



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Galați**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Galați

Str. Portului, nr. 163

Tel: 0236 46 04 86

Fax: 0236 43 24 66

e-mail: registratura.dgrfp.gl@anaf.ro

DECIZIA

privind soluționarea contestației
AAA SOCIETATE AGRICOLĂ,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ../...02.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR_REG – ../...02.2018 asupra contestației formulată de **AAA SOCIETATE AGRICOLĂ**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr....../...**12.2017**, respectiv, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./...**01.2018**, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .

Contestația este formulată și semnată în original de reprezentantul societății agricole președinte RR Iulian și poartă amprenta ștampilei contestatoarei în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1), lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

Obiectul contestației îl reprezintă impozit pe dividende în sumă de ...lei, stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr....../...12.2017, **respectiv accesorii în sumă de ... lei** aferente impozitului pe dividende stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./...01.2018.

Analizând termenul de depunere a contestației se constată următoarele:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr....../...**12.2017**, a fost comunicată contribuabilului, în data de **22.12.2017**

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../....**01.2018** a fost confirmată de primire de societatea contestatoare în data de **18.01.2018**
- Contestația a fost depusă în data de **30.01.2018**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 al. 1 și al. 2 lit. a, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare coroborat cu prevederile H.G. nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați prin Serviciul soluționare contestații 1 este legal investită să analizeze pe fond contestația formulată de **AAA SOCIETATE AGRICOLĂ**.

I) Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr.../....**12.2017** emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... din12.2017, respectiv împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../....01.2018 AAA SOCIETATE AGRICOLĂ, solicită anularea acestor acte administrative invocând în susținere următoarele:

Echipa de inspecție fiscală a determinat obligațiile fiscale suplimentare în sarcina societății agrocole printr-o interpretare greșită a prevederilor legale incidente în cauză (invocate chiar în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală).

În opinia contestatoarei art. 36 alin. (1) Cod fiscal din 2004, singurul temei de drept invocat în cuprinsul Deciziei de impunere, nu este aplicabil în cazul de față, deoarece acest articol reglementează modul de impozitare al dividendelor distribuite de persoane juridice române către persoane juridice române.

De altfel, echipa de inspecție fiscală a interpretat greșit din punct de vedere fiscal noțiunea de dividend, care este specifică dreptului societăților comerciale entități înființate în scopul de a realiza activități comerciale, în urma cărora să rezulte un profit, iar suma netă (profitul net) aferentă acestuia să poată fi distribuită asociaților/acționarilor sub forma de dividende.

Societățile agricole, înființate potrivit Legii nr. 36/1991, nu au un caracter comercial, ci reprezintă o formă de asociere, cu personalitate juridică, prin care proprietarii terenurilor agricole își manifestă voința de a exploata terenurile sub "umbrela" unei entități cu un anumit grad de organizare.

Din punct de vedere fiscal, cu începere doar din 2004, voința legiuitorului a fost aceea de a trata societățile comerciale și pe cele agricole în mod similar, însă doar din perspectiva impozitului pe profit ambele intrând în sfera de aplicare a impozitului pe profit (pct. 1 din Normele metodologice date în aplicarea art. 13 Cod fiscal 2004).

Spre deosebire de legea societăților comerciale însă, Legea nr. 36/1991 nu face nicio referire la noțiunea de dividend, folosind la art. 12 lit. k) noțiunea de „profit”, iar la art. 58 lit. a) noțiunea de „excedent”. În mod evident, folosirea conceptului de excedent este în spiritul legii nr. 36/1991, conform căreia societățile agricole nu au un caracter comercial.

În acest sens, s-a pronunțat Înalta Curte de Justiție și Casatie, prin Decizia nr. .../2003: „Faptul că proprietarii terenurilor le muncesc în asociație și nu individual, nu

înseamnă că aceasta îi transformă într-o societate comercială, unicul stop al înființării acestor asociații fiind de a obține economii sau beneficii din folosirea serviciilor nicidecum de exploatarea capitalului pentru obținerea de dividende.

Astfel fiind transformarea produselor obținute de pe terenurile proprietate privată a membrilor asociații și distribuirea rezultatelor către aceștia în raport de suprafața de teren deținută — nu reprezintă un act de comerț, nici o plată în natură sau dividende".

Curtea de Apel București, prin Decizia nr. .../16.09.2009:

„Instanța de fond în mod corect a apreciat că nu sunt întrunite condițiile prev. de art.67 al.1 din Lg.31/ 1990 privind societățile comerciale și art.7 alin.1 pct.12 din Codul fiscal privind dividendul întrucât acesta reprezintă conform definiției legale, o distribuire în bani sau în natură efectuată de o persoană juridică, participanților care dețin titluri de participare la aceasta persoana juridică.

În speță însă, Societatea în cauză este o societate agricolă înființată în baza dispozițiilor Lg.36/1991, fiind o formă asociativă de tip privat având ca obiect conform statutului, cultivarea în comun a pământului, creșterea animalelor, prelucrarea și industrializarea produselor agricole precum și alte asemenea activități.

În consecință, Curtea constată că în mod corect s-a reținut în cauză faptul că produsele în natură acordate asociațiilor reprezentând profitul obținut ca urmare a exploatarei în asociere a terenurilor acestora, fără ca dreptul de proprietate asupra acestora să fie transferat societății agricole respective, nu poate fi considerat dividend acordat, și în consecință nu pot fi impozitate aceste drepturi, întrucât drepturile respective nu îndeplinesc condițiile prev. de disp.art.7 alin.1 pct.12 din Codul fiscal.

O altă concluzie ar fi contrară naturii juridice a contractului de societate agricolă care presupune exploatarea în comun a terenurilor agricole și a altor bunuri proprietate privată, în scopul obținerii de beneficii".

Din punct de vedere fiscal, abia începând cu 1 ianuarie 2016 se prevede în mod expres, în Codul fiscal, la art. 7 pct. 11 (i) că reprezintă dividend și „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".

Codul fiscal din 2004 nu prevedea o asemenea dispoziție expresă, stipulând, la art. 7 alin. (1) pct. 12 doar că reprezintă 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 persoana juridică ".

În plus, organul de inspecție fiscală reține ca aplicabilă și adăugirea de la liniuta a 2-a care dispune că se consideră dividend din punct de vedere fiscal și „suma plătită de persoana 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".

