiecare cultura.

Evident ca acestia nu sunt pusi in posesie cu toata productia rezultata din cultura ci cu cea ramasa dupa retinerea tuturor cheltuielilor efectuate, in situatiile in care n-au avansat anticipat sumele necesare de cultivarea terenului.

Deci, ca si in cazul “individualilor” ne aflam in situatia unor proprietari de teren care dupa ce isi achita cheltuielile din productia rezultata intra efectiv in posesia restului de produse ramase. Ori, o asa-zisa “distribuire de produse” nu constituie dividend, potrivit legii. Cu alte cuvinte nu se datoreaza nici impozit pe dividend.

In concluzie solicitam anulara partiala a titlului de creanta contestat (in privinta sumelor mentionate) ca nelegal.

In aceasta situatie, motivarea in fapt in totalitate si sprijinita pe adresa MEF nr. , prima ipoteza cade.

2. Daca ne referim la dividend, aceasta modalitate de repartizare a unei parti din profit, este specific societatilor comerciale, infiintate conform Legii nr. 31/1990.

Notiunea de “dividend” este definita expres si limitativ, de legislatia domeniului, ca fiecarui asociat constituie dividend.

Actul de constatare face trimiterea la o definitie a “dividendului” data de art. F, pct. 12 din Codul fiscal, care defapt nu contravine in niciun fel definitiei data de Legea 31/1990, numai ca il detaliaza, respectiv “o distribuire in bani sau in natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica drept consecinta a detinerii unor titluri de valoare la acea persoana juridica”.

Evident nu contestam faptul ca dividendul se poate distribui si in natura, numai ca “distribuirea” trebuie sa indeplineasca in mod cumulativ doua cerinte:

a) distribuirea trebuie sa se faca in contextul prevederilor art. 67, alin 1 si 2 din Legea societatilor comerciale nr. 31/1990, care defineste dividendul ca parte din profit precum si faptul ca acesta se stabileste pe baza bilantului contabil aprobat al societatii la sfarsitul anului.

Astefel, potrivit art. 67, alin. 2 din Legea mentionata, dividendul se stabileste prin hotararea adunarii generale si se achita in termenul stabilit de acesta dupa aprobarea bilantului financiar al anului care potrivit Legii contabilitatii este ultima zi a lunii martie din anul urmator.

In concluzie dividendul este legat strict de existenta sau nu a profitului, care se stabileste nu pe categorii de produse, ci ca diferenta intre total venituri si total cheltuieli si care se considera valid numai dupa aprobarea bilantului contabil.

b) distribuirea trebuie sa fie efectul detinerii unor titluri de proprietate la persoana juridica in cauza (actiuni, parti sociale).

Asa zisele “distribuirii” in cazul societatiilor agricole, se face pentru terenul detinut in societate care nu este inclus in capitalul social si acesteia, deci el nu se constituie nici in actiuni nici in parti sociale, detinute de proprietar in societate.

Deci produsele ce au fost distribuite in timpul anului, inainte de intocmirea unui bilant anual nu pot fi considerate dividende.

Revenind totusi la “metodologia” invocata ca motivatie in drept, daca prin absurd am accepta ca ar fi legala, constatam ca aceasta a fost emisa la 30.10.2007.

Cu alte cuvinte, in cel mai fercit caz ar putea fi aplicabila pentru anul 2007 si rmatorii, in niciun caz, retroactiv. In argumentarea faptului ca notiunea de dividend (pe cale de consecinta si impozitul aferent) este strict specifica societatiilor comerciale conform Legii 31/1990, in afara art. 66 care-l defineste, invocam si prevederile art. 111, alin. 2, lit. a, care reglementeaza expres atributiile adunarii generale de a stabili dividendul.

Prin comparatie, Legea 36/1991, in baza careia au luat fiinta societatile agricole, nu foloseste niciodata notiunea de dividend. De asemenea, in paralel, intre atributiile adunarii generale nu exista si aceea de a stabili dividendul.

