



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 235 / 2016

privind soluționarea contestației depusă de
.X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
- Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.920261/21.02.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./19.02.2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.920261/21.02.2014 asupra contestației formulată de .X., cu sediul social în sat .X., comuna .X., nr. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X..

.X. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **.X. lei** din care :

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei,
- dobânzi aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei,

-penalități aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția de măsuri nr..X./04.12.2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013, respectiv **04.02.2014**, potrivit semnăturii olografe aplicată pe adresa de înaintare a deciziei și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **11.02.2014**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Potrivit art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor constată că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației și este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X..

I..X. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 de către organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

Societatea afirmă că este incorect și nelegal demersul echipei de inspecție fiscală de a asimila cheltuielile înregistrate de societate pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați unei distribuții de profit, stabilind pentru perioada 01.04.2010-30.09.2013 obligații suplimentare de plată pe motiv că societatea nu a reținut impozit pe veniturile din dividende pentru drepturile acordate membrilor asociați în bani și natură.

Astfel, .X. precizează că a fost înființată în baza Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, este o societate privată care nu are caracter comercial, cu capital variabil și un număr nelimitat și fluctuant de asociați și are ca obiect de activitate exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și a altor mijloace aduse în societate.

Societatea susține că terenurile agricole se aduc numai în folosința societății de către asociații care își păstrează dreptul de proprietate asupra acestora, iar capitalul social al contestatoarei potrivit art.7 din statut este format din mijloace fixe și de producție, altele decât pământul adus de fiecare asociat, nefiind inclusă folosința terenurilor în capitalul social, or noțiunea de dividend, așa cum este definită de art.7 alin.(12) din Codul fiscal, constituie o categorie de venit ce reprezintă o cotă din profitul unei societăți proporțională cu cota de participare la capitalul social.

Astfel, .X. consideră că urmare desfășurării activității agricole societatea efectuează cheltuieli și realizează venituri, iar membrii societății agricole au dreptul să primească partea din beneficiul realizat de societate conform art.15 din statut, în urma repartizării de către adunarea generală a profitului rezultat din activitatea desfășurată în funcție de aportul social al asociaților conform art.21 din statut.

Astfel, contestatoarea susține că membrii asociației sunt îndreptățiți prin statut să înregistreze venituri de pe urma cedării dreptului de folosință al terenurilor, proprietate personală, societatea agricolă înregistrând cheltuieli cu plata acestor venituri.

Societatea consideră că nu are obligația de a plăti impozit pe dividende întrucât venitul impus de organele fiscale nu intră în noțiunea de dividend, nefiind o cotă din profitul societății agricole proporțională cu cota de participare a asociaților la capitalul social pentru că este un venit obținut pentru pământul aflat în proprietatea lor particulară, adus în societate, și care nu este inclus în capitalul social al societății .

Societatea contestatoare invocă jurisprudența națională exemplificând prin Decizia nr.38/24.02.1998 a Curții de Apel Timișoara și Decizia nr.574/02.03.2009 a Curții de Apel București, prin care s-a decis că veniturile înregistrate de membrii unei societăți agricole reprezintă o plată pentru un venit obținut pentru pământul aflat în proprietatea lor și nu reprezintă dividende nefiind o cotă din profitul societății, proporțională cu cota de participare a asociaților la capitalul social.

Contestatoare susține că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./14.05.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală

nr..X./14.05.2010 s-a constatat că nu au fost distribuite dividende deși societatea distribuisese pentru dreptul de folosință a terenului agricol adus de membrii asociați venituri în bani și/sau în natură, astfel cum rezultă din borderourile de lichidare întocmite de societate. Astfel, din cele anterior precizate rezultă că organele de inspecție fiscală au confirmat tratamentul fiscal aplicabil, pentru veniturile în bani și/sau în natură distribuite membrilor asociați aferente dreptului de folosință a terenurilor acestora, drept cheltuieli deductibile la stabilirea impozitului pe profit și nu au procedat la recalificarea acestora drept dividende distribuite asociaților pentru folosința terenurilor acestora.

În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea contestatoare susține că respectivele cheltuieli înregistrate în contul 658.8 – alte cheltuieli de exploatare, pentru care nu a primit dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit, reprezintă cheltuieli înregistrate de societatea agricolă .X. pentru dreptul de folosință a terenului agricol adus de membrii asociați . Deductibilitatea acestor cheltuieli este reglementată prin art.21 alin.(4) lit.g) din Codul Fiscal în vigoare la acea dată, fiind considerată ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit numai partea care depășește cota de distribuție din producția realizată din folosința terenului.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală privind faptul că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentând drepturi în bani și/sau în natură acordate membrilor asociați întrucât acestea au fost stabilite și înregistrate în evidența contabilă pe baza borderourilor de lichidare a culturilor iar acestea nu reprezintă document justificativ prevăzut în legislația fiscală, contestatoarea apreciază că acest document este valabil pentru că reflectă realitatea cheltuielilor la care face trimitere, chiar dacă respectivul document nu este prevăzut expres de lege.