Ultima dispoziție nu mai subzistă în Codul fiscal 2016, ceea ce înseamnă, în opinia contestatoarei, că aceasta avea altă semnificație și sferă de aplicare, și anume doar în materia prețurilor de transfer, dacă noul Cod s-a putut dispensa de ea.

Procedând astfel, inspecția fiscală a stabilit o sumă reprezentând dividende „oficioase” din 2016, denumire utilizată în doctrină pentru a le deosebi de cele consacrate ca atare în dispoziții legale exprese care se numesc „oficiale” sau „regulate”.

Chiar dacă s-ar accepta că plățile efectuate de societățile agricole, anterior datei de 1 ianuarie 2016, ar putea fi considerate „dividende” din punct de vedere fiscal, o asemenea încadrare în ipoteza definiției legale reclamă îndeplinirea, în mod cumulativ, a trei condiții:

- (1) Să existe o distribuție în bani sau în natură
- (2) Distribuția să fie efectuată de persoana juridică unui participant la persoana juridică;
- (3) Distribuția să fie efectuată drept consecință a deținerii unor titluri participare la persoana juridică; prin urmare, în considerarea proporției din capitalul social deținută de participant.

Din definiția fiscală, deși nu se prevede expres, rezultă neîndoielnic faptul că sumele distribuite ca dividende depind, matematic, proportional, de numărul și valoarea titlurilor de participare deținute de către fiecare participant.

O astfel de concluzie rezultă din reglementarea societăților comerciale, materie de unde s-a preluat și „instituația” dividendelor, în scopul de a o fiscaliza, din anul 2016, și la nivelul societăților civile agricole. În dreptul societar această regulă este subsidiară și se aplică dacă în actele constitutive nu se prevede o altă modalitate de împărțire a „beneficiilor”.

Legislația fiscală nu reglementează sursa veniturilor în bani sau în natură distribuite participanților la capitalul social al persoanelor juridice, aspect prevăzut de dispozițiile legislației care reglementează modalitatea de organizare și de funcționare a persoanelor juridice în discuție.

Din prevederile legii nr. 36/1991 rezultă ca sumele excedentare se achita membrilor asociați din profitul societății, iar repartizarea excedentului este aprobată de adunarea asociaților, care trebuie să se întrunească, de cel puțin, o dată pe an.

În cazul de față, nu sunt îndeplinite cerințele legale pentru ca sumele achitate precum și produsele agricole acordate de către societatea agricolă membrilor săi să fie considerate dividende din punct de vedere fiscal.

În primul rând, sumele/produsele nu au fost plătite/acordate din profitul înregistrat de societate în anii în discuție, suma profitului calculat de societate conform prevederilor art. 19 alin. (1) Cod Fiscal 2004 fiind diferită.

În cuprinsul actelor de control, echipa de inspecție fiscală nu face nicio mențiune cu privire la faptul dacă s-a obținut în anii 2012-2014 profit, nefiind menționată nici suma profitului obținut.

În acest sens este și jurisprudența instanțelor naționale:

Decizia nr. ... decembrie 2014 Curtea de Apel București:

„În definirea dividendelor trebuie ținut seama și de caracteristica lor esențială, respectiv aceea de a fi o cota-parte din profit.

Or, în speță nu s-a dovedit că societatea agricolă ar fi obținut profit, neoferindu-se niciun fel de date cu privire la cheltuieli și venituri pentru a se putea aprecia că bunurile distribuite reprezintă un beneficiu, un surplus al societății rezultat din activitatea acesteia.”

În al doilea rând, sumele/produsele nu au fost plătite/acordate beneficiarilor în considerarea părților sociale deținute de membrii beneficiari în capitalul social al societății.

Aportul la capitalul social al unei societăți agricole, constând în folosința asupra terenului agricol, trebuie evaluat pentru a fi înregistrat în capitalul societății agricole sub formă de părți sociale, iar în lipsa unei atare evaluări, dreptul de folosință asupra terenului agricol nu reprezintă aport la capitalul social reprezentat prin părți sociale. În consecință, veniturile/produsele plătite/acordate în asemenea situații nu vor reprezenta consecința deținerii unei participații ca în cauza de față, deoarece sumele de bani/produsele au fost plătite/acordate în considerarea terenului adus în folosință de către persoanele fizice și nu în contul unor părți sociale deținute de către persoanele fizice în capitalul social.

Din clauzele contractului de societate al contestatarei rezultă următoarele elemente relevante pentru stabilirea tratamentului fiscal aplicabil situației deduse soluționării:

- obligațiile societății sunt garantate cu capitalul social, iar asociații sunt răspunzători cu părțile sociale și cu suprafața de teren adusă în societate (art. 3). La art. 4 se dispune iarăși că obligațiile societății agricole sunt garantate cu patrimoniul social, asociații fiind răspunzători cu părțile lor sociale și suprafața de teren adusă în societate. (prevederea privind garantarea cu terenul vine în contradicție cu dispozițiile Legii nr 36/1991)

- capitalul social este format din ... ha teren, ... mii lei reprezentând valoarea mijloacelor de producție și ... mii lei în numerar; (din statut rezultă însă că terenurile agricole rămân proprietatea membrilor asociați, ceea ce este confirmat de bilanțul subscrisei.)

- fiecare asociat are dreptul, în adunarea generală, la un singur vot (art. 5);

- administratorii, membri ai consiliului de administrație, răspund solidar față de asociați

De asemenea sunt invocate și prevederile din statutul societății contestatoare:

Conform Statutului, societatea agricolă AAA , este o societate agricolă juridică română având forma juridică a unei societăți de tip privat cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați. Obligațiile societății agricole sunt garantate de patrimoniul social, asociații fiind răspunzători „de” părțile lor sociale și suprafața de teren adusă în societate. (art. 2)

S.A. AAA este o formă de asociere în care numai membrii asociației, prin liber consimțământ, hotărăsc explorarea pământului, creșterea animalelor, activități de mici industrie (prestări servicii) agricole sau neagricole și desfășurarea altor activități în scopul obținerii de profit (art. 5).

