



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Galați



DECIZIA nr. / . 2018
privind soluționarea contestației formulate de
..... -,
înregistrată la D.G.R.F.P. Galați
sub nr.

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice prin adresa nr., asupra contestației formulate de –, împotriva Deciziei de impunere nr. și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P.....

..... are sediul în, Judetul, cod unic de inregistrare fiscala RO și este reprezentată legal de dl., în calitate de, care a semnat și a aplicat amprenta ștampilei pe contestație, în original.

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare, stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nr., în sumă totală delei, reprezentând:

- impozit pe profit, în sumă delei
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă delei

Analizând termenul de depunere a contestației se constată că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., a fost înmănată contribuabilului în data de prin adresa nr., semnată și ștampilată de către împuternicit –, iar contestația a fost depusă la D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P., în data de, înregistrată sub nr.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1), alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Galați prin serviciul de resort este investită să soluționeze pe fond contestația formulată de

I. Prin contestația formulată, solicită desființarea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală nr. / și a Deciziei de Impunere nr / motivat de faptul că:

- organele de control au efectuat o inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit și impozitul pe dividende pentru perioada 01.01.2012-30.09.2017, în urma căreia s-a procedat eronat la asimilarea sumelor reprezentând drepturi în bani și produse agricole acordate membrilor asociații ca dividende, cheltuielile înregistrate de societate cu drepturile acestora, fiind considerate ca și cheltuieli nedeductibile;

- Societatea Agricolă este constituită și organizată ca o societate agricolă, fiind înființată în temeiul dispozițiilor speciale prevăzute în Legea 36/1991 cu modificările și completările ulterioare;

- acordarea drepturilor în natură sau contravalorii acestora în bani către membrii asociații s-a făcut numai pe baza de documente justificative, respectiv borderouri care cuprind semnăturile de primire, iar cheltuielile aferente acestora sunt deductibile din punct de vedere fiscal, încadrându-se în limita prevăzută de art.21, alin.4, lit.g, organele de control considerând eronat respectivele cheltuieli înregistrate de societate că nu au la bază documente justificative;

- cu privire la mențiunea organelor de inspecție fiscală, referitoare la art.21, alin.(4), lit.f, considerând că societatea nu a făcut dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune, se precizează că, articolul respectiv face referire la societățile constituite în baza Legii 31/1990 și nu a societăților agricole constituite potrivit Legii 36/1991.

- în opinia contestatarei, aceasta nu datorează pentru perioada analizată sumele constatate, membrii societății agricole, care și-au adus terenurile pentru exploatare în comun și nu în proprietatea societății, neprimind dividende și nedatorând impozitele aferente;

- noțiunea de dividend este definită de art.37, alin.1 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale ca o cota parte din beneficiul societății, ce se va plăti fiecărui asociat;

- potrivit alin.2, art.37 din Legea 31/1990, dividendele se plătesc asociațiilor proporțional cu cota de participare la capitalul social variabil, dacă prin actul constitutiv nu s-a prevăzut altfel, iar conform alin.3, art.37 din Legea 31/1990 societatea comercială stabilește că nu se vor distribui dividende decât din beneficii reale;

Codul Fiscal arată de asemenea că, termenul de dividend include orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociațiilor, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi, proporțional cu cota de participare la capitalul social. Deci, noțiunea de dividend, așa cum a fost definită de legiuitor prin cele două texte citate, constituie o categorie de venit ce reprezintă o cotă din profitul unei societăți, proporțională cu cota de participare la capitalul social.

Cum venitul impus nu intră în noțiunea de dividend, nefiind o cotă din profitul societății proporțională cu cota de participare a asociațiilor la capitalul social, pentru că acesta reprezintă venitul obținut pe pământul aflat în proprietate personală, adus în societate numai pentru a fi exploatat, și care nu este inclus în capitalul social al societății, în mod eronat a fost stabilit impozitul pe dividende.

Societatea Agricolă afirmă că societățile agricole nu au același regim juridic ca și societățile comerciale, și că veniturile realizate din exploatarea în comun a terenurilor, de către membrii asociații, nu sunt proprietatea societății agricole, ci a membrilor acesteia, și care de regulă, se atribuie în natură acestora, *ca atare, produsele agricole repartizate membrilor asociații nu au regim fiscal de masă impozabilă, nu constituie profit, așa încât, asupra valorii acestora nu se datorează nici impozit pe profit și nici impozit pe dividende.*

II. Prin Decizia de impunere nr. / privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /, referitor la aspectele contestate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata: 01.01.2012-31.01.2017

Inspecția fiscală s-a efectuat în baza avizului de inspecție nr., emis de D.G.R.F.P Galați – A.J.F.P și a cuprins perioada 01.01.2012-31.01.2017 pentru impozitul pe profit și 01.12.2012-31.12.2017 pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Societatea Agricolă a fost înființată în baza Legii nr. 36/1991, art.(4) privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultura.

În conformitate cu art. 13, lit.(a) din Legea 571/2003 modificată, societățile agricole sunt obligate la plata impozitului pe profit conform titlului II din legea 571/2003, persoane juridice romane, așa cum sunt definite la pct.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003.

În conformitate cu prevederile legale, atât pentru societățile comerciale, cât și pentru societățile agricole cu personalitate juridică înființate în baza legii 36/1991, pentru stabilirea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, sunt aplicabile aceleași reguli privind impozitarea veniturilor obținute și determinarea cheltuielilor deductibile fiscal.

Scopul și obiectul activității societății este înscris la Cap.II, din STATUTUL SOCIETATII, unde se prevede că :

- Societatea Agricolă, este o formă de asociere în care asociații, prin liber consimțământ, hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfășurarea altor activități în scopul obținerii de profit.