Referitor la tratamentul veniturilor înregistrate de .X. din subvențiile primite de la APIA .X., contestatara consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală este incorectă întrucât subvențiile primite de .X. sunt acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr.125/2006 pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, astfel încât nu fac obiectul impozitului pe profit.

Contestatoarea apreciază că subvențiile sunt acordate de stat nu pentru a fi impozitate ulterior la beneficiari ci pentru că aceștia să le utilizeze în vederea acoperirii lipsei de mijloace circulante pe care le utilizează în producția agricolă.

În ceea ce privește TVA, societatea consideră că și-a luat toate măsurile necesare și a acționat cu bună-credință în relația cu furnizorul, îndeplinind condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute de Codul Fiscal.

Petenta susține că singura mențiune a organelor de inspecție fiscală este faptul că furnizorul nu era în noiembrie 2012 plătitor de TVA, stare de fapt care nu corespunde adevărului întrucât acesta figura pe site-ul Ministerului de Finanțe ca fiind luat în evidență în scopuri de TVA de la 1 iulie 1993.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de situația de fapt a societății, în sensul că terenurile membrilor asociați nu sunt cuprinse în capitalul social al societății iar constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a distribuit membrilor asociați profitul obținut din exploatarea drepturilor de folosință a terenurilor este eronată întrucât ceea ce s-a distribuit acestora au fost veniturile cuvenite asociaților pentru dreptul de folosință a acestor terenuri.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu precizează, în actele administrative încheiate, temeiul legal în baza căruia consideră veniturile în bani și/sau în natură, distribuite membrilor asociați, aferente dreptului de folosință a terenurilor acestora, drept dividende.

Având în vedere argumentele mai sus expuse, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere nr.F-.X./05.12.2013 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

II.Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

SOCIETATEA AGRICOLA a fost înființată în baza Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură și are ca obiect de activitate și *"exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate."*

În ceea ce privește impozitul pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea agricolă pentru realizarea producției agricole a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu materii prime, materiale, combustibil, îngrășăminte, amortizare utilaje, salarii, specific unei societăți agricole, iar producția obținută a fost vândută către diverși clienți la un preț de vânzare format din costul de producție plus marja de profit.

Organele de inspecție fiscală, pornind de la prețul de vânzare al produselor agricole și ținând cont de prețul de cost pentru obținerea acestora, precum și de subvențiile primite de societate de la APIA, au stabilit drepturile membrilor asociați din profitul aferent exploatării terenurilor agricole, aceștia primind pe baza borderourilor de lichidare a culturilor, parte din beneficii sub formă de bani sau produse agricole.

Societatea a înregistrat drepturile cuvenite asociaților în bani sau în natură în contul 658.8 "Alte cheltuieli de exploatare" în corespondență cu contul 462 "Creditori diverși", iar organele vamale au stabilit că această înregistrare este eronată întrucât stabilirea drepturilor către membrii asociați reprezintă de fapt repartizarea profitului societății agricole și nu cheltuieli de exploatare și a determinat diminuarea profitului înregistrat în contul 121 "Profit și pierdere".

Având în vedere că societatea nu a constituit și virat impozit pe dividende pentru beneficiile repartizate membrilor asociați, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe dividende.

În ceea ce privește impozitul pe profit, s-a constatat că societatea a înregistrat drepturile cuvenite asociaților în bani sau în natură în contul 658.8 – alte cheltuieli de exploatare în corespondență cu contul 462 – creditori diverși, această înregistrare contabilă fiind eronată întrucât stabilirea drepturilor către membrii asociați reprezintă de fapt repartizarea profitului societății agricole și nu cheltuieli de exploatare. S-a constatat că prin această înregistrare contabilă societatea a diminuat de fapt profitul contabil înregistrat în contul 121 – profit și pierderi, exact cu profitul din exploatarea culturilor agricole, care ar fi trebuit să fie impozitat cu 16%, urmând ca partea netă a acestuia să fie distribuită membrilor asociați la închiderea exercițiului financiar, astfel cum prevede Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile aplicabile persoanelor juridice române.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat pe venituri impozabile subvențiile primite de la APIA .X. pentru

compensarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea producției agricole, rezultând o diminuare nejustificată a bazei impozabile, atât cu valoarea drepturilor acordate membrilor asociați, cât și cu veniturile din subvenții neînregistrate.