La data constituirii asociației agricole capitalul social era format din ... ha de teren arabil și ... lei (lei vechi), reprezentând valoarea mijloacelor de producție, altele decât pământul. Bunurile mobile și imobile au fost evaluate la acea vreme în baza dispozițiilor art. 46 din regulamentul de aplicare a Legii 18/1991. Aportul social al asociațiilor s-a determinat pe baza bilanțului încheiat la 31.12.1990 la fostul CAP. Se menționează că părțile sociale sunt de ... lei fiecare, asociații având cel puțin o parte socială. (art. 7)

La art. 9 se precizează că terenul este adus în societate de către membrii asociației în vederea executării în comun pe suprafețe mari a unor lucrări cerute de tehnologia plantelor: arat, transport semințe, executare mecanizată a lucrărilor agricole, recoltare mecanizată, etc. În statut nu se mai precizează sub ce formă terenul „este adus” în societate, și că terenul rămâne în proprietatea asociatului.

La art. 9 se mai dispune astfel: „ *Cheltuielile ocazionate de exploatarea terenului efectuate de alte persoane fizice sau juridice, în afara proprietarului, se suportă de deținătorul*

de teren în raport cu suprafața adusă în societate și plantele cultivate pe suprafața respectivă. Din producțiile obținute se scad cheltuielile în bani și în natură contractate de societate, dacă nu au fost acoperite într-un alt mod, iar ceea ce rămâne revine proprietarului de teren. În situația când din anumite motive nu se acoperă cheltuielile din producție, acționarii sunt obligați să acopere aceste cheltuieli prin numerar".

La art. 23 se arată că hotărârile adunării generale se adoptă cu majoritatea simplă a numărului asociaților.

La art. 47 se dispune că părțile sociale vărsate în numerar în contul societății vor beneficia de o dobândă anuală echivalentă cu cei depuși la CEC.

Regimul juridic și fiscal al platilor, în bani sau în natură, efectuate către membrii societății agricole.

- Din actele constitutive, menționate mai sus, rezultă următoarele caracteristici ce conturează regimul juridic al societății agricole, cu efecte definitorii asupra regimului fiscal al sumelor/produselor agricole plătite/acordate membrilor în considerarea terenurilor agricole aduse în folosință:

- Capitalul social a fost constituit din bunurile preluate de la fostul CAP , în cota de 58,2%, rezultată prin împărțirea patrimoniului acestuia între cele 4 societăți agricole (S.A. AAA, S.A. BBB, S.A. CCC și S.A. DDD), care au luat naștere în localitate; capitalul social a fost mărit ca urmare a preluării Agromec în anul 1997. În consecință, în capitalul social nu figurează terenurile lucrate, de pe care se obține producția agricolă și niciun alt aport al membrilor asociați în afara celui „alocat” fondatorilor din bunurile preluate de la CAP (construcții și utilaje care între timp au fost scoase din uz);

- Societatea nu deține decât terenul aflat dedesubtul acestor construcții, fără niciun titlu, deși plătește impozitul local aferent, așa cum se poate observa și din balanta de verificare unde aceste impozite sunt înregistrate în contul 446; mai deține cu acte și terenul aferent bunurilor preluate de la Agromec , în valoare contabilă de lei, care, la rândul său, provine de la Servagromec ;

- Terenurile nu au fost aduse ca aport în proprietatea societății și nici dreptul de folosință asupra acestora nu a fost evaluat și nici înscris în evidențele contabile, așa cum s-ar fi făcut în cazul unui aport la capitalul social constând în dreptul de folosință;

- Deținătorii părților sociale sunt doar membrii fondatori și eventual cei care au intrat ulterior în societate și au vărsat o contribuție în bani la „zestrea” (capitalul) societății, determinate proporțional cu suprafața de teren deținută de noii membri (valoare activelor împărțită la terenul lucrat, adică zestrea pe hectar ori numărul de hectare al noului membru);

- Obligațiile prevăzute în statut și contract, care se referă la răspunderea solidară a asociaților cu terenul „adus în societate” nu au fost niciodată puse în aplicare, terenul nefiind practic adus în societate nici măcar sub aspectul dreptului de folosință, ca dezmembrământ al dreptului de proprietate. Pentru deficitul rezultat în urma deciziei sale referitoare la culturile planificate, fiecare membru este obligat să-l acopere în bani.

- Având în vedere particularitățile societății, se poate considera că acest drept de folosință a fost cedat societății în același mod în care era cedat în folosul CAP, adică fără nicio obligație prevăzută în scris de a asigura un echivalent din partea societății.

În concluzie, contrar cerinței imperative din definiția fiscală a dividendului, consfințită de prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12 Cod fiscal din 2004, sumele/produsele plătite/acordate membrilor săi nu reprezintă consecința deținerii unor titluri de participare, în

cazul de față nefiind îndeplinită cerința evaluării aportului în folosința, impusă de art. 6 din Legea nr. 31/1996 întrucât terenul adus în folosința nu reprezintă aport la capitalul social al subscrisei, persoanele fizice proprietare ale terenurilor în discuție nu sunt deținătoare a unor titluri de participare, părți sociale, în capitalul social. Prin urmare, orice plată, în bani sau în natură, efectuată de societatea agricolă către aceste persoane fizice nu este efectuată în considerarea unor părți sociale.

Aceasta afirmație este întărită și de modul în care sunt determinate plățile, în bani sau în natură, efectuate către persoanele fizice care au adus terenurile agricole în folosința. Modalitatea de determinare a acestor plăți nu este în funcție de numărul părților sociale deținute în capitalul social, ci în funcție de excedentul obținut pe parcela de teren (suprafața echivalentă) aparținând fiecăruia, cu condiția obținerii unui astfel de excedent între veniturile și cheltuielile aferente acelei suprafețe cultivate.

Ca atare, fiecare membru, care aduce în folosința societății terenuri agricole, are deschisă pe numele sau o fișă tehnologică prin care, la început de an, decide ce dorește să cultive pe suprafețele de teren pe care le deține (doar ca suprafața în ha, terenurile fiind comasate din punct de vedere al culturilor). Decizia pe care o ia fiecare membru este aprobată de către consiliul de administrație, în limitele posibilităților impuse de respectarea tehnologiei agricole.

De asemenea, fiecare membru are pe numele său o fișă de costuri/venituri în care sunt înregistrate costurile efective aferente activității agricole în anul agricol respectiv (care se întinde pe doi ani fiscali, din toamnă până în toamna) și veniturile obținute de pe suprafețele de teren ale acestuia, în funcție de culturile pentru care a optat.

Astfel, anual se determină la nivelul fiecărui membru, un excedent sau un deficit, indiferent de rezultatul fiscal contabilizat la nivelul subscrisei.