- Obiectul de activitate al Societății Agricole, îl constituie exploatarea Agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și a altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol.

La Cap. V -Organizarea activității și repartizarea beneficiilor din STATUTUL SOCIETATII, unde se prevede că:

- Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generală, în funcție de aportul social al asociaților.

- Din beneficiile societății, se va putea prelua în fiecare an o cotă parte pentru formarea unui fond de rezervă, care în caz de lichidare, va fi repartizat asociaților, proporțional cu capitalul subscris și vărsat .

Conform evidențelor contabile, referitor la prevederile statutare menționate mai sus, societatea are înregistrat, la data începerii inspecției fiscale, un capital social subscris și vărsat în sumă de.....lei, și mijloace fixe în sumă delei, amortizate integral.

An fiscal 2012:

În anul fiscal 2012, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuielile efectuate pentru întreținerea și recoltarea culturilor agricole înființate în anul agricol 2011-2012, precum și producția realizată din exploatarea unei suprafețe totale de hectare.

Pentru cheltuielile efectuate cu înființarea culturilor aferente anului 2012, societatea a utilizat sumele încasate din subvențiile acordate de APIA precum și sumele încasate de la membrii asociați, ca aport, deoarece subvențiile nu au fost suficiente la acoperirea platilor.

La 31 decembrie 2012, societatea a depus declarația „101” privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr., prin care a declarat o bază impozabilă în sumă delei, cu un impozit pe profit de plată aferent, în sumă de lei, achitat integral.

Urmarea controlului, față de declarațiile contribuabilei, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă delei.

Baza impozabilă constatată suplimentar, reprezintă înregistrarea în contul 612 (cheltuieli cu chirii și redevențe), în cursul anului 2012, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, sumă totală delei, cu explicația creării obligației de plată către membrii asociației a subvenției acordată de A.P.I.A. în anul 2012, societatea avea înregistrat pe venituri, cont 741.1, subvenții în sumă delei.

Înregistrarea menționată mai sus este eronată, deoarece subvenția este acordată persoanelor fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în speță Societatea Agricolă, care, prin STATUT, se obligă să lucreze pământul membrilor asociației. Membrii asociației primesc părți din profitul net realizat ca urmare a activității de exploatare agricole, stabilite de Adunarea Generală a Asociațiilor, în funcție de capitalul subscris și vărsat de fiecare membru, conform prevederilor Statutare de la Cap.V, art.21.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, nu este deductibilă fiscal, deoarece nu corespunde veniturilor realizate, nu are la bază documente justificative legale, fiind o operațiune eronată.

În consecința profitul brut și net al societății s-a diminuat eronat, ca urmare a interpretării gresite a legislației în domeniu în vigoare, și implicit baza de impozitare a anului 2012.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de impozitare anuale, constatând o bază impozabilă în sumă delei, din care, societatea declară suma delei, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă delei cu un impozit pe profit aferent, în sumă delei.

An fiscal 2013

În anul fiscal 2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuielile efectuate pentru întreținerea și recoltarea culturilor agricole înființate în anul agricol 2012-2013, precum și producția realizată din exploatarea unei suprafețe totale deha.

Pentru cheltuielile efectuate cu înființarea culturilor aferente anului 2013, societatea a utilizat sumele încasate din subvențiile acordate de APIA precum și sumele încasate de la membrii asociației, ca aport, deoarece subvențiile nu au fost suficiente la acoperirea platilor.

La 31 decembrie 2013, societatea a depus declarația „101” privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr., prin care a declarat o bază impozabilă în sumă delei, cu un impozit pe profit de plată aferent, în sumă delei, achitat integral.

Urmare controlului, față de declarațiile contribuabilului, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă delei.

Baza impozabilă constatată suplimentar, reprezintă înregistrarea în contul 612 (cheltuieli cu chirii și redevențe), în cursul anului 2013, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, în sumă totală delei, cu explicația creării obligației de plată către membrii asociației a subvenției acordată de A.P.I.A. în anul 2013, societatea avea înregistrat pe venituri, cont 741.1, subvenții în sumă delei.

Înregistrarea menționată mai sus este eronată, deoarece subvenția este acordată persoanelor fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în speță Societatea Agricolă, care, prin STATUT, se obligă să lucreze pământul membrilor asociației, care primesc părți din profitul net realizat ca urmare a activității de exploatare a terenurilor agricole, stabilite de Adunarea Generală a Asociațiilor, în funcție de capitalul subscris și vărsat de fiecare membru, conform prevederilor Statutare de la Cap.V, art.21.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, nu este deductibilă fiscal, deoarece nu corespunde veniturilor realizate și nu are la bază documente justificative legale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de impozitare anuale, constatând o bază impozabilă în sumă de

.....lei, din care, societatea declară suma delei, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă delei cu un impozit pe profit aferent, în sumă delei.

An fiscal 2014:

În anul fiscal 2014, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuielile efectuate pentru întreținerea și recoltarea culturilor agricole înființate în anul agricol 2013-2014, precum și producția realizată din exploatarea unei suprafețe totale deha.

La 31 decembrie 2014, societatea a depus declarația „101” privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr., prin care a declarat o bază impozabilă în sumă delei, cu un impozit pe profit de plată aferent, în sumă delei, achitat integral.

Pentru cheltuielile efectuate cu înființarea culturilor aferente anului 2014, societatea a utilizat sumele încasate din subvențiile acordate de APIA precum și sumele încasate de la membrii asociați, ca aport, deoarece subvențiile nu au fost suficiente la acoperirea platilor.

Urmare controlului, față de declarațiile contribuabilului, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă delei.