În ceea ce privește profitul contabil rămas în soldul contului 121 la finele fiecărui exercițiu financiar, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta provine în principal din partea din subvențiile pentru investiții care se înregistrează pe venituri pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe pentru care au fost primite subvenții. Astfel, s-a constatat că tot profitul din exploatarea culturilor agricole rezultat în urma diferenței dintre prețul de vânzare și prețul de cost nu se mai regăsește în soldul contului 121, acesta nemaifiind impozitat pentru impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală consideră că societatea a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli suma de .X. lei întrucât predarea în bani sau în natură a produselor agricole către membrii asociați reprezintă partea din profitul societății repartizată către asociați și nu cheltuieli de exploatare.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2012 societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. V SNC .X. CUI .X., societate care la data emiterii facturilor nu era plătitoare de TVA, iar cu suma de .X. lei se diminuează TVA deductibilă înregistrată de societate. Având în vedere că .X. V SNC .X. nu era înregistrată în scopuri de TVA de la data de 01.08.2012, iar .X. avea obligația să verifice valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA și să nu deducă TVA la facturile emise de furnizori a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, societatea nu va beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor respective.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor vamale și actele normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă

sumele de bani și/sau produse agricole în natură acordate de societatea agricolă membrilor asociați reprezintă dividende, în condițiile în care societatea a înregistrat aceste sume în contul de cheltuieli de exploatare.

În fapt, .X. a fost înființată în baza Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, fiind societate agricolă cu personalitate juridică constituită în baza Statutului și Contractului de societate agricolă autentificat sub nr..X./22.08.1991 de Notariatul de Stat Județean .X..

Potrivit Statutului, .X. s-a constituit cu scopul ca membrii asociați să exploateze pământul, creșterea animalelor și să desfășoare activități în vederea obținerii de profit.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că membrii asociați au adus în folosința societății agricole o suprafață medie anuală de 2.657 ha de teren agricol, iar contestatoarea a vândut majoritatea producției obținute către diverși clienți de pe piața internă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale pentru impozitul pe venituri din dividende, respectiv 01.04.2010-30.09.2013, societatea agricolă a predat membrilor asociați sume de bani și/sau produse agricole în natură în cuantum total de .X. lei, sumă considerată de societate ca fiind cheltuieli de exploatare.

Astfel, organele de inspecție fiscală pornind de la prețul de vânzare al produselor agricole și având în vedere prețul de cost pentru obținerea acestora, au stabilit că drepturile acordate membrilor asociați sub formă de bani și/sau produse agricole în natură a fost înregistrată în mod eronat pe cheltuieli de exploatare în contul 658.8 "Alte cheltuieli de exploatare" întrucât reprezintă partea din profitul societății repartizată către asociați pentru care .X. avea obligația de a reține, declara și vira impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei și pentru care au calculat dobânzi aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei și penalități aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.4-art.6 și art.10 din Legea nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, care stipulează:

"ART. 4

În cazul în care proprietarii terenurilor agricole nu doresc să le exploateze individual și nici în una din formele prevăzute la art. 2 și 3, ei se

pot constitui în societăți agricole, cu personalitate juridică, în condițiile prevăzute în titlul II al prezentei legi.(...)

ART. 5

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

ART. 6

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

ART. 10

Societățile agricole se constituie prin act scris autentificat de notariatul de stat și statut.

Actul de constituire va fi semnat de membrii fondatori, iar semnăturile acestora și împuternicirile vor fi legalizate de primărie. Acesta împreună cu statutul vor fi prezentate notariatului de stat de către împuterniciții membrilor fondatori ai societății."

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că proprietarii terenurilor agricole se pot constitui în societăți agricole, de tip privat, cu personalitate juridică, pe baza unui act scris autentificat de notariatul de stat și statut și are capital variabil și număr nelimitat și variabil de asociați, avînd ca obiect exploatarea agricolă a pămîntului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că .X. a fost constituită în conformitate cu prevederile Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, în baza Contractului de societate agricolă încheiat la data de 11 iulie 1991 și autentificat sub nr..X./22.08.1991 de Notariatul de Stat Județean .X. prin care la pct.3 se prevede că "Societatea are ca obiect de activitate exploatarea agricolă a pămîntului, uneltelor, animalelor și a altor mijloace aduse de societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol...", iar la pct.9 se precizează că "Organizarea și funcționarea societății

agricole, dobândirea calității de asociați, drepturile și obligațiile asociaților, subscrierea și depunerea părților sociale, activitatea de producție și economică, administrație și control, modul de funcționare și competența acestora, cât și alte activități specifice, sunt reglementate prin statut.”