Prin urmare, unii membri au dreptul la un excedent (venit net), chiar dacă pe ansamblu societatea operează în pierdere, iar alții trebuie să contribuie la acoperirea deficitului rezultat în urma deciziei lor, de pe terenul lor, chiar dacă pe ansamblu societatea a realizat profit în anul respectiv.

În această fișă se evidențiază și sumele de bani pe care membrii le încasează de la societate în cursul anului, de regulă din vânzarea ulterioară a recoltelor, dar și sumele cu care aceștia vin să contribuie la costurile activității dacă au realizat deficit.

Sumele de bani datorate asociațiilor care realizează excedente se încasează de care societate în cursul anului fiscal calendaristic (fiscal), din veniturile realizate în acel an fiscal ca urmare a vânzării recoltei, dar și în anul următor celui în care au fost efectuate primele cheltuieli.

Astfel, din fișele anexate exemplificativ pentru membri asociați rezultă următoarele situații posibile :

(a) Pentru dl. RR

În anul agricol 2016/2017, pe terenul de ... ha au fost efectuate cheltuieli de .. lei, iar veniturile obținute din recolta de pe aceste terenuri au fost de ... lei, rezultând un excedent de ... lei, care a fost atribuit atât în bani, cât și în natură (arat loc de casa).

b) Pentru dna. GG:

În anul agricol 2013/2014, pe terenul de .. ha au fost efectuate cheltuieli de .. lei la care se adaugă suma de .. lei diferite de cheltuieli de pe anul 2013, iar veniturile obținute

au fost de numai ... lei, rezultând un deficit la sfârșit de an agricol de ... lei care a fost reportat pe anul viitor .

În concluzie, în cazul SA AAA , sumele de bani și produsele (natura) primite de către asociații pe terenurile cărora s-au realizat excedente nu sunt primite „drept consecința a deținerii unor titluri de participare”.

Deși societatea depune la judecatorie, la finele fiecărui an, o listă cu părțile sociale depuse, aceasta se calculează după un algoritm care nu este prevăzut de actele constitutive, determinarea numărului părților sociale deținute de membrii asociați s-a realizat astfel:

Din totalul capitalurilor (proprie) înscrise în bilanț s-a scăzut valoarea totală a acțiunilor deținute de membrii asociați, iar valoarea rezultată a fost împărțită la suprafața rezultată prin diminuarea suprafeței totale lucrate de societate cu suprafețele deținute de echipele 12, 13 întrucât acestea nu au acțiuni, nu sunt membri fondatori. Coeficientul rezultat (în programul de evidență este denumit „valoarea mijloacelor fixe”) a fost ponderat cu suprafața deținută de fiecare membru asociat. Astfel valoarea părților sociale deținute de fiecare asociat este compusă din partea de „mijloace fixe” calculate conform celor precizate anterior și valoarea acțiunilor deținute (acolo unde este cazul).

Din cele de mai sus rezulta că sunt 2 situații paralele, care nu se intersectează:

- pe de o parte fișa de calcul personală („centralizator costuri”) din care rezultă excedentul sau deficitul realizat pe terenul fiecărui membru asociat;

- pe de altă parte, "tabelul nominal cu membri asociați și părțile sociale" care, deși se depune anual la instanță, nu are nicio influență asupra modului de determinare a sumei de bani sau a cantității de produse ce se atribuie fiecărui membru asociat.

Din acest paralelism rezultă că ceea ce primește fiecare membru asociat - dacă primește și nu trebuie, dimpotrivă, să aducă bani de acasă - nu are nicio legătură cu părțile sociale pe care le deține în societate, deci nu este „consecința a deținerii părților sociale”.

Această sumă (valoare) nu depinde nici de profitul contabil înregistrat de societatea agricolă, deci nu este, din perspectiva economică, o parte din profit, astfel nici din acest punct de vedere nu poate fi considerat dividend; proba acestei afirmații este făcută cu fișele individuale care, în fiecare an, arată că s-au distribuit în total, membrilor asociați, valori mai mari decât profitul societății.

Din punct de vedere juridic, această valoare, determinată în modul specific practicat de societatea agricolă este mai apropiată ca natură de plată/compensarea dreptului de folosință asupra terenului „adus” în societate de către fiecare membru. În niciun caz sumele de bani și produsele primite de către membri asociați care au realizat excedente nu pot fi calificate drept dividende, deoarece nu au nicio legătură cu profitul contabil al societății agricole.

În lumina celor argumentate mai sus, rezultă că plățile, în bani sau în natură, efectuate de societatea contestată în considerarea terenurilor aduse în folosință de membrii săi, nu se încadrează în ipoteza noțiunii de „dividend” din legislația fiscală, nici sub imperiul Codului fiscal 2004, nici sub cel al Codului fiscal 2016 (cu toate că există o referire expresă la distribuirile efectuate de societățile agricole), întrucât nu sunt îndeplinite condițiile esențiale în acest sens, și anume că plata să fie efectuată din profitul societății și că aceasta plată să fie efectuată drept consecință a deținerii unor titluri de participare.

Faptul ca pe parcursul anilor 2014 (parțial) — 2016 a fost reținut și achitat care bugetul de stat impozitul pe dividende pentru plăți de natura celor detaliate mai sus, nu reprezintă un argument concludent în sensul impunerii acestei obligații și nici o confirmare a regimului fiscal aplicabil. Tot astfel cum, ca regula, organele de inspecție fiscală, pe parcursul controalelor efectuate, constată obligații suplimentare de plată care bugetul de stat, la fel au obligația să constate dacă un contribuabil a plătit bugetului de stat un impozit nedatorat.

În susținere este citată jurisprudența instanțelor naționale:

Decizia nr. 38/CA din 24 februarie 1998, Sectia comerciala si de contencios-administrativ, Curtea de Apel Timisoara,

Decizia civila nr.574 a Curtii de Apel Bucuresti sectia a VIII-a contencios administrativ si fiscal Sentinta civila Nr. 830/2016 a Tribunalului Călărași, Sectia Civila.

Un alt aspect invocat în susținere este și discriminarea fiscală nejustificată între agricultorii organizați în societăți agricole și cei care își desfășoară activitatea în mod individual.

Organele de control aplică într-un mod discriminatoriu prevederile Codului fiscal cu privire la normele privind impozitul pe dividende, fără a lua în considerare scopul care a stat la baza înființării acestor asociații agricole, asociații care nu au caracter comercial așa cum prevede Legea nr. 36/1991.