Baza impozabilă constatată suplimentar, reprezintă înregistrarea în contul 612 (cheltuieli cu chirie și redevențe), în cursul anului 2013, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, sumă totală delei, cu explicația creării obligației de plată către membrii asociați a subvenției acordată de A.P.I.A. În anul 2014, societatea avea înregistrat pe venituri, cont 741.1, subvenții în sumă delei.

Înregistrarea menționată mai sus este eronată, deoarece subvenția este acordată persoanelor fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în speță Societatea Agricolă, care, prin STATUT, se obligă să lucreze pământul membrilor asociați, care primesc părți din profitul net realizat ca urmare a activității de exploatare a terenurilor agricole, stabilite de Adunarea generală a Asociaților, în funcție de capitalul subscris și vărsat de fiecare membru, conform prevederilor Statutului de la Cap.V, art.21.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, nu este deductibilă fiscal, deoarece nu corespunde veniturilor realizate și nu are la baza documente justificative legale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de impozitare anuale, constatând o bază impozabilă în sumă delei, din care, societatea declară suma delei, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă delei cu un impozit pe profit aferent, în sumă delei.

An fiscal 2015:

În anul fiscal 2015, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuielile efectuate pentru întreținerea și recoltarea culturilor agricole înființate în anul agricol 2014-2015, precum și producția realizată din exploatarea unei suprafețe totale deha.

Pentru cheltuielile efectuate cu înființarea culturilor aferente anului 2015, societatea a utilizat sumele încasate din subvențiile acordate de APIA precum și sumele încasate de la membrii asociați, ca aport, deoarece subvențiile nu au fost suficiente la acoperirea platilor.

La 31 decembrie 2015, societatea a depus declarația „101” privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr., prin care a declarat o bază impozabilă în sumă delei, cu un impozit pe profit de plată aferent, în sumă delei, achitat integral.

Urmare controlului, față de declarațiile contribuabilului, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă delei.

Baza impozabilă constatată suplimentar, reprezintă înregistrarea în contul 612 (cheltuieli cu chirie și redevențe), în cursul anului 2015, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, sumă totală delei, cu explicația creării obligației de plată către membrii asociați a subvenției acordată de A.P.I.A. În anul 2015, societatea avea înregistrat pe venituri, cont 741.1, subvenții în sumă delei.

Înregistrarea menționată mai sus este eronată, deoarece subvenția este acordată persoanelor fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în speță Societatea Agricolă, care, prin STATUT, se obligă să lucreze pământul membrilor asociați, care primesc părți din profitul net realizat ca urmare a activității de exploatare a terenurilor agricole, stabilite de Adunarea generală a Asociaților, în funcție de capitalul subscris și vărsat de fiecare membru, conform prevederilor Statutului de la Cap.V, art.21. Înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, nu este deductibilă fiscal, deoarece nu corespunde veniturilor realizate și nu are la bază documente justificative legale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de impozitare anuale, constatând o bază impozabilă în sumă delei, din care, societatea declară suma delei, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă delei cu un impozit pe profit aferent, în sumă de lei.

An fiscal 2016 :

În anul fiscal 2016, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuielile efectuate pentru întreținerea și recoltarea culturilor agricole înființate în anul agricol 2015-2016, precum și producția realizată din exploatarea unei suprafețe totale deha.

Pentru cheltuielile efectuate cu înființarea culturilor aferente anului 2016, societatea a utilizat sumele încasate din subvențiile acordate de APIA precum și sumele încasate de la membrii asociați, ca aport, deoarece subvențiile nu au fost suficiente la acoperirea platilor.

La 31 decembrie 2016, societatea a depus declarația „101” privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr., prin care a declarat o bază impozabilă în sumă delei, cu un impozit pe profit de plată aferent, în sumă delei, achitat integral.

Urmare a controlului, față de declarațiile contribuabilului, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă delei.

Baza impozabilă constatată suplimentar, reprezintă înregistrarea în contul 612 (cheltuieli cu chirie și redevențe), în cursul anului 2016, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, sumă totală delei, cu explicația creării obligației de plată către membrii asociați a subvenției acordată de A.P.I.A. În anul 2016, societatea avea înregistrat pe venituri, cont 741.1, subvenții în sumă delei.

Înregistrarea menționată mai sus este eronată, deoarece subvenția este acordată persoanelor fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în speță Societatea Agricolă, care, prin STATUT, se obligă să lucreze pământul membrilor asociați, care primesc părți din profitul net realizat ca urmare a activității de exploatare a terenurilor agricole, stabilite de Adunarea generală a Asociaților, în funcție de capitalul subscris și vărsat de fiecare membru, conform prevederilor Statutului de la Cap.V, art.21. Înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, nu este deductibilă fiscal, deoarece nu corespunde veniturilor realizate și nu are la bază documente justificative legale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de impozitare anuale, constatând o bază impozabilă în sumă delei, din care, societatea declară suma delei, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă delei cu un impozit pe profit aferent, în sumă delei.

În perioada 01 - 31 ianuarie 2017 :

Conform balanței de verificare la 31.01.2017, societatea a depus declarația „101” privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr., prin care a declarat o bază impozabilă în sumă delei, cu un impozit pe profit de plată aferent, în sumă de lei, achitat integral.

Urmare controlului, față de declarațiile contribuabilului, echipa de inspecție fiscală a stabilit o baza impozabilă suplimentară în sumă delei.

Baza impozabilă constatată suplimentară, reprezintă înregistrarea în contul 612(cheltuieli cu chirie și redevențe), în luna ianuarie 2017, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, sumă delei, cu explicația creării obligației de plată către membri asociați a subvenției acordată de A.P.I.A. în luna ianuarie 2017, societatea avea înregistrat pe venituri, cont 741.1, subvenții în sumă delei.

