

D E C I Z I A nr. 2686/889/28.10.2014

privind modul de soluționare a contestației depusă de SOCIETATEA AGRICOLA X înregistrată la AJFP ...-A.I.F. sub nr.../...2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP ... prin adresa nr.../...2014 asupra contestației formulate de SOCIETATEA AGRICOLA X, reprezentată prin P - președinte asociație, prin avocatul mandatat ..., având sediul în localitatea ..., ... jud...., CUI ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.../...2014 emisă de AJFP ... și care vizează suma de ... lei reprezentând :

- ... lei – impozit dividende stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări aferente;
- ... lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2014, față de data comunicării Deciziei contestate, 22.08.2014 , potrivit semnăturii de primire a petentului de pe Decizia de impunere comunicată.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta contestă Decizia de impunere emisă de AJFP ... și care vizează suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende și accesorii, din următoarele motive:

SOCIETATEA AGRICOLA X este o asociație agricolă și nu o societate comercială. Capitalul social al acesteia este de ... lei și este reprezentat integral din „*mijloace fixe și de producție, altele decât pământul*”.

Petenta consideră că organele de inspectie fiscală au apreciat în mod greșit că pentru drepturile acordate în natura ar dator impozit pe dividende, întrucât livrările în natura efectuate către membri asociației nu au caracterul unui dividend, din următoarele motive:

- asociația agricolă nu are caracter comercial potrivit legii, ci are caracter nepatrimonial;
- dividendele se eliberează către asociați sau acționari, în cazul SRL-urilor sau SA-urilor și niciodată către membri în cadrul asociațiilor;
- societatea nu deține nicio suprafață de teren agricol în capitalul social, acesta fiind integral proprietatea membrilor care primesc drepturi în natura ca urmare a exploatarei agricole în comun;

- terenul agricol al membrilor societatii nu a fost si nu este nici evaluat si nici inregistrat in capitalul social al asociatiei.

Pentru aceste considerente se solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei atacate pentru aceasta suma.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..../...2014, organele fiscale din cadrul AJFP ... au stabilit, de plata, in sarcina SOCIETATII AGRICOLE X ..., suma de ... lei reprezentând :

- ... lei – impozit dividende stabilit suplimentar;
- ... lei – majorari aferente;
- ... lei – penalitati de intarziere.

SOCIETATEA AGRICOLA X este constituita conform Legii 36/1991 si nu are caracter comercial.

Organele de inspectie au constatat ca in perioada 03.01.2011-30.06.2014, petenta a acordat drepturile in natura membrilor asociati din cadrul societatii agricole, fara insa a constitui impozit pe dividende, conform art.67 Cod fiscal. Drept pentru care, in sarcina petentei a fost stabilit, suplimentar, un impozit pe dividende in suma de ... lei, pentru neplata la termenul legal calculandu-se majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere de ... lei .

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor fiscale și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SOCIETATEA AGRICOLA X are sediul in localitatea ..., ... jud....., CUI

Societatea este reprezentata in procedura de contestare pe cale administrativa a unui act administrativ fiscal de avocat ..., conform imputernicirii avocatale nr..../...2014 anexata, in original, la dosarul cauzei.

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii sumei de ... lei cu titlu de impozit pe dividende si accesorii , aferent acordarii drepturilor in natura membrilor asociati din cadrul societatii agricole, in conditiile in care din actul contestat nu rezulta cu claritate toate elementele care au condus organele de inspectie la convingerea ca aceste drepturi sunt de natura dividendelor sau pot fi asimilate acestora si, drept urmare, trebuiesc impozitate.

In fapt, prin Decizia de impunere, organele de inspectie au constatat ca in perioada 03.01.2011-30.06.2014, petenta a acordat drepturile in natura membrilor asociati din cadrul societatii agricole, fara insa a constitui impozit pe dividende. Drept pentru care, in sarcina petentei a fost stabilit, suplimentar, un impozit pe dividende in suma de ... lei, pentru neplata la termenul legal calculandu-se majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere de ... lei .

Prin contestatie petenta sustine ca organele de inspectie fiscala au apreciat in mod gresit ca pentru drepturile acordate in natura ar datora impozit pe dividende, intrucat livrarile in natura efectuate catre membri asociatiei nu au caracterul unui dividend, din motivele enumerate la pct.I.

In drept, termenul „dividend” este definit la art.7 alin.(1) Cod fiscal astfel:

“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:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Din punct de vedere al naturii veniturilor obținute de persoanele fizice în România, dividendele fac parte din categoria “Veniturilor din investiții” reglementate de Titlul III “Impozit pe venit” cap.V din Codul fiscal , unde, la art.67 se prezintă modul de reținere și virare al impozitului:

“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.

(1¹.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite

de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Potrivit art. 67 alin.(1) din Legea nr. 31/1990, dividendul este cota parte din profit ce se plateste fiecarui asociat, iar art.7 alin.(1) pct. 12 din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal) il defineste ca o distribuire de 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. Din coroborarea acestor doua texte de lege rezulta ca, pentru a fi considerata dividend, incadrarea trebuie sa fie facuta in contextul art. 67 alin.(1) si (2) si in contul detinerii unor titluri de participare.