Concluzia - produsele agricole distribuite de societatile agricole in timpul anului agricol, membrilor asociati, nu constituie dividende si pe cale de consecinta nu se datoreaza impozit potrivit Codului fiscal.

In concluzie, solicitam anulara partiala a Deciziei si Raportului ca nelegale.

In drept, temeiurile invocate in cuprinsul contestatiei, art. 175 si urmatoarele din Legea 92/2003 Cod de procedura fiscala.

**II Societatea Agricola contesta Decizia de impunere nr. privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala in suma de lei ce reprezinta: lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si lei majorari de intarziere impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice invocand urmatoarele argumente:**

Perioada verificata a cuprins 01.01.2006 - 31.01.2008.

Organul de inspectie fiscala considera ca sumele stabilite suplimentar cu privire la impozitul pe veniturile din dividende in suma de lei si majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende in suma de lei sunt stabilite legal deoarece:

1. Contestatorul contesta baza impozabila in suma de lei cu un impozit pe veniturile din dividende in suma de lei precum si majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende in suma de lei. Societatea a contestat eronat quantumul majorarilor de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende stabilite prin decizia de impunere nr. care sunt in suma de lei. Nu au fost respectate prevederile art. 206, alin. 2 din OG 92/2003.

Suma de lei reprezinta impozit pe veniturile din dividende aferente dividendelor aferente anului 2006 si anului 2007. Societatea nu a calculat si declarat impozit pe venitul din dividende aferente drepturilor ridicate de catre membrii asociati al caror

pământ face parte din capitalul social. La stabilirea impozitului pe venitul societății și listele de plată privind drepturile ridicate de acești membri în anii 2006 și 2007, puse la dispoziție de societate. În actul de constituire al societății se menționează la punctul 3, faptul că la înființare a fost adus ca aport pământ de către membrii fondatori, folosința terenului se evaluează la suma de lei/ha, valoarea totală a părților sociale din teren fiind de mii lei. Aportul social al asociaților în terenuri, părți sociale valorice sunt anexate la prezentul raport de inspecție fiscală.

Conform art. 7, alin. 1, pct 12 din Legea nr. 571/2003 dividendul reprezintă “o distribuție 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”.

S-au încălcat prevederile art. 67, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, conform prevederilor art. 25 din Legea nr. 36/1991: “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 subscribe, suma pe care o varsă în contul părților subscribe și data declarației”.

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 subscribe, suma pe care o varsă în contul părților subscribe și data declarației”.

Pentru diferența stabilită în suma de lei s-au calculat majorări de întârziere în suma de lei, conform art. 120 din OG 92/2003 cu completările și modificările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală propune respingerea contestației pentru diferențele de impozit pe veniturile din dividende în suma de lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende în suma de lei ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

**III Luând în considerare motivațiile invocate de contestatoare, constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada invocată de contestatoare și organul de control se retin următoarele considerente:**

Cauza supusă soluționării este dacă DGFP prin Biroul Soluționare Contestații poate să dispună corectitudinea calculului impozitului pe veniturile din dividende

distribuite persoanelor fizice de catre organul de inspectie fiscala.

**In fapt:** Perioada verificata este 01.05.2006 – 31.12.2007.

Verificarea s-a efectuat cu respectarea Metodologiei de inspectie fiscala a impozitului pe dividende transmisa de ANAF sub nr. si a punctului de vedere al Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor nr. .

In urma verificarii efectuate s-a stabilit ca societatea nu a declarat si constituit impozit pe venit din dividende, in suma de lei.

Diferenta in suma de lei provine din faptul ca societatea nu a calculat si declarat impozit pe venitul din dividende pentru drepturile ridicate de catre membrii asociati si a caror pamant face parte din capitalul social. La stabilirea impozitului pe venitul din dividende s-a avut in vedere lista cu membrii fondatori de la infiintarea societatii si listele de plata privind drepturile ridicate de acesti membrii in anii 2006 si 2007. In statutul societatii se mentioneaza la punctul 3 faptul ca la infiintare a fost adus ca aport ha de pamant de catre membrii fondatori, folosinta terenului se evalueaza la suma de lei/ha, valoarea totala a partilor sociale din teren fiind de mii lei.