Înregistrarea menționată mai sus este eronată, deoarece subvenția este acordată persoanelor fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în speță Societatea Agricolă, care, prin STATUT, se obligă să lucreze pământul membrilor asociați, care primesc părți din profitul net realizat ca urmare a activității de exploatare a terenurilor agricole, stabilite de Adunarea generală a Asociaților, în funcție de capitalul subscris și vărsat de fiecare membru, conform prevederilor Statutului de la Cap.V, art.21.

Înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, nu este deductibilă fiscal, deoarece nu corespunde veniturilor realizate și nu are la baza documente justificative legale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de impozitare anuale, constatând o baza impozabilă în sumă delei, din care, societatea declară suma delei, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentară în sumă delei cu un impozit pe profit aferent, în sumă delei.

Pe total perioada verificată, s-a stabilit o baza impozabilă suplimentară în sumă delei, cu un impozit pe profit total recalculat datorat, în sumă delei.

B. IMPOZITUL PE VENITURILE DISTRIBUITE PERSOANELOR FIZICE

Perioada supusă verificării: 01.12.2012 - 31.12.2017

In fapt, Societatea Agricolă, s-a înființat în baza legii 36/1991. Scopul și obiectul activității societății este înscris la Cap.II, art.5 din STATUTUL societății.

Având în vedere prevederile STATUTULUI, de la Cap.V, art.20 și 21, menționate mai sus, societatea agricolă, avea obligația reținerii și virării impozitului pe veniturile distribuite în bani și natura (produse) membrilor asociați, asimilat modulului de calcul al impozitului pe dividende. Veniturile distribuite asociaților în raport de părțile sociale deținute, sunt asimilate veniturilor din dividende potrivit prevederilor art.7 punct.12, coroborat cu art.65, lit.(a) și art.67, alin.(1), din Legea 571/2003 și art.7, pct.11, alin.(II), coroborat cu art.91, lit.(a) și art.97, alin(7), din Legea 227/2015.

Urmare inspecției fiscale, s-a constatat că în perioada verificată, societatea nu a calculat, reținut, declarat și virat impozit pe dividende aferent distribuțiilor în bani și natură către membri asociați.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la calcularea bazei de impozitare a impozitului pe dividende în perioada verificată. La calculul bazei de impozitare, s-au avut în vedere profiturile nete recalculat, ca urmare a recalculării bazelor impozabile anuale la impozitul pe profit, în concordanță cu distribuțiile nete în bani și natură anuale către asociați, înregistrate în rulajele debitoare ale contului 455.1.

Conform balanțelor de verificare anuale, s-a constatat că în evidența contabilă au fost evidențiate costurile efective a producțiilor agricole realizate, prin contul 331 (producții în curs), iar producția obținută, prin contul 345 (produse finite). Prin rulajele anuale a contului 345, s-au evidențiat în debit, producțiile agricole realizate, iar în credit, produsele agricole vândute către diverși și produsele agricole distribuite membrilor asociați. Menționăm ca în Rulajele creditoare anuale a contului 455.1, au fost înregistrate obligații de plată către asociați ca urmare a sumelor depuse în casierie s-au direct în contul bancar

al societății, ca aport în finanțarea activității, prin înregistrarea contabilă 5311 sau 5121=455.1.

De asemenea, s-a mai constatat că în mod eronat, s-au constituit obligații de plată către asociații prin distribuire parțială din subvențiile A.P.I.A. anuale încasate, pe seama unui cont de cheltuieli (612), fapta care a condus și la recalcularea bazei impozabile la impozitul pe profit.

Din verificarea sumelor înregistrate în rulajele debitoare anuale a contului 455.1, s-au identificat distribuțiile în bani și natură, distribuite membrilor asociații în baza documentelor justificative prezentate.

Conform constatărilor de la capitolul impozit pe profit, baza impozabilă anuală a impozitului pe profit a fost recalculată, ținându-se cont și de distribuirea la alte rezerve (conform prevederilor statutare), astfel drepturile nete de distribuit membrilor fiind următoarele:

- Pentru anul 2012= ... lei,
- Pentru anul 2013= ... lei;
- Pentru anul 2015= ... lei,
- Pentru anul 2016= ... lei
- Pentru anul 2017= ... lei.

In anul 2012.

În luna decembrie 2012, societatea a înregistrat în debitul contului 455.1 sumă delei ce reprezintă distribuire netă în bani și în natură, în avans, pentru membrii asociații, în contul rezultatului financiar al anului 2012. Distribuțiile nete delei s-au efectuat în bani, din casieria societății, sumă delei (455.1=5311) și în produse agricole (griu,porumb...), sumă delei 455.1=345). În anul 2012, impozitul pe dividende se calcula prin aplicarea cotei de 16% asupra sumelor brute de distribuit (dividende brute repartizate de ridicat). Distribuție brută în sumă delei a fost determinată prin următorul algoritm de calcul: dividend net distribuit * 100/84, astfel impozitul pe veniturile din dividende brute distribuite este în suma delei.

Anul fiscal 2013

În anul 2013, societatea a înregistrat în debitul contului 4551 suma delei, din care distribuții nete în numerar suma delei (4551=5311) și suma delei, distribuții nete în produse agricole(4551=345). Din totalul distribuțiilor a fost dedusă suma delei, ce reprezintă retragere aport în numerar depus în anul 2013, rezultând suma delei, ce reprezintă distribuții nete membrilor asociați.