Astfel, se ajunge ca membri noi asociați să suporte o sarcină fiscală considerabilă (impozit pe profit și pe dividende) în timp ce agricultorii care nu sunt asociați beneficiază de un regim fiscal mult mai avantajos.

Conform dispozițiilor art. 71-73 Cod fiscal 2004, aceștia plătesc un impozit doar de 16%, astfel, se ajunge la denaturarea concurenței în agricultură și la încălcarea scopului pentru care au fost constituite în 1991 societățile agricole.

Această „practică” a organelor de control a avut și are un impact atât de negativ în domeniul agricol, încât s-a ajuns ca aceasta situație să fie dezbătută chiar în plenul Camerei Deputaților, pentru a atrage un semnal de alarmă și pentru a încerca a proteja asociațiile agricole.

Societatea agricolă nu are caracter comercial, obiectul de activitate reprezentându-l exploatarea agricolă în comun a pământului, uneltelor, animalelor și a altor mijloace aduse în societate și obținerea de profit, care se împarte între membrii asociați în condițiile reglementate de actul constitutiv.

Legea nr. 36/1991 prevede că uneltele agricole și alte utilaje, mijloace materiale și bănești, precum și animalele (primate din lichidarea fostelor CAP-uri sau aduse ulterior) pot fi aduse în proprietate sau numai în folosința societății, după caz. Terenurile agricole au fost aduse numai în exploatarea comună în cadrul societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora și, implicit, asupra producțiilor obținute. Terenul nu face parte din capitalul social al societății și din patrimoniul social al acestora și nu constituie acțiuni sau părți sociale (titluri de valoare) pentru stabilirea de dividende.

Statutul societății prevede că munca în societate se efectuează de asociați, unitati prestatoare și personal încadrat cu contract de munca.

Organele fiscale apreciază că beneficiile din exploatarea comună a terenurilor și distribuite membrilor asociați reprezintă de fapt repartizarea profitului societății agricole, încadrându-l ca dividend, și nu ca o cheltuială deductibilă.

Drepturile distribuite membrilor asociați nu sunt peste cota de distribuție - art. 2 alin. (4) lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceștia primind numai beneficiile fructului pământului aflat în proprietatea lor.

Referitor la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../....01.2018

În considerarea faptului ca legalitatea Deciziei prin care au fost stabilite obligațiile fiscale accesorii depinde de legalitatea Deciziei de impunere nr..../....12.2017, în baza argumentelor mai sus prezentate și probate, se solicită anularea parțială a Deciziei prin care au fost stabilite obligațiile fiscale accesorii

De asemenea, în temeiul art. 182 alin. (2) Cod procedura fiscală, în cazul în care se va dispune anularea Deciziei de impunere nr..../....12.2017 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...12.2017, contestatoarele consideră că este îndreptățită la dobânzi fiscale, de la data stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, principale și accesorii, stabilite cu titlu suplimentar. (CJUE cauzele Francovich (C-6/90 și C9/90), Brasserie du Pecheur (C-46/93 și 48/93), Metallgesellschaft (C 397/98 și C 410/98), Littlewoods Retail (C-591/10) etc.

Susținerea orală a contestației

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală se solicită organului de soluționare competent susținerea orală a contestației.

Față de toate argumente de mai sus, se solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II.A Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...12.2017, care a constituit suportul informational pentru emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....12.2017, referitor la aspectele contestate A.J.F.P. Buzau – Activitatea de Inspecție Fiscală a retinut următoarele:

Inspecția fiscală a vizat verificarea obligației fiscale cu titlu de impozit pe dividende din perioade 01.01.2012 - 31.12.2016;

Societatea este organizată 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 Statului și Contractului de societate agricolă.

Societatea este constituită cu scopul ca membrii asociați să exploateze pământul, majoritatea producției obținute fiind vândută către diverși clienți de pe piața internă și să desfășoare și alte activități în vederea obținerii de profit. Membrii asociați care constituie o societate agricolă aduc ca aport numai dreptul de folosință asupra terenurilor proprietatea acestora în scopul exploatării agricole în comun a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace de producție aduse ca aport în societate. În conformitate cu art.25 din Legea nr.

36/1991 calitatea de asociat a unei societăți agricole se dobândește prin subscrierea actului de constituire sau, după constituire prin semnarea unei declarații. În declarație trebuie înscrise datele prin care se identifică persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricol adusă în folosință, animalele, utilajele, precum și alte bunuri, inclusiv creanțele, cu care titularii intră în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscrise. 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 așa cum se prevede la art.6 din Legea nr. 36/1991. La art. 8 din aceeași lege se prevede că prin statut se vor determina și numărul de părți sociale pe care îl poate avea un asociat, modul de evaluare a părților sociale în cazul aportului în natură, inclusiv al folosinței pământului. În urma desfășurării activității agricole societatea efectuează cheltuieli și realizează venituri.

Conform statutului societății agricole, 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 vor fi repartizate de adunarea generală în funcție de aportul social al asociaților, așa cum rezultă din statutul societății.

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, în funcție și de hotărârea adunării generale a asociaților, în conformitate cu statutul. Plata în bani sau în natură către membrii asociați reprezintă tocmai repartizarea profitului către asociați, având regimul juridic al dividendului.

În sensul Legii nr. 571/2003 art.7 pct.12 prin dividend se înțelege o distribuie în bani sau natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende suma platită 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 cazul societăților agricole așa cum se menționează în Legea nr. 36/1991 și în statutul acestora, se evaluează dreptul de folosință asupra terenurilor agricole, iar valoarea obținută se înregistrează în capitalul social sub forma de părți sociale. Veniturile obținute de asociați, aferente acestor părți sociale, constituie venit din dividende în sens fiscal și se impozitează conform art. 67 alin.1 din Legea nr. 571/2003 care prevede că veniturile sub formă de dividende se impun cu o cota 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.

Art.7 pct.12 din Codul fiscal se referă la toate persoanele juridice indiferent de forma de organizare și nu doar la societăți comerciale. Acest articol nu face distincție între societăți agricole pe de o parte și societățile comerciale pe de alta parte.

Conform statutului, societatea agricolă este o persoană juridică română care distribuie în bani sau în natură părți din profitul realizat membrilor asociați, în raport de suprafața de teren adusă în societate și în raport de părțile sociale. Însăși partea distribuită, determinată pentru fiecare membru asociat în parte conform borderourilor de lichidare întocmite de societate, este stabilită plecând de la suprafața de teren adusă în folosința societății de fiecare asociat.