Din actele existente la dosarul cauzei se retine ca, SOCIETATEA AGRICOLA X este o asociatie agricola infiintata in baza Legii 36/1991 privind societatile agricole si alte forme de asociere in agricultura, prin fuziunea prin absorbtie a Asociatiei C... de catre Asociatia X ..., potrivit sentintei civile nr..../...2007 pronuntata de Judecatoria

La cap.III „Capitalul social al asociatiei” , la art.11 se precizeaza:

„ Capitalul social este variabil, reprezentand mijloacele fixe si de productie, altele decat pamantul.La data adoptarii prezentului statut capitalul social al asociatiei rezultat in urma fuziunii si reevaluarii patrimoniului este in valoare de ... lei...Pamantul adus in asociatie destinat pentru a fi lucrat in comun va ramane proprietatea fiecarui asociat.Celelalte bunuri aduse la infiintarea soietatii raman in asociatie, ca si acumularile acumulate pana in prezent, sunt de asemenea proprietatea asociatilor stabilita in mod valoric si reprezentand parte sociala in bani a acestora.”

Astfel, in cazul societatii agricole, distribuirea de produse se face in contul terenului adus in exploatare comuna. Potrivit art. 5 din Legea nr. 36/1991, societatea agricola este o forma asociativa de tip privata, avand ca obiect exploatarea pamantului, uneltelor, animalelor si a altor mijloace aduse in societate si obtinerea de profit care se imparte intre membri asociati, in conditiile reglementate in actul constitutiv, potrivit art. 11 lit. k din aceeaasi lege. Cu alte cuvinte, rezulta ca in cauza de fata, produsele in natura acordate membrilor asociati reprezinta profitul obtinut de acestia de pe urma exploatarei in asociere a terenurilor lor, operatiunea de acordare a acestor drepturi neputand fi incadrata in notiunea de livrare de bunuri sau prestari de servicii, asa cum este reglementata de codul fiscal.

Mai mult, prin adresa Directiei Legislatie Impozite Directe nr..../...2012 se precizeaza ca “ drepturile in natura acordate membrilor asociati din cadrul unei societati agricole infiintate in baza Legii 36/1991 privind societatile agricole si alte forme de asociere in agricultura...corespunzatoare titlurilor de participare detinute in societatea agricola, pentru dreptul de folosinta asupra terenului agricol evaluat si inregistrat in capitalul social, constituie venituri din dividende.”

Aceasta teza este preluata de organele de inspectie fiscala, integral, in cuprinsul RIF, fara insa a se face o analiza referitoare la dreptul de folosinta asupra terenului agricol proprietate a fiecarui membru asociat, in sensul inregistrarii sau nu la capitalul social al acestuia, fara a se tine seama de prevederile Statutului societatii agricole petente.

Potrivit unui alt punct de vedere al Directiei Legislatie si Impozite Directe, tratamentul fiscal aplicabil venitului realizat de catre o persoana fizica prin aducerea in folosinta unei societati agricole constituite conform Legii 36/1991 privind societatile agricole si alte forme de asociere in agricultura, a unei suprafete de teren agricol, este urmatorul:

- 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 Titlul III- Impozit pe venit, al Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in situatia in care dreptul de folosinta asupra terenului agricol nu 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 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din jurisprudenta I.C.C.J., potrivit Deciziilor nr. 580/11.03.1999 si nr. 523/11.02.2003, un membru asociat la o societate agricola care aduce in folosinta o suprafata de teren si care nu intra in capitalul sau patrimoniul societatii in schimbul unor actiuni sau parti sociale, nu se poate sustine cu temei legal ca produsele oferite la sfarsitul unui an agricol au natura juridica a unor dividende. Aportul membrului asociat este numai folosinta terenului, nu si proprietatea acestuia, iar produsele primite sunt in raport de suprafata de teren cedata in folosinta si nu in raport de parti sociale sau actiuni.

In acelasi timp, din analiza spetei rezulta ca membri asociati ai societatii agricole, persoane fizice, obtin niste venituri ca urmare a exploatarei in comun a terenului pus la dispozitia societatii, cu ajutorul mijloacelor fixe si de productie care formeaza capitalul social al societatii agricole.

Potrivit prevederilor art.40 de la Titlul III- Impozit pe venit din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“ART. 40 Sfera de cuprindere a impozitului

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României”;

prevederi care trebuiesc intelese in sensul ca orice venit obtinut de o persoana fizica rezidenta romana, indiferent de sursa de obtinere, este supus impozitarii.

Asa cum rezulta din considerentele expuse, organul de solutionare nu poate sa-si formeze o parere clara si fundamentata, in fapt si in drept, referitor la corectitudinea si legalitatea impozitarii cu titlu de impozit pe dividende, a veniturilor in natura obtinute de membri asociati ai SOCIETATII AGRICOLE XDe asemenea, constatările din RIF referitoare la acest capitol sunt, pe alocuri, contradictorii, organele de inspectie facand trimitere la o anexa care nu este semnata nici de organele de inspectie, nici de petenta, nu poarta nicio denumire, nicio data, astfel ca organul de solutionare nu poate sa o considere parte integranta a Raportului de inspectie fiscala si sa tina seama de ea, in analiza dosarului.

Avand in vedere cele prezentate, se va face aplicatiunea art.216 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare,

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală in baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..../...2014 privind suma de ... lei reprezentand :

- ... lei – impozit dividende stabilit suplimentar;
- ... lei – majorari aferente;
- ... lei – penalitati de intarziere.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- SOCIETATEA AGRICOLA X, reprezentata prin avocatul mandatat ..., avand sediul in localitatea ..., ... jud....

- DGRFP Timisoara - AJFP ... -Inspectia Fiscala.

3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...