În anul 2013, impozitul pe dividende se calcula prin aplicarea cotei de 16% asupra sumelor brute de distribuit (dividende brute repartizate de ridicat). Distribuție brută în sumă delei a fost determinată prin următorul algoritm de calcul: dividend net distribuit * 100/84, astfel impozitul pe veniturile din dividende brute distribuite este în suma delei.

Distribuția brută în sumă delei, s-a făcut în contul profitului net al anului 2012, ramas nedistribuit și distribuit în luna iulie 2013, în sumă delei și în avans din profitul net al anului 2013, sumă delei.

Anul fiscal 2014

În anul 2014, societatea a înregistrat în debitul contului 4551 suma delei, din care distribuții nete în numerar suma delei (4551=5311) și suma delei, distribuții nete în produse agricole(4551=345). Din totalul distribuțiilor se deduce sumă delei, ce reprezintă retragere aport în numerar depus în anul 2014 de către membrii asociații, rezultând suma delei ce reprezintă distribuții nete membrilor asociați.

În anul 2014, impozitul pe dividende s-a calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra sumelor brute de distribuit (dividende brute repartizate de ridicat).

Distribuție brută în sumă delei a fost determinată prin urmatorul algoritm de calcul: dividend net distribuit * 100/84, astfel impozitul pe veniturile din dividende brute distribuite este în sumă delei.

Distribuția brută în sumă delei, s-a făcut în contul profitului net al anului 2013, rămas nedistribuit și distribuit în luna decembrie 2014, în sumă delei și în avans în contul profitului net al anului 2014, sumă delei.

Anul fiscal 2015

În anul 2015, societatea a înregistrat în debitul contului 4551 suma delei, din care : distributii nete în numerar în sumă delei (4551=5311) , suma delei distributii nete în produse agricole(4551=345) și suma delei distribuție neta producție în curs la culturile prașitoare (4551=331).

Din totalul distribuțiilor se deduce sumă delei , ce reprezintă retragere aport în numerar depus în anul 2015, rezultând sumă delei ce reprezintă distributii nete membrilor asociați.

În anul 2015, impozitul pe dividende se calcula prin aplicarea cotei de 16% asupra sumelor brute de distribuit (dividende brute repartizate de ridicat).

Distribuție brută în sumă delei a fost determinată prin urmatorul algoritm de calcul: dividend net distribuit * 100/84, astfel impozitul pe veniturile din dividende brute distribuite este în suma delei.

Distribuția brută în sumă delei, s-a făcut în avans în contul profitului net al anului 2015.

Anul fiscal 2016

În anul 2016 , societatea a înregistrat în debitul contului 4551 suma delei, din care : distributii nete în numerar suma delei (4551=5311) , suma delei distributii nete în produse agricole .

Din totalul distribuțiilor se deduce suma delei , ce reprezintă retragere aport în numerar depus în anul 2016, rezultand sumă delei, ce reprezintă distributii nete membrilor asociați.

În anul 2016, impozitul pe dividende se calcula prin aplicarea cotei de 5% asupra sumelor brute de distribuit (dividende brute repartizate de ridicat).

Distribuție brută în sumă delei a fost determinată prin urmatorul algoritm de calcul: dividend net distribuit * 100/95, astfel impozitul pe veniturile din dividende brute distribuite este în sumă delei.

Distribuția brută în sumă delei, s-a făcut în avans în contul profitului net al anului 2016.

Anul fiscal 2017

În anul 2017, societatea a înregistrat în debitul contului 4551 suma de lei, din care : distributii nete în numerar în sumă delei (4551 = 5311) , suma delei distributii nete în produse agricole . Din totalul distribuțiilor se deduce suma delei , ce reprezintă retragere aport în numerar depus în anul 2017, rezultand sumă delei, ce reprezintă distribuții nete membrilor asociați. În anul 2017, impozitul pe dividende se calcula prin aplicarea cotei de 5% asupra sumelor brute de distribuit (dividende brute repartizate de ridicat).

Distribuție brută în sumă delei a fost determinată prin urmatorul algoritm de calcul: dividend net distribuit * 100/95, astfel impozitul pe veniturile din dividende brute distribuite este în sumă delei.

Distribuția brută în sumă delei, s-a făcut în contul profitului net al anului 2016.
Pe total perioadă verificată societatea a efectuat distribuții nete (în bani și în natura) în sumă delei, distribuția brută fiind în cuantum delei cu un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar în sumă totală delei din care :

- suma delei, aferent cotei de 16%;
- suma delei, aferent cotei de 5%.

III. Luând în considerare constatările organului de impunere, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada impusa, se rețin următoarele :

Soluționarea cauzei se va face în conformitate cu prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: "(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării" și ale punctului 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/ 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:"Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În temeiul prevederilor legislative invocate mai sus și față de motivele invocate în susținerea cererii de admitere a acțiunii formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr./....., emise de Direcția generală Regională a Finanțelor Publice Galați- Administrația Județeană a Finanțelor Publice- Activitatea de inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați, prin Serviciul de soluționare contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal și corect Administrația Județeană a Finanțelor Publice- Activitatea de inspecție Fiscală, a stabilit în sarcina Soc. Agricole, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de delei, în condițiile în care, din documentele depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea reținută de organul de inspecție fiscală, potrivit constatărilor fiscale.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au efectuat inspecția fiscală la Societatea Agricolă- și au emis Decizia de impunere nr./..... prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală delei, reprezentând impozit pe profit în sumă delei și impozit pe veniturile din dividende în sumă delei .

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A. În ce privește impozitul pe profit constatat suplimentar în sumă delei

Societatea Agricolă a fost înființată în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultura, fiind societate Agricolă cu personalitate juridică conform art.4 din lege, potrivit căruia "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".