Portivit art.5 din Statutul încheiat la data de 11 iulie 1991 *”Societatea .X., este forma de asociere în care membrii asociați, prin liber consimțământ hotărăsc exploatarea pământului, creșterea animalelor și desfășurarea altor activități în scopul obținerii de profit.”*, iar la art.16 se precizează că *”Membrii societății agricole au obligația să aducă în societate aportul social subscris prin actul de constituire sau cererea de înscriere...”*

De asemenea, la art.21 din Statut se prevede că *”Profitul sau pierderile vor fi repartizate de adunarea generală în funcție de aportul social al asociaților.”*, în conformitate cu dispozițiile art.12 lit. f) și lit. k) din Legea nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, care precizează că:

“ART. 12

Statutul va cuprinde, în afară celor prevăzute la art. 8, următoarele:

(...)

f) modul de vărsare a părților sociale subscrise și de restituire a lor;

k) modul de împărțire a profitului sau pierderilor;(...)

Prin urmare, se reține că, potrivit statutului societății agricole, membrii săi au dreptul de a-și primi partea din beneficiul realizat de societate, în urma repartizării de către adunarea generală a profitului sau pierderii rezultate din activitatea desfășurată în funcție de aportul social al asociaților.

De asemenea, se reține că urmare deducerii din veniturile brute a cheltuielilor deductibile, aferente realizării veniturilor, rezultă profitul brut pentru care societatea plătește impozitul pe profit, rezultând profitul net care este repartizat în natură sau în bani către membrii asociați.

Astfel, se reține că plata în bani sau în natură către membrii asociați reprezintă tocmai repartizarea profitului către asociați având regimul juridic al dividendelor și nu regimul juridic al cheltuielilor de exploatare, așa cum eronat a considerat societatea contestatoare care a înregistrat drepturile acordate salariaților în contul 658.8 – alte cheltuieli exploatare.

Or, potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 658 "Alte cheltuieli de

exploatare" se ține evidența altor cheltuieli de exploatare astfel încât în debitul acestuia se înregistrează:

- *cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (471);*
- *valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, datorate sau plătite terților și bugetului (401, 404, 448, 462, 408, 512);*
- *valoarea donațiilor acordate (301, 302, 303, 345, 371, 381, 512, 531);*
- *valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (203, 205, 2071, 208, 211, 212, .X., 214);*
- *valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență (231, 233);*
- *sume în curs de clarificare (473);*
- *sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare, reprezentând creanțe față de clienți, debitori diverși etc. (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele prescrise sau anulate)."*

Astfel, având în vedere că produsele sau sumele de bani repartizate de societatea agricolă către membrii săi sunt determinate de mărimea suprafeței de pământ cu care fiecare membru participă la activitatea societății agricole rezultă că aceste sume de bani îmbracă natura juridică a dividendului, așa cum acesta este definit la art.7 "Definiții ale termenilor comuni" alin.12 și alin.31 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, care precizează:

"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.”*

În consecință, se reține că prin dividend se înțelege, potrivit legii, 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, adică exact activitatea care s-a desfășurat în speță.

Or, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 reiese că în perioada 01.04.2010 – 30.09.2013 societatea agricolă a distribuit venituri sub formă de dividende în bani sau în natură în sumă totală de .X. lei.

Mai mult, repartizarea dividendelor către membrii asociați pe luni calendaristice în cadrul perioadei verificate s-a efectuat pe baza situațiilor întocmite de societate pe baza borderourilor de lichidare întocmite, care au fost înregistrate eronat în contul 658.8 – alte cheltuieli de exploatare, borderouri care poartă semnătura membrilor asociați care au primit bani sau produse agricole.

Prin înregistrarea pe cheltuieli de exploatare a profitului din exploatarea culturilor agricole, distribuit membrilor asociați, contestatoarea a diminuat eronat profitul contabil al societății agricole din bilanțul de verificare și din contul de profit și pierdere la sfârșitul fiecărui an fiscal.

Prin urmare, având în vedere că produsele sau sumele de bani repartizate de societatea agricolă către membrii săi sunt determinate de mărimea suprafeței de pământ cu care fiecare membru participă la activitatea societății agricole, rezultă că aceste sume de bani îmbracă natura juridică a dividendului, astfel încât organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit impozitarea respectivelor sume și au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei.