În urma inspecției s-au constatat următoarele:

- în anul 2012 societatea agricolă a predat membrilor asociați sume de bani în cuantum total de ... lei, aferent acestor venituri reprezentând dividende, organele de inspecție fiscală au calculat impozit de plată în sumă totală de ... lei.

- în anul 2013 societatea agricolă a predat membrilor asociați sume de bani și/sau produse agricole în natură în valoare totală de ... lei, aferent acestor venituri reprezentând dividende, organele de inspecție fiscală au calculat impozit de plată în sumă totală de ... lei.

- în anul 2014 societatea agricolă a predat membrilor asociați sume de bani și/sau produse agricole în natură în valoare totală de ... lei, aferent acestor venituri reprezentând dividende, organele de inspecție fiscală au calculat impozit de plată în sumă totală de ... lei. Pentru anul 2014 societatea a calculat impozit venit dividende în suma de ... lei declarat o singură dată prin declarația aferentă lunii decembrie 2014. Rezultă astfel o diferență de impozit venit din dividende suplimentară de plată în suma de .. lei. Societatea avea obligația declarării impozitului pe venit din dividende pe fiecare lună în parte astfel că, în timpul inspecției fiscale, a fost întocmită situația termenelor scadente pentru impozitul pe venit din dividende.

Plata sumelor de bani s-a făcut pe baza unor centralizatoare prin care erau evidențiate sumele de bani ce s-au plătit membrilor asociați în funcție de suprafețele de teren aduse în asociere.

În timpul controlului pentru că societatea nu a calculat, declarat și virat impozitul pentru toate aceste venituri reprezentând dividende acordate, s-a procedat la calcularea impozitului aferent în conformitate cu art.7,alin 12 și art.67 alin 1 din Codul fiscal Impozitul s-a calculat prin procedeul sutei micșorate aplicat asupra veniturilor nete distribuite membrilor asociați întrucât societatea avea obligația impozitării veniturilor brute cu o cota de 16%. Repartizarea plății dividendelor către membrii asociați pe luni calendaristice în cadrul perioadei verificate s-a efectuat pe baza situațiilor întocmite de societate cu suma drepturilor acordate membrilor asociați ca parte din profitul societății.

În urma controlului s-a constatat că, în perioada 01.01.2015-31.12.2016, societatea agricolă a predat membrilor asociați drepturi în bani și/sau produse agricole pentru care nu a reținut , declarat și virat impozitul aferent în suma de ... lei

Total impozit pe venit din dividende stabilit suplimentar este în sumă de ...lei.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare organul emitent al actului administrativ fiscal contestat menține măsurile dispuse prin actul administrativ fiscal contestat și propune respingerea contestației ca neîntemeiată și face următoarele precizări:

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală în constatările fiscale contribuabilul a fost tratat ca societate agricolă înființată în baza Legii 36/1991.

Referitor la cele susținute de societatea agricolă privind dreptul conferit de prevederile Legii nr. 36/1991 proprietarilor de teren, membrii ai societăților agricole de a exploata în comun terenurile proprietate privată, ei dispunând în legătură cu modul în care se va efectua exploatarea acestora, precum și privind înregistrarea și calcularea impozitului pe profit, fără însă a se supune sferei de aplicare a noțiunii de dividend reprezintă afirmații ce nu țin cont de dispozițiile art. 1 alin.3 din Legea nr. 571/2003 în care se stabilește că în materie fiscală dispozițiile codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal și de asemenea că în conformitate cu art. 13 lit.a din același act normativ precum și a Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 care precizează la pct.1 *"fac parte din persoane juridice române companiile naționale, societăți naționale, regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică."*

Referitor la invocarea de către societate a jurisprudenței naționale se precizează că din cele prezentate nu reiese că hotărârile menționate ar fi în totalitate incidente speței astfel că, nu pot influența constatările fiscale.

Din cele susținute de societate se reține faptul că "sumele excedentare", reprezentând profitul societății, se achită membrilor asociați reieșind astfel că sumele plătite asociaților reprezintă tocmai parte a profitului societății obținut în urma desfășurării obiectului de activitate constând în înființarea, întreținerea culturilor agricole și obținerea de venituri în urma comercializării produselor agricole obținute prin efectuarea de cheltuieli efectuate în acest scop de societatea agricolă.

Societatea în timpul controlului și în cuprinsul contestației nu a precizat și nu a prezentat documente din care să reiasă ce reprezintă plățile făcute de societate către membrii asociați și care susține că nu reprezintă dividende.

Contestatară susține că sumele de bani sunt acordate în considerarea terenului adus în folosință și nu în contul unor părți sociale fiind ignorate prevederile Legii nr. 36/1991.

Referitor la sumele datorate asociaților, rezultate ca diferite între veniturile realizate de societate ca urmare a vânzării recoltei de pe suprafețele de teren lucrate și costurile efective aferente activității agricole în anul agricol respectiv, reprezintă tocmai beneficiul realizat de societate calculat pe fiecare asociat în parte, în funcție de suprafața de teren și de culturile pentru care a optat.

Suprafața de teren și alte aporturi aduse în societate sunt calculate de societate pentru determinarea de părți sociale lucru exemplificat și prin documentul anexat la dosarul contestației: « tabel nominal cu membri asociați și partile sociale ».

Societatea susține că terenurile nu au fost aduse ca aport în proprietatea societății și nici dreptul de folosință asupra acestora nu a fost evaluat și nici înscris în

evidențele contabile acestea fiind totuși în folosința societății așa cum rezultă din legea de funcționare a societăților agricole, a documentelor de înființare a acestora (contract, statut și declarații de înscriere) și din cererile de plată a subvenției privind terenurile utilizate de societate depuse către APIA.

Din cele susținute de societate se reține că la calculul valorii părților sociale ale fiecărei persoane se ține cont de suprafețele deținute de acea persoană și aduse pentru folosință în cadrul societății agricole.

Referitor la faptul că sumele distribuite nu depind de profitul contabil ci de fișele individuale, înregistrând în fiecare an valori mai mari decât profitul societății, se menționează că în fișele individuale sunt trecute cheltuielile angajate de societate și repartizate pe suprafețe și veniturile realizate de societate aferente suprafețelor, venituri și cheltuieli care sunt înregistrate în evidența contabilă a societății agricole. Societatea agricolă a înregistrat cheltuieli deductibile pentru înființarea, întreținerea și recoltarea culturilor agricole, iar veniturile obținute sunt din vânzarea producției obținute ca urmare a efectuării acestor cheltuieli.