In fapt, pentru perioada verificată 01.01.2012 - 31.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina Societății Agricole o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de delei cu un impozit pe profit aferent în sumă delei.

Baza impozabilă, stabilită suplimentar, de către organele de inspecție fiscală, o reprezintă cheltuielile înregistrate anual în perioada verificată, în contul 612 – „cheltuieli cu chirii și redevențe” în sumă totală delei, prin înregistrarea contabilă 612 = 455.1, cu explicația creării obligației de plată către membrii asociației a subvenției acordată de A.P.I.A.

Societatea a înregistrat în aceeași perioadă venituri din subvenții, în sumă delei;

Din constatările organelor de inspecție fiscală, s-a reținut că, societatea a diminuat eronat profitul brut și net, implicit baza de impozitare aferentă perioadei verificate, prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei delei, sumă care nu corespunde veniturilor realizate și nu are la bază documente justificative legale.

Se reține faptul ca Societatea Agricolă pe toată perioada verificată a înregistrat pe cheltuieli și în același timp a creat obligațiile de plată către membrii asociației din subvenția acordată de A.P.I.A. prin nota contabilă 612 = 455.1, aspect ce nu este combatut de către petentă prin contestație.

Din Statutul societății (aflat în copie la dosarul cauzei) se reține că la Cap.V, art. 21, se stipulează „, Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generală, în funcție de aportul social al asociaților”.

Deși prin **contestație petenta afirmă că** acordarea drepturilor în natura sau contravaloarea acestora în bani către membrii asociației s-a făcut numai în baza documentelor justificative, respectiv borderouri care cuprind semnăturile de primire, totuși, la dosarul cauzei nu au fost depuse documente în susținerea afirmației.

Se reține, de altfel, că Societatea Agricolănu menționează în cuprinsul contestației modul în care a fost constituită obligația de plată către membrii asociației și nu aduce nici un argument care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală (înregistrare de cheltuieli în contrapartidă cu crearea de obligații față de asociații, prin nota contabilă 612 = 455.1).

In drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 13, din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca:

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

a) persoanele juridice române;

coroborat cu pct.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin H.G 44/2004, unde se precizează ca persoanele juridice române care fac parte din această categorie sunt: “ companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, ..., **societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică**, ... , precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române.

Totodată sunt incidente și prevederile art. 19 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, care menționează că:

„(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.

Din coroborarea textelor de lege menționate mai sus, rezulta că și societăților agricole cu personalitate juridică, înființate în baza legii 36/1991, pentru stabilirea profitului

impozabil și implicit a impozitului pe profit de plată, sunt aplicabile aceleași reguli privind determinarea veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile fiscal.

De asemenea, speței în cauză îi sunt incidente și prevederile Legii nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și a Legii nr.227/2015, care prevăd:

Legea 571/2003

- art. 21 , alin.(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;

- art. 21 , alin.(4),lit.f „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;

- art. 19 , alin.(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”.

Legea 227/2015

- art. 25 , alin.(1): “ Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”,

precum și:

➤ prevederile OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , respectiv:

FUNCTIUNEA CONTURILOR

Contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile.

În debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“ se înregistrează: - cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile datorate sau plătite (401, 408, 471, 512, 531, 542); - sume în curs de clarificare (473).

- punctul 204, alin.(2), „Cota - parte din profit ce se plateste, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend”;

- art. 2 , alin (1) , „Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene se aplică de entitățile prevăzute la pct. 1 alin. (3) din reglementări.

-pct.1, alin(3),lit.e, „ 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”;**

➤ prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , respectiv:

- punctul 348, alin.(2), „Cota-parte din profit ce se plateste, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend;”

- SECTIUNEA 1.1, punctul 3, lit.e, care menționează: „ **Prezentele reglementări se aplică de către următoarele categorii de persoane** ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (denumite în continuare entități): e)

societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților”;

OUG 3/2015 **pentru aprobarea schemelor de plăți**

Art. 7 (1), Beneficiarii plăților prevăzute la art. 1 alin. (2) și la art. 33 alin. (2) lit. b) și c) sunt fermierii activi persoane fizice și/sau persoane juridice care desfășoară o activitate agricolă în calitate de utilizatori ai suprafețelor de teren agricol și/sau deținători legali de animale, potrivit prevederilor legislației în vigoare. În categoria beneficiarilor de plăți se încadrează și cooperativele agricole prevăzute la art. 6 lit. e) din Legea cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și grupurile de producători care desfășoară activitate agricolă. “

Din prevederile legale invocate mai sus se reține faptul că potrivit OUG 3/2015 beneficiarii **schemelor de plăți care se aplică în agricultură sunt** fermierii persoane fizice și/sau persoane juridice care **desfășoară o activitate agricolă în calitate de utilizatori ai suprafețelor de teren agricol și nu proprietarii de teren.**

Având în vedere cele de mai sus, se reține faptul, ca beneficiarii subvențiilor sunt persoanele fizice și juridice ce exploatează pământul agricol, în cauză, Societatea Agricolă este beneficiara subvenției și nu proprietarii(asociații) de teren , astfel că în mod eronat petenta a considerat că, subvenția reprezintă o obligație de plată către membrii asociații, procedând la înregistrarea pe cheltuială a respectivei obligații.