Totodată, se reține că în același sens este și punctul de vedere elaborat de Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor prin adresa nr..X./11.12.2012, în care se

precizează *expressis verbis* că: **“pentru terenurile agricole aduse în folosința societății agricole înființate în baza Legii nr.36/1991, asociații nu datorează impozit pe arendă, iar veniturile obținute de aceștia de la societate nu se încadrează în dispozițiile art.42 lit.k, acestea reprezentând dividende.”**

De asemenea, în același sens este și practica judiciară în materie, ilustrată prin Decizia nr.1732 pronunțată de Curtea de Apel București, aflată în copie la dosarul cauzei, în ale cărei considerente se precizează următoarele: **“Dreptul de folosință asupra terenurilor agricole aduse de membrii asociați face parte/contribuie la formarea capitalului social sub formă de părți sociale”, “În cazul societăților agricole se evaluează dreptul de folosință asupra terenurilor agricole, iar valoarea obținută se înregistrează în capitalul social sub formă de părți sociale. Veniturile obținute de asociați, aferente părților sociale, constituie venit din dividende în sens fiscal și se impozitează conform art.67 Cod Fiscal.”**

Prin urmare, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia suprafețele de pământ cu care membrii săi au venit în societate nu fac parte din capitalul social al societății agricole astfel încât sumele acordate membrilor nu pot fi considerate dividende, nu poate fi reținută întrucât pentru aplicarea unui impozit fundamentală este natura juridică a sumei ce urmează a fi impozitată și nu forma sub care este înregistrată în contabilitatea contribuabilului.

Referitor la invocarea de către contestatoare a jurisprudenței naționale repectiv Decizia nr.38/24.02.1998 a Curții de Apel Timișoara și Decizia nr.574/02.03.2009 a Curții de Apel București, prin care s-a decis că veniturile înregistrate de membrii unei societăți agricole reprezintă o plată pentru un venit obținut pentru pământul aflat în proprietatea lor și nu reprezintă dividende nefiind o cotă din profitul societății, proporțională cu cota de participare a asociaților la capitalul social aceasta nu poate fi

reținută în soluționare întrucât din demersurile efectuate de organele de soluționare a rezultat că hotărârile judecătorești invocate nu sunt incidente speței fiind analizate alte situații de fapt decât cea din prezentul dosar.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./14.05.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.05.2010 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost distribuite dividende confirmând tratamentul fiscal aplicat de societate pentru veniturile în bani și/sau în natură distribuite membrilor ca fiind corect, aceasta nu poate fi susținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra constatărilor organelor de control dintr-o perioadă anterioară prezentei inspecții fiscale, respectiv 01.01.2008-31.03.2010, având în vedere faptul că nu face obiectul prezentei contestații.

În consecință, având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice, respectiv **dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.**

2.Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei:

2.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă pentru drepturile cuvenite asociaților înregistrate de societate ca și cheltuieli de exploatare societatea datorează impozit pe profit, în condițiile în care acestea au fost distribuite din beneficiul obținut de contestatoare în urma valorificării producției.

În fapt, .X. a fost înființată în baza Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, fiind societate agricolă cu

personalitate juridică constituită în baza Statutului încheiat la data de 11 iulie 1991 în care se precizează că scopul este obținerea de profit, aceasta fiind înregistrată în vectorul fiscal ca persoană juridică plătitoare de impozit pe profit începând cu data de 01.03.1993.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a vândut producția obținută către diverși clienți de pe piața internă la un preț de vânzare format din costul de producție plus marja de profit și a stabilit drepturile membrilor asociați din profitul aferent exploatarei terenurilor agricole, aceștia primind pe baza borderourilor de lichidare a culturilor parte din beneficii sub formă de bani sau produse agricole.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat eronat pe cheltuieli de exploatare sumele distribuite membrilor asociați în perioada 2010 – 2012 în cuantum de .X. lei în baza borderourilor de lichidare întocmite de societate și care au determinat diminuarea bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit de plată.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.13 din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

ART. 13

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

a) persoanele juridice române;(...)

și prevederilor pct.1 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 unde se precizează că:

*"1.Fac parte din această categorie companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, **societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică**, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române."*

Totodată sunt incidente și dispozițiile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează că:

ART. 19

Reguli generale

(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 prevederile legale enunțate, se reține că persoanele juridice române printre care și societățile agricole sunt obligate la plata impozitului pe profit. Totodată, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că pentru realizarea producției agricole societatea a înregistrat cheltuieli cu materii prime, materiale, combustibil, îngrășăminte, amortizare utilaje, salarii, iar majoritatea producției obținute a fost vândută către diverși clienți de pe piața internă la un preț de vânzare format din costul de producție plus marja de profit.

Societatea, pornind de la prețul de vânzare al produselor agricole și ținând cont de cheltuielile efectuate pentru obținerea producției, a stabilit drepturile membrilor asociați pe baza borderourilor de lichidare a culturilor pe care le-a acordat acestora sub formă de bani sau produse agricole și pe care le-a înregistrat în contul 658.8 – alte cheltuieli de exploatare în corespondență cu contul 462 – creditori diverși, care potrivit reținerilor de la pct.1 din prezenta decizie reprezintă dividende și nu cheltuieli de exploatare.