În cadrul inspecției fiscale nu a fost întocmit proces verbal de sesizare a organelor de cercetare penală.

II.B Prin Decizia referitoare obligațiile de plată accesorii nr. .../....01.2018 emisă de *Administrația Județeană a Finanțelor Publice* au fost stabilite, în temeiul prevederilor legale aplicabile în speță, pentru plata cu întârziere a impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat de stat, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice.

În Referatul nr. .../...02.2018 cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organul emitent al actului administrativ fiscal propune respingerea acțiunii formulate în calea administrativă de atac ca fiind neîntemeiată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală și de contestator, se reține :

Precizăm că, prin acțiunea promovată în calea administrativă de atac s-a solicitat în conformitate cu art. 276 alin 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare susținerea orală a contestației.

Astfel, în considerarea solicitării formulate de către societatea contestatoare, a avut loc susținerea orală a acțiunii la sediul D.G.R.F.P. Galați în data de02.2018, la care au participat alături de organul de soluționare abilitat, reprezentantul convențional al AAA SOCIETATE AGRICOLĂ.

În această situație, în temeiul dispozițiilor art. 77 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare s-a prelungit cu perioada cuprinsă între data demarării demersurilor privind stabilirea susținerii orale și data la care a avut loc aceasta.

Cu ocazia susținerii orale a fost încheiată Minuta înregistrată sub nr....../....02.2018 la organul abilitat cu solutionarea contestației formulate de AAA SOCIETATE AGRICOLĂ împotriva Deciziei de impunere nr....../....12.2017 din care se rețin următoarele aspecte de relevanță:

Contestatară, prin reprezentantul convențional a reiterat argumentele prezentate în acțiunea formulată în calea administrativă de atac insistând pe ideea că sumele acordate participanților la societatea agricolă nu sunt potrivit prevederilor legale venituri de natura dividendelor.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr. ...din ...03.2018, s-a solicitat organului emitent al actelor administrativ fiscale precizări suplimentare, respectiv modalitatea de înregistrare în evidența contabilă a societății a sumelor considerate de natura dividendelor, precum și dacă aceste sume au afectat profitul contabil înregistrat în perioada de referință. Cu adresa nr. .../...03.2018, înregistrată la DGRFP Galați sub nr. .../...03.2018, A.J.F.P. a transmis răspunsul la solicitare, în această situație, în temeiul dispozițiilor art. 77 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare s-a prelungit cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii documentelor solicitate.

1. Referitor la suma de ...lei, reprezentând impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați este investită să se pronunțe dacă sumele de bani și/sau produsele agricole în natură acordate de societatea agricolă membrilor asociați reprezintă dividende.

În fapt, SOCIETATEA AGRICOLĂ AAA 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../....01.1992 de Notariatul de Stat .

Potrivit Statutului, SOCIETATEA AGRICOLĂ AAA 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 ... 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 01.01.2012-31.12.2016, societatea agricolă a predat membrilor asociați sume de bani și/sau produse agricole în natură, neimpozitate în cuantum total de ... lei, sumă considerată de societate ca fiind cheltuieli de exploatare nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile acordate membrilor asociați sub formă de bani și/sau produse agricole reprezintă partea din profitul societății repartizată

către asociați pentru care SOCIETATEA AGRICOLĂ AAA avea obligația de a reține, declara și vira impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ...lei.

Societatea contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa considerând că prevederile legale invocate de organul fiscal nu îi sunt aplicabile având în vedere că societățile agricole sunt constituite în baza Legii nr. 36/1991 iar sumele acordate participanților la constituirea persoanei juridice, funcție de suprafața de pământ adusă în asociere, nu reprezintă consecința deținerii unor titluri de participare/părți sociale, prin urmare nu pot fi considerate dividende cu atât mai mult cu cât nu sunt corelate cu profitul contabil obținut de aceasta.

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, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta din: organizarea și efectuarea de lucrări agricole și îmbunătățiri funciare, utilizarea de mașini și instalații, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și alte asemenea activități.(...)

ART. 6

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

ART. 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, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că SOCIETATEA AGRICOLĂ AAA 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 28 noiembrie 1991 și autentificat sub nr.../...01.1992 de Notariatul de Stat care la pct.2 prevede că „Societatea are ca obiect de activitate exploatarea agricolă a pământului, creșterea animalelor, activități de mică industrie, prestări servicii agricole sau neagricole, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și desfășurarea altor activități în scopul obținerii de profit.”

Portivit art.7 din Statutul SOCIETĂȚII AGRICOLE „AAA” „Capitalul social al societății este format din ... ha teren arabil, din ... lei reprezentând valoarea mijloacelor de producție, altele decât pământul.... Aportul social al asociațiilor s-a determinat pe baza bilanțului încheiat la 31.12.1990 și va fi corectat în funcție de rezultatele stabilite de comisia de lichidare...”

De asemenea, la art.14 din Statut se prevede : “Calitatea de membru asociat se dobândește prin subscrierea actului constitutiv, iar după constituire prin cerere de înscriere care se aprobă de consiliul de administrație. În cererea de înscriere trebuie înscrise datele prin care se identifică persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricolă și alte bunuri materiale aduse în folosință, sau în proprietatea societății, numărul și valoarea părților sociale ce urmează să fie subscrise, capitalul vărsat și data declarației.”

La art. 21 din statul societății se precizează „Profitul sau pierderile vor fi repartizate de adunarea generală în funcție de aportul social și de terenul asociaților”

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.

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 6588 – alte cheltuieli exploatare (așa cum a precizat organul de inspecție fiscală în adresa nr.../...03.2018).

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:

Art 7

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, 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.**

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

ART. 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.

Alin. (1¹.1) al art. 67 a fost introdus de pct. 28 al art. I din ORDONANȚA nr. 8 din 23 ianuarie 2013, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 54 din 23 ianuarie 2013.

Din prevederile legale citate se reține că prin dividend se înțelege, potrivit legii, o distribuie 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.