Rațiunea contestatarei de a include pe costuri drepturile convenite membrilor asociații este în contradicție cu prevederile art.21, Cap.V din Statutul Societății Agricole, ale art. 5, Cap.II care precizează „Societatea Agricolă, este o formă de asociere în care asociații, prin liber consimțământ, hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfășurarea altor activități **în scopul obținerii de profit”**

dar și cu prevederile :

OMFP nr.3055/2009 punctul 204, alin.(2), care menționează: „Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend”, astfel se concluzionează faptul că **distribuirea produselor agricole sau sumelor de bani aferente, către membrii asociații, reprezintă tocmai repartizarea profitului către asociații, având regimul juridic al dividendului și nu cheltuielilor de exploatare;**

Din documentele existente la dosarul cauzei, **se reține** faptul, că Societatea Agricolă a înregistrat eronat drepturile de distribuit asociațiilor pe cheltuieli, la nivelul aproximativ al subvențiilor încasate, în loc să le constituie din profit, așa cum este prevăzut în statutul societății la Cap.V, art.21, respectiv : « Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generală, în funcție de aportul social al asociațiilor.

Prin urmare se reține că societăților agricole constituite în baza Legii 36 / 1991 le sunt aplicabile aceleași legi fiscale și contabile, ca și societăților comerciale.

Înregistrarea drepturilor asociațiilor nu pot fi asimilate cheltuielilor, acestea fiind considerate dividende .

În considerarea celor de mai-sus precum și a celor precizate în Statutul societății Agricole, nu se pot reține în soluționarea favorabilă a cauzei, afirmațiile petentei din contestație referitoare la faptul că, au fost prezentate documente justificative, deoarece prin aceste documente se face dovada plății drepturilor către membrii asociații și nu repartizarea profitului .

B. În ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de lei.

In fapt, Societatea Agricolă, s-a înființat în baza Legii 36/1991. Scopul și obiectul activității fiind înscris la Cap.II, art.5 din STATUTUL SOCIETAȚII, unde se prevede că:

- Societatea Agricolă, este o forma de asociere în care asociații, prin liber consimțământ, hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfașurarea altor activități în scopul obținerii de profit.

- Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generală, în funcție de aportul social al asociaților.

- Din beneficiile societății, se va putea prelua în fiecare an o cota parte pentru formarea unui fond de rezervă, care în caz de lichidare, va fi repartizat asociaților, proportional cu capitalul subscris și vărsat .

Având în vedere prevederile STATUTARE, societatea Agricolă, avea obligatia reținerii și virării impozitului pe veniturile distribuite în bani s-au natură (produse) membrilor asociați, asimilat modului de calcul a impozitului pe dividende . Veniturile distribuite asociaților în raport de părțile sociale deținute, sunt asimilate veniturilor din dividende potrivit prevederilor art.7 punct.12, coroborat cu art.65, lit.(a) și art.67, alin.(1), din Legea 571/2003 și art.7, pct.11, alin.(II) ,coroborat cu art.91, lit.(a) și art 97, alin(7), din Legea 227/2015.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în mod eronat , s-au constituit obligații de plată către asociați prin distribuire parțială din subvențiile încasate anual de la A.P.I.A, pe seama unui cont de cheltuieli (612).

Din constatările organelor de inspecție fiscală s-a reținut că, profitul net de repartizat a fost în suma delei (ca urmare a recalculării bazelor impozabile anuale la impozitul pe profit), din care a fost dedusă suma delei (rezerve conform prevederilor statutare), rezultând un profit net recalculat rămas de distribuit pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2017 în sumă totală delei.

Pe total perioadă verificată societatea a înregistrat în debitul contului 4551 suma delei, distribuții nete în numerar și în produse agricole. Din totalul sumelor distribuite, s-a dedus suma delei, reprezentând retragere aport în numerar, ca urmare a sumelor depuse în casierie s-au direct în contul bancar al societății de către membrii asociați, rezultând astfel suma delei, ce reprezintă distributii nete către membrii asociati.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada verificată, veniturile nete distribuite membrilor asociați au fost în sumă totală delei, pentru care au stabilit o bază de calcul brută aferentă impozitului pe veniturile din dividende în sumă delei din care: suma delei, aferentă cotei de 16% (..... x 16%) pentru perioada 01.12.2012 – 31.12.2015 și suma de lei, aferent cotei de 5% (..... x 5%) pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din dividende în sumă delei (.....lei+..... lei), aferent distribuțiilor efective în bani și în produse către membrii asociati.

Suținerea petentei potrivit căreia membrii societăților agricole, care și-au adus terenurile pentru exploatare în comun și nu în proprietatea societății, nu primesc dividende și nu datorează impozitul aferent, nu poate fi reținută, având în vedere prevederile Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ,, pct.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”.

Cu privire la afirmațiile contestatarei, că societățile agricole nu au același regim juridic ca și societățile comerciale, și că veniturile realizate din exploatarea în comun a terenurilor, de către membrii asociați, nu sunt proprietatea societății agricole, ci a membrilor acesteia și *ca atare, produsele agricole repartizate membrilor asociați nu au*

regim fiscal de masă impozabilă, nu constituie profit, așa încât, asupra valorii acestora nu se datorează nici impozit pe profit și nici impozit pe dividende, ne se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, în conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, „**societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale**”. De asemenea, prin Statutul societății se prevede că plata drepturilor asociaților se realizează din profitul obținut, repartizat acestora în funcție de aportul social adus în societate.

In drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare respectiv din Legea nr. 227/2015 cu modificările ulterioare:

➤ Legea 571/2003

- art. 7 Definiții ale termenilor comuni, alin(1), pct 24,: „**persoană juridică română**
- orice persoană juridică care a fost înființată în conformitate cu legislația României;

- art. 7 Definiții ale termenilor comuni , alin(1), pct 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...”