**In drept:** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

Art. 65, alin. (1): **“Veniturile din investitii cuprind: a) dividende”.**

Art. 67 aplicabil de la data de 01.01.2006: **(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 31 decembrie a anului respectiv”.**

In ceea ce priveste cota cu care se calculeaza impozitul pe dividende, potrivit pct. 39, alin. (4) din Legea nr. 163/01.06.2005 privind aprobarea OUG nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: **“Incepand cu data de 1 ianuarie 2006 pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investitii si din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, definite potrivit dispozitiilor cap. V si VIII din titlul III, cota de impozitare este de 16%, cu exceptia castigurilor realizate din transferul titlurilor de valoare instrainate intr-o perioada mai mare de 365 zile de la data dobandirii, pentru care se mentine cota de 1% prevazuta la art. 67, alin. (3), lit. e).”**

Iar potrivit cap. 5 **“Diferenta veniturilor din investitii”** de la Titlul III **“Impozitul pe venit”** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: **“Veniturile din investitii cuprind: a) dividende”.**

Prin adresa nr. a Ministerului Economiei si Finantelor – Directia Generala de Legislatie si Impozite Directe comunica punctul de vedere in legatura cu tratamentul fiscal aplicabil venitului realizat de catre o persoana fizica prin aducerea in folosinta unei societati agricole constituie conform Legii 36/1991 privind societatile agricole si alte forme de asociere in agricultura, a unei suprafete de teren agricol si anume:

- in cazul in care dreptul de folosinta asupra terenului agricol se evalueaza si se inregistreaza in capitalul social sub forma de parti sociale, atunci venitul realizat in calitate de asociat constituie venit din dividend si se impoziteaza in conformitate cu prevederile Cap. V – Venituri din investitii, din Titlu III – Impozit pe venit, al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in situatia in care dreptul de folosinta asupra terenului agricol se evalueaza si nu se inregistreaza in capitalul social sub forma de parti sociale, atunci veniturile obtinute de persoanele fizice in cauza sunt venituri din cedarea folosintei bunurilor, impunerea urmand sa se faca potrivit prevederilor Cap. IV – Venituri din cedarea folosintei bunurilor, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu adresa nr. Biroul Solutionare Contestatii din cadrul DGFP a solicitat un punct de vedere de la Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor cu privire la modul de impozitare a unor societati infiintate in baza Legii 36/1991 unde persoanele fizice aduc in folosinta anumite suprafete de teren agricol.

Prin adresa nr. , Directia Generala de Legislatie si Impozite Directe comunica ca isi mentine punctul de vedere prezentat prin adresa nr..

Organul de solutionarea contestatiilor constata ca organul de inspectie fiscala a procedat corect la stabilirea diferentei in suma de lei ce reprezinta impozit pe venituri din dividende, suma la care s-au calculat accesorii in suma de lei.

In ceea ce priveste contestarea sumei de lei, reprezentand accesorii, organul de solutionarea contestatiei retine ca stabilirea acestora in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Cauza isi gaseste solutionarea in prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

Art. 119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere, prevede:

**(1) "Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".**

Art. 120 - Majorari de intarziere

**(1) "Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se**

**datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".**

Fata de cele prezentate organul de solutionare a contestatiilor constata ca organul de inspectie fiscala a stabilit corect diferenta de lei impozit pe venit si a accesoriilor aferente in suma de lei, contestatia urmand a fi respinsa pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 65, art. 67 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119, art. 120 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu art. 205, 207, 209, 210, si 216 alin. (1) din OG 92/2003® privind Codul de procedura fiscala.

**Directorul Executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice**

**DECIDE:**

**Art. 1 Respingerea in totalitate a contestatiei pentru suma de lei, reprezentand:**

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| <b>Impozit pe venit din dividende</b> | <b>lei</b> |
| <b>Accesorii aferente</b>             | <b>lei</b> |

**Art. 2 Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare.**