Astfel, această înregistrare contabilă efectuată de societate este eronată întrucât stabilirea drepturilor către membrii asociați reprezintă de fapt repartizarea profitului societății agricole și nu cheltuieli de exploatare, având în vedere că potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" se ține evidența altor cheltuieli cu despăgubirile, amenzile și penalitățile, datorate sau plătite terților și bugetului.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prin această înregistrare contabilă societatea a diminuat de fapt profitul contabil înregistrat în contul 121 – profit și pierderi, exact cu profitul din exploatarea

culturilor agricole, care ar fi trebuit să fie impozitat cu 16%, urmând ca partea netă a acestuia să fie distribuită membrilor asociați la închiderea exercițiului financiar, astfel cum prevede Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile aplicabile persoanelor juridice române.

Totodată, se reține că suma de .X. lei înregistrată în evidența contabilă în contul 658.8 "Alte cheltuieli de exploatare" reprezentând drepturile membrilor asociați stabilite în funcție de veniturile realizate din vânzarea către diverși clienți a produselor agricole obținute de pe suprafețele de teren agricol aduse de fiecare membru asociat în folosința societății, din care s-au scăzut cheltuielile de exploatare pentru realizarea acestor culturi reprezintă profitul din exploatarea suprafețelor de teren agricol aduse în societatea agricolă de membrii asociați.

Prin urmare, se reține că nicio persoană juridică plătitoare de impozit pe profit nu poate înregistra pe cheltuieli deductibile fiscal profitul realizat din activitatea desfășurată, întrucât se încalcă rațiunea economică de înființare și desfășurare a activităților în scopul obținerii de profit.

Se reține că prin înregistrarea integrală pe cheltuieli a profitului societății agricole obținut din activitatea desfășurată, societatea a anulat profitul contabil înregistrat în contul 121 din bilanța de verificare și din contul de profit și pierderi întocmite la sfârșitul exercițiilor financiare 2010 – 2012, încălcându-se prevederile pct.248 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile aplicabile persoanelor juridice române potrivit căruia rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului, repartizarea profitului urmând a se face după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Având în vedere cele menționate mai sus și ținând cont de prevederile legale enunțate, rezultă că societatea a înregistrat în mod eronat în contul 658.8 cheltuieli de exploatare suma de .X. lei reprezentând dividende cuvenite membrilor asociați pentru suprafețele de teren aduse în folosința societății agricole.

Referitor la alegația contestatoarei potrivit căreia deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contul 658.8 "Alte cheltuieli de exploatare" este reglementată prin art.21 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...) g)cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția*

realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de asociere ”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a demonstrat anterior drepturile acordate asociaților contribuabilului .X. din producția realizată nu reprezintă cheltuieli, acestea reprezentând beneficiul obținut de societate care așa cum este prevăzut la art.15 și art.21 din Statut, asociații au dreptul să primească partea din beneficiul realizat, iar profitul sau pierderile vor fi repartizate de adunarea generală în funcție de aportul social al asociaților.

Mai mult decât atât, în situația în care societatea ar fi efectuat astfel de *cheltuieli pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați condiția necesară* pentru a putea fi aplicate prevederile art.21 alin. (4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de societatea contestatoare, ar fi fost aceea ca în contractul de societate să se prevadă înainte de stabilirea profitului sau pierderii o cotă de distribuție din producția realizată, adică o cotă care ar fi fost distribuită membrilor societății agricole indiferent dacă societatea realizează profit sau pierdere și nu să reprezinte distribuire de venituri pentru folosința terenului adus în societate, fapt recunoscut de însăși societatea contestatoare care susține prin contestația formulată că a distribuit venituri membrilor asociați și nu cota parte din producția realizată determină.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile în sumă de .X. lei reprezintă profitul societății înregistrat în perioada 2010-2012 pentru care aceasta datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2.2.Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă sumele primite ca subvenții de la APIA pentru agricultură sunt impozabile, în

condițiile în care pentru societate acestea reprezintă venituri corespunzătoare unor cheltuieli înregistrate de aceasta ca fiind deductibile.

În fapt, în perioada 2010-2012 .X. a primit subvenții pentru agricultură stabilite prin Deciziile nr..X./24.12.2010, nr..X./22.12.2011 și nr..X./04.12.2012 emise de APIA Centrul Județean .X. acordate pentru compensarea cheltuielilor efectuate cu culturile agricole.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat pe venituri impozabile subvențiile primite de la APIA Centrul Județean .X. pentru compensarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea producției agricole, respectiv în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare", deși toate cheltuielile efectuate pentru culturile agricole au fost înregistrate ca fiind deductibile, rezultând astfel o diminuare nejustificată a bazei impozabile cu veniturile din subvenții neînregistrate în sumă totală de .X. lei pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează că:

"ART. 19

Reguli generale

(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."

Totodată, sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile aplicabile persoanelor juridice române, care la pct.236 și pct.237 precizează că:

"236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.(...)"