- art.65, lit.(a), „ Definirea veniturilor din investiții (1) Veniturile din investiții cuprind:
a) dividende,”

- art.67, alin(1), „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”;

- pct 139¹,H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„Nu reprezintă dividend următoarele distribuții efectuate de la persoane juridice, potrivit legii:

- în legătură cu excluderea, retragerea, dobândirea prin succesiune a titlurilor de valoare, venituri care sunt calificate drept câștiguri din transferul titlurilor de valoare;

- care aplică regimul transparenței fiscale, potrivit legii speciale

➤ Legea nr. 227/2015

- art. 91 - Definirea veniturilor din investiții ...Veniturile din investiții cuprind: a)
venituri din dividende;

- art. 7-Definiții ale termenilor comuni,pct. 11 –„ dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică...”

- art. 7-Definiții ale termenilor comuni, pct. 11, lit (ii) -Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

....(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;

-art. 97,alin(7)-Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori.

De asemenea, speței în cauză îi sunt incidente și prevederile:

➤ OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , respectiv:

- punctul 204, alin.(2), care menționează: „Cota-parte din profit ce se platește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend”;

- Art. 2 , alin (1) , menționează: „Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene se aplică de entitățile prevăzute la pct. 1 alin. (3) din reglementări”;

-pct.1, alin(3),lit.e, care menționează: „ 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;**

➤ OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , respectiv:

- punctul 348, alin.(2), care menționează: Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend ;”

- SECTIUNEA 1.1, punctul 3, lit.e, care menționează: „ **Prezentele reglementări se aplică de către următoarele categorii de persoane** ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (denumite în continuare entități): e) **societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților**” ,

ținând cont și de prevederile statutare ale societății Agricole, respectiv:

-Cap.V, art.21 , care menționează : „Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generala, in funcție de aportul social al asociatilor”;

- Cap.II, art.5, unde se prevede că : „Societatea Agricolă, este o forma de asociere în care asociații, prin liber consimțământ, hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfășurarea altor activități în scopul obținerii de profit”.

Conform celor de mai sus, membrii societății agricole au dreptul să primească partea din beneficiul realizat de societate, în urma repartizării de către adunarea generală a profitului sau pierderii rezultate din activitatea desfășurată, profitul sau pierderile sunt repartizate de adunarea generală în funcție de aportul social al asociaților(respectiv suprafața de teren a fiecărui membru asociat), așa cum rezultă din statutul societății la art. 21, astfel se concluzionează faptul că **distribuirea produselor agricole sau sumelor de bani aferente, către membrii asociați, reprezintă tocmai repartizarea profitului către asociați, având regimul juridic al dividendului și nu cheltuielilor de exploatare;**

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul ca **Societatea Agricolă** a înregistrat eronat drepturile de distribuit asociaților pe cheltuieli, la nivelul aproximativ al subvențiilor încasate, în loc să le constituie din profit, așa cum este prevăzut în statutul societății la Cap.V, art.21, respectiv : « **Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generală, în funcție de aportul social al asociaților.**

Rațiunea contestatarii de a include pe costuri drepturile membrilor asociați convenite potrivit art.21 din statutul societății Agricole, este în contradicție cu prevederile Cap.II, art.5 din același statut, unde se prevede că Societatea Agricolă, este o formă de

asociere în care asociații, prin liber consimțământ, hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfașurarea altor activități **în scopul obținerii de profit**, dar și cu prevederile OMFP nr.3055/2009 punctul 204, alin.(2) și OMFP nr.1802/2014, punctul 348, alin.(2), care menționează: „Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend”, astfel se concluzionează faptul că **distribuirea produselor agricole sau sumelor de bani aferente, către membrii asociați, reprezintă tocmai repartizarea profitului către asociați, având regimul juridic al dividendului și nu cheltuielilor de exploatare**;

Conform prevederilor legale în vigoare la data prezentei, se reține faptul că societăților agricole constituite în baza Legii 36 / 1991 privind Societățile Agricole le sunt aplicabile aceleași legi fiscale și contabile ca și societăților comerciale.

În fapt, "dividendul " reprezintă:

1. 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 potrivit Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

2. Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend potrivit O.M.F.P. nr.3055/2009, punctul 204, alin.(2);

3. Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend potrivit OMFP nr.1802/2014, punctul 348, alin.(2), conform legislației fiscale și contabile,

4. Veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale potrivit prevederilor Legii nr. 227/2015, art. 7, pct. 11, lit. (ii),

cât și a prevederilor statutare , respectiv :

Cap.II, art.5 din STATUTUL SOCIETATII, unde se prevede că : Societatea Agricolă, este o formă de asociere în care asociații, prin liber consimțământ, hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfașurarea altor activități în scopul obținerii de profit.

Cap.V, art.21, se prevede : - Profiturile sau pierderile, vor fi repartizate de adunarea generală, în funcție de aportul social al asociaților.

Incidente cauzei, sunt aplicabile și prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, coroborat cu pct.11.1 din Ordinului P.A.N.A.F nr. 3741/2015 pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, potrivit cărora:

„ Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”.

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *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;”

În considerarea celor de mai-sus, precum și a faptului că Societatea Agricolă nu a demonstrat contrariul celor stabilite prin actul administrativ fiscal contestat, nu se pot reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele invocate de petentă, drept pentru care, pentru suma delei, reprezentând impozit pe profit (.....lei) și impozit pe veniturile din dividende (.....lei), stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P prin Decizia de impunere nr. /....., contestația se va respinge ca neîntemeiată .

Pentru cele ce preced și în temeiul art.272 alin.(1), alin.(2) lit.a), art.273 alin.(2) și art.279 alin.(1) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea Agricolă, având CUI:, cu sediul în, județul, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. / de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice, pentru suma totală delei, reprezentând impozit pe profit (.....lei) și impozit pe veniturile din dividende PF(.....lei).

2. În temeiul art.273, alin.(2) din Legea nr.207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.