Obligațiile fiscale consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..../...12.2017 au la bază prevederile Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală din care rezultă calitatea de contribuabil a SOCIETĂȚII AGRICOLE AAA în sensul datorării impozitului pe dividende pentru sumele reprezentând o distribuie în bani sau în natură participanților la persoane juridică, împrejurarea că societatea în cauză este constituită în baza Legii nr 36/1991 și nu a Legii nr.31/1990 nu are relevanță din punct de vedere fiscal.

Art 7 pct. 12 din Codul fiscal se referă la persoane juridice în general și nu la societăți comerciale.

Societatea contestatoare este o persoană juridică română care distribuie în sens fiscal, părți din profitul realizat membrilor asociației, în raport de suprafața de teren adusă în societate și în raport de părțile sociale conform celor înscrise în statutul acesteia.

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 balanța 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 ... lei.

Totodată, se reține că pentru terenurile agricole aduse în folosința societății agricole înființate în baza Legii nr.36/1991, nu se face dovada că asociații au achitat bugetului de stat impozit pe arendă în conformitate cu dispozițiile art.42 lit.k din Codul fiscal.

De asemenea, în același sens este și practica judiciară în materie, ilustrată prin Decizia nr.1732 pronunțată de Curtea de Apel București, 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.”

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 organul de soluționare din cele prezentate nu reiese că hotărârile menționate ar fi în totalitate incidente speței și există și decizii ale instanțelor precum cea invocată mai sus care statuează că veniturile din această categorie sunt dividende.

Cu privire la afirmația petentei că nu există o corelare între sumele acordate membrilor și profitul înregistrat în perioada de referință se reține că modalitatea eronată de înregistrare a acestora pe cheltuieli a condus la denaturarea acestui indicator, dar se constată că reprezintă tocmai beneficiul realizat de societate calculat pe fiecare asociat în parte, în funcție de suprafața de teren și de culturile pentru care a optat.

De asemenea nici argumentul prezentat că nu există o corelare între valoarea sumelor considerate dividende și numărul părților sociale deținute de membri nu poate fi reținut în soluționarea contestației, având în vedere că potrivit afirmațiilor petentei, valoarea părților sociale depuse anual la judecătorie se calculează după un algoritm propriu, iar reglementările legale lasă libertate membrilor cu privire la stabilirea modului de subscriere, stabilire a valorii părților sociale și numărul de părți atribuibile membrilor, precum și la modalitatea de distribuire a eventualelor beneficii obținute ca urmare a asocierii.

Concluzionând aspectele prezentate mai sus, raportate la prevederile legale citate incidente speței, se reține că din documentele depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea reținută de organul fiscal de administrare la momentul emiterii actului administrativ fiscal contestat, se vor avea în vedere prevederile cu art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3.741/2015 care stipulează:

„ 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,”

fapt pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de ...lei diferență de impozit pe dividende, obligație individualizată la plată prin Decizia de impunere nr....../....12.2017.

2. Referitor la suma de ... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere înscrise în decizia .../....01.2018 lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați este investită să se pronunțe dacă aceasta a fost stabilită în mod legal în sarcina societății agricole.

În speță, prin Decizia nr. .../....01.2018 au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere pentru obligațiile stabilite suplimentar de organul de control înscrise decizia de impunere nr....../....12.2017, de la scadenta fiecarui debit și până la data 11.01.2018.

Cu referire la Decizia nr. .../....01.2018, petenta solicită, motivat de faptul că nu datorează debitele care au generat aceste accesorii, exonerarea de la plata sumei de ... lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 119-120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015) și art. 173-176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu aplicabilitate din ianuarie 2016:

O.G. nr 92/2003

Art. 119 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

(2) *Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.*

(3) *Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

(4) *Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).*

Art. 120 - Dobânzi

(1) *Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Art. 120^{^1}*) - Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Art. 120^{^1}) - Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

*) Art. 120^{^1} a fost introdus prin O.U.G. nr. 39/2010 de la data de 1 iulie 2010.

**) Modificările aduse articolului 120^{^1} prin O.U.G. nr. 50/2013 intră în vigoare la data de 1 iulie 2013 și se aplică obligațiilor de plată scadente după data de 1 iulie 2013. (art. II din O.U.G. nr. 50/2013)

Legea 207/2015

Art. 173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de

executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).

(6) Dobânzile și penalitățile de întârziere pot fi actualizate anual, prin hotărâre a Guvernului, în funcție de evoluția ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României.

Art. 174 - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru creanțele fiscale stinse prin executare silită, până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire, inclusiv. În cazul plății prețului în rate, dobânzile se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire a avansului. Pentru suma rămasă de plată, dobânzile sunt datorate de către cumpărător;

b) pentru obligațiile fiscale datorate de către debitorul declarat insolvabil care nu are venituri și bunuri urmăribile, până la data trecerii în evidența separată, potrivit prevederilor art. 265.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

Art. 176 - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei

datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale nedecarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Din prevederile legale anterior citate, rezultă că dacă un contribuabil nu își achită obligațiile de plată datorate bugetului general consolidat în termenul prevăzut de lege, acesta datorează dobânzi și penalități de întârziere, calculate de la scadența obligației de plată constând în impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat și până la data stingerii acestora inclusiv, prin modalitățile prevăzute de lege.

Având în vedere că la pct 1 din prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozit pe veniturile din dividende persoane fizice în sumă de ...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 ... lei aferente impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice.

Prin acțiunea promovată în calea administrativă de atac nu sunt prezentate argumente cu referire la cuantumul accesoriilor stabilite de organul fiscal, respectiv cu privire la calculul efectuat, zile întârziere sau cote aplicabile, ce ar putea avea implicații asupra sumei individualizate la plată în decizia de calcul accesorii contestată.

În concluzie, pentru motivele expuse în precedent organul de soluționare a contestației reține că în mod corect și legal a procedat organul fiscal la calcularea **accesoriilor în sumă totală de ... lei** înscrise în Decizia referitoare obligațiile de plată accesorii nr. .../....01.2018, în aceste condiții **contestația se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă ca atare.**

În consecință, pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate pentru speța în cauză și în baza prevederilor art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 273 și art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SOCIETATEA AGRICOLĂ AAA**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr..../....12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală privind suma de ...lei, reprezentând impozit pe dividende.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SOCIETATEA AGRICOLĂ AAA**, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.

.../....01.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice privind suma de ... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

În temeiul art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prezenta decizie de soluționarea 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.

DIRECTOR GENERAL,