237. - (1) Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve."

Din prevederile legale enunțate se reține că 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. Totodată, se reține că subvențiile, potrivit reglementărilor contabile, sunt venituri corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 2010-2012, .X. a primit subvenții pentru agricultură în baza Deciziilor nr..X./24.12.2010, nr..X./22.12.2011 și nr. .X./04.12.2012 emise de APIA Centrul Județean .X. pentru compensarea cheltuielilor efectuate cu culturile agricole, astfel:

-în anul 2010 societatea a beneficiat de subvenții de exploatare în sumă de .X. lei din care a evidențiat în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" doar suma de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei care nu a fost înregistrată

-în anul 2011 societatea a beneficiat de subvenții de exploatare în sumă de .X. lei din care a evidențiat în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" doar suma de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei care nu a fost înregistrată

-în anul 2012 societatea a beneficiat de subvenții de exploatare în sumă de .X. lei din care a evidențiat în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" doar suma de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei care nu a fost înregistrată.

Astfel, se reține că din suma totală de .X. lei reprezentând subvenții de exploatare de care a beneficiat societatea contestatoare, aceasta a înregistrat în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" doar suma de .X. lei, iar potrivit mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 ale organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. .X. a înregistrat o parte din subvențiile de exploatare în contul 106 "Rezerve" contrar prevederilor pct.237 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile aplicabile persoanelor juridice române care stipulează în mod expres că subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve.

Astfel, diferența în sumă de .X. lei pentru care societatea nu justifică legal neînregistrarea acesteia, reprezintă partea din subvenția pentru agricultură stabilită prin decizii emise de APIA Centrul Județean .X.

acordată pentru compensarea cheltuielilor agricole efectuate în perioada 2010-2012 care au fost înregistrate în totalitate de contestatoare în evidența contabilă și considerate integral deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea nu au fost înregistrate de societate în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare".

Având în vedere prevederile Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile aplicabile persoanelor juridice române, subvențiile din agricultură se înregistrează în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" și se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil, aceste sume de bani fiind acordate pentru compensarea unei părți din cheltuielile agricole efectuate de contestatoare, cheltuieli care au fost înregistrate de contestatoare în totalitate în evidența contabilă și considerate integral deductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la afirmația contestatoarei care consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală este incorectă întrucât subvențiile primite de .X. SOCIETATEA AGRICOLĂ sunt acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr.125/2006 pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare și nu sunt acordate de stat pentru a fi impozitate ulterior la beneficiari, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că subvențiile primite pentru decontarea cheltuielilor efectuate pentru desfășurarea activităților agricole ca venituri neimpozabile ar fi implicat nededucerea cheltuielilor care au fost decontate din aceste venituri, luând în considerare principiul fiscal care stipulează că orice cheltuială aferentă unui venit neimpozabil este cheltuială nedeductibilă.

Mai mult decât atât, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 se reține că societății i-au mai fost acordate și alte subvenții, respectiv subvențiile primite pentru efectivul de bovine și cele primite pentru acoperirea unei părți din acciza aferentă motorinei pe care le-a înregistrat integral în contul de venituri din exploatare, spre deosebire de subvențiile pentru agricultură care nu au fost înregistrate integral pe venituri, de unde rezultă aplicarea unui tratament fiscal diferențiat pentru diferitele categorii de subvenții primite de societate, fapt care contravine Legii nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Ordinului ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 privind reglementările contabile

aplicabile persoanelor juridice române care stabilește reglementările contabile pentru toate categoriile de persoane juridice care desfășoară activitate pe teritoriul României.

Având în vedere cele de mai sus și prevederile legale invocate, precum și faptul că societatea a înregistrat eronat sumele reprezentând subvenții pentru agricultură acordate de APIA Centrul Județean .X. în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 2010-2012, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă venituri care trebuiau înregistrate în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" concomitent cu cheltuielile efectuate pentru culturile agricole, motiv pentru care au calculat în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei.**

2.3.Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată în fapt și în drept .X. SOCIETATEA AGRICOLĂ neaducând niciun argument în susținerea contestației.

În fapt, .X. SOCIETATEA AGRICOLĂ a stabilit la data de 31.12.2009 o pierdere contabilă în sumă de 67.725 lei și o pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat eronat în declarația 101 aferentă anului 2009 pierderea fiscală în sumă de .X. lei ca pierdere de recuperat având în vedere faptul că potrivit dispozițiilor art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea anuală stabilită prin declarația de impozit pe profit se recuperează din profiturile impozabile din perioadele următoare, motiv

pentru care au procedat la calculul diferenței impozitului pe profit în sumă de .X. lei diferenței în sumă de .X. lei între pierderea contabilă și pierderea fiscală.

Prin contestația formulată societatea deși contestă cuantumul total al impozitului pe profit, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei nu depune documente și nu aduce argumente în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor fiscale.

In drept, art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Forma și conținutul contestației:

Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;(...)"

iar pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, stipulează:

"Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;(...)"

Se reține că, deși contestatoarele precizează la începutul contestației că solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., societatea contestatoare nu a prezentat în apărarea sa argumente sau documente justificative, nu a invocat niciun temei de drept care să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală prin actele atacate și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu completările și modificările

ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013, care precizează că **„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 din același act normativ care menționează că: „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.**

Totodată, art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii determinând respingerea acesteia.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează: *“motivarea contestației în procedură administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativă iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 30 de zile în care se putea formula contestația, iar până la emiterea prezentei decizii societatea contestatoare nu a depus niciun document justificativ.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, urmează a se respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere, organele de soluționare în lumina prevederilor pct. 2.5 din același act normativ, neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat suma de **.X. lei reprezentând impozit pe profit.**

2.4.Având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru **impozit pe profit în sumă de .X. lei** analizate la pct.2.1-2.3, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, respectiv **dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei**, raportat și la faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente privind cota aplicabilă, numărul de zile pentru care s-au calculat accesoriile și perioada aferentă.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. V SNC .X. în luna noiembrie 2012, în condițiile în care la data emiterii facturilor furnizorul avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA.

În fapt, în luna noiembrie 2012 societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./01.11.2012 și nr. .X./22.11.2012 emise de .X. V SNC .X..

În urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că la data emiterii facturilor mai sus menționate, furnizorul .X. V SNC .X. avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA astfel că în temeiul art. 146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În drept, art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 21.10.2012, precizează:

„(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii efectuate de la contribuabili cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit.b-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din același act normativ mai sus menționat, care precizează că:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#);(…)

ART. 155*)

Facturarea

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:(…)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;(…)”

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în luna noiembrie 2012 .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./01.11.2012 și nr. .X./22.11.2012 emise de .X. V SNC .X..Tot din analiza documentelor

anexate la dosarul cauzei, respectiv Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA afișat pe site-ul ANAF se reține că:

“Persoana impozabilă .X. V SOCIETATE ÎN NUME COLECTIV, cu domiciliul fiscal Jud. .X., Oraș .X., Str. .X., nr. .X. figurează la data de 14.09.2016, (data solicitării) ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO.X.. Înregistrarea în scopuri de TVA este valabilă începând din data de 05.03.2013.

Persoana impozabilă a mai fost înregistrată în scopuri de TVA și în perioadele:

<i>Nr.crt.</i>	<i>Data înregistrare în scopuri de TVA</i>	<i>Data anulare în scopuri de TVA</i>	<i>Data operării anulării</i>
<i>1</i>	<i>01.07.1993</i>	<i>01.08.2012</i>	<i>-</i>
<i>2</i>	<i>05.03.2013</i>	<i>-</i>	<i>-</i>

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că la data emiterii celor două facturi, respectiv 01.11.2012 și 22.11.2012 .X. V SNC .X. avea anulată înregistrarea în scopuri de TVA, astfel că societatea contestatoare nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturi.

În ceea ce privește susținerea societății contestatăre potrivit căreia societatea consideră că și-a luat toate măsurile necesare și a acționat cu bună-credință în relația cu furnizorul care figura pe site-ul Ministerului de Finanțe ca fiind luat în evidență în scopuri de TVA de la 1 iulie 1993, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.153 alin.(9²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează: *„Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA*

conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.”

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina contestatoarei .X. taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. V SNC .X. în noiembrie 2012 în care societatea furnizoare avea anulată înregistrarea în scopuri de TVA, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4.Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.12.2013, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus societății înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.12.2013, înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. respectiv: impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei,

dobânzi aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. și penalități aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 209

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:(...)

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

coroborat cu alin.2 al aceluiași articol de lege, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală numai atunci când prin respectiva dispoziție de măsuri se dispune *măsura de diminuare a pierderii fiscale*.

Aceleași prevederi se regăsesc și la art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii prezentei decizii.

În speță, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.12.2013, contestată, s-au dispus măsuri privind înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013,

astfel încât, întrucât nu s-a dispus măsura diminuării pierderii fiscale, devin aplicabile prevederile legale anterior enunțate, care instituie competența de soluționare în sarcina organului emitent al actului atacat, în speță Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele mai sus arătate, în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie se:

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./05.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.12.2013 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei din care:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de .X. lei,
- dobânzi aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei,
- penalități aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei.

2. Constatarea necompetenței Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor pentru soluționarea contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./04.12.2013 și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere spre competență soluționare organului fiscal emitent al actului atacat.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
.X.