

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 555 din 2015
privind soluționarea contestației formulate de

.....
din comuna, județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de din comuna, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.* Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.

..... are domiciliul fiscal sat, comuna, județul, este înregistrată la Judecătoria sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **lei** reprezentând :

- lei impozit pe veniturile din dividende persoane fizice;
- lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de, iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P sub nr.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

"[...] Consider că încadrarea drepturilor membrilor societății în dividende nu are temei legal, deoarece:

1. *Dividendul este o noțiune de natură comercială definită în art.67 alin.1 din Legea 31/1990 privind Societățile comerciale [...]*

2. *În Legea 36/1991 privind societățile agricole se prevede la "art. 5 – Societatea agricolă nu are caracter comercial" și ca urmare dividendul fiind de natură comercială nu a fost prevăzut în lege.*

3. *Faptul că membrii și-au adus terenurile agricole în folosința societății, păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora, ei nefăcând nici o investiție, ci lucrându-și în comun terenul [...] nu au cum să primească dividende.*

4. *De asemenea, membrii societății primesc drepturile în funcție de suprafață și nu în funcție de părțile sociale. Părțile sociale deținute de un membru al societății, sunt rezultate în urma evaluării terenului, așa cum se prevede în Legea 36/1991 la art.8 [...].*

5. *Ținând cont de prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cheltuiala făcută de societățile agricole pentru dreptul de folosință al terenului, este cheltuială deductibilă [...]*

Dividendul se creează din profitul net, adică prin scăderea cheltuielilor deductibile din venit.

6. *[...] Inspectorul fiscal a dat o dublă interpretare drepturilor membrilor societății, încadrându-le pentru calculul impozitului pe venit la dividende, iar pentru TVA colectat pentru drepturile acordate în natură, la arendă [...].*

Cu alte cuvinte drepturile membrilor societății au fost considerate atât dividende cât și arendă.

Această dublă interpretare contravine principiilor fiscalității [...].

Având în vedere faptul că începând cu anul 2014, pentru plătitorii de venituri, a devenit obligatorie reținerea la sursă a impozitului pe venitul din arendă [...] în fiecare an, organele de inspecție fiscală [...] au calculat TVA pentru plata în produse a membrilor societății, conform arendeii, societatea agricolă Crinul a încercat în anul 2014 să rețină impozitul pe venit pentru drepturile acordate membrilor societății, dar neavând contracte de arendă și neștiind cum să rețină acest impozit pe venit, s-a adresat pentru lămuriri ANAF, Ministerului Finanțelor publice și Comisiei fiscale centrale [...].

[...] AJFP conform adresei nr. a fost că "din punct de vedere fiscal veniturile în bani și în natură primite de membri asociați drept consecință a deținerii părților sociale sunt asimilate dividendelor și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende" [...].

Comisia Centrală Fiscală emite conform adresei nr.671092/2014 următorul răspuns: "referitor la adresa dumneavoastră [...], vă facem cunoscut că, problematica a fost înscrisă pe ordinea de zi a Comisiei fiscale centrale, urmând a fi emisă o soluție unitară în aplicarea legislației privind tratamentul fiscal în cazul drepturilor, în bani și în natură, acordate membrilor asociați [...].

De asemenea, menționăm că soluția Comisiei fiscale centrale va fi publicată în Monitorul Oficial."

Din această adresă rezultă că la această dată nu există o reglementare clară privind impozitarea veniturilor membrilor societăților agricole pentru terenul adus în folosință [...].

Deși au existat aceste adrese [...], care au fost prezentate organelor de control [...] nici în Codul fiscal nu sunt regelementări clare privind această impozitare, totuși organul fiscal a calculat impozitul pe venitul din dividende pe ultimii 5 ani -.....), deși plătitorii de venituri au obligația reținerii la sursă la impozitului pe veniturile din arendă, începând cu anul

[...] solicit admiterea acestei contestații și desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la, s-au stabilit următoarele:

"[...] Constatări fiscale:

Controlul modului de constituire și virare a impozitului pe dividende s-a efectuat în conformitate cu Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal [...], H.G. nr.44/2004 [...] și a Metodologiei de Inspecție Fiscală a impozitului pe dividende nr. emisă de ANAF.

Perioada supusă inspecției fiscale: – [...]

Organul de inspecție fiscală a constatat că pentru drepturile în bani cât și în natură acordate membrilor asociați în perioada – în schimbul folosirii terenurilor de către societatea agricolă, societatea nu a constituit și declarat impozit pe veniturile din dividende.

Astfel, având în vedere că societatea agricolă nu a constituit și nu a declarat impozit pentru dividendele acordate membrilor asociați, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada verificată un impozit pentru veniturile din dividende în sumă de lei, după cum urmează:

- pentru anul 2009, impozit pe dividende în sumă de lei (..... lei x 16%)
- pentru anul 2010, impozit pe dividende în sumă de lei (..... lei x 16%)
- pentru anul 2011, impozit pe dividende în sumă de lei (..... lei x 16%)
- pentru anul 2012, impozit pe dividende în sumă de lei (..... lei x 16%)
- pentru anul 2013, impozit pe dividende în sumă de lei (..... lei x 16%)

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură [...].

Potrivit prevederilor legale [...], se reține că statutul societăților agricole cuprinde și modul de împărțire a profitului sau pierderilor [...].

În concluzie, societatea agricolă are personalitate juridică, întocmește bilanț, buget de venituri și cheltuieli, [...], deci societatea agricolă realizează profit care este distribuit deținătorilor de părți sociale sub formă de dividende.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende, sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...].

Din prevederile menționate mai sus, rezultă că pentru asociații care primesc distribuția în bani sau în natură, această distribuție reprezintă venit din investiții și îmbracă forma dividendului. [...].

..... a achitat dreptul de folosință al terenului membrilor asociați pentru anii 2009, 2010, 2011, 2012 și 2013 în bani și în natură, conform statutului societății, pe care în mod eronat nu le-a impus ca fiind venituri din dividende.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar impozit pe dividende în sumă de lei, după cum urmează :

- pentru anul 2009, impozit pe dividende în sumă de lei
- pentru anul 2010, impozit pe dividende în sumă de lei
- pentru anul 2011, impozit pe dividende în sumă de lei
- pentru anul 2012, impozit pe dividende în sumă de lei
- pentru anul 2013, impozit pe dividende în sumă de lei [...]

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de lei, organul de inspecție fiscală a calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei, după cum urmează:

- majorări de întârziere în sumă de lei (pentru perioada –) [...].
- dobânzi de întârziere în sumă de lei (pentru perioada –) [...].
- dobânzi de întârziere în sumă de lei (pentru perioada –) [...].
- dobânzi de întârziere în sumă de lei (pentru perioada -.....) [...].

Constatări fiscale :

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de lei, organul de inspecție fiscală a calculat penalități de întârziere în sumă de lei, după cum urmează:

- penalități de întârziere în sumă de lei în conformitate cu art. 120¹, alin.(2), lit.c) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, [...]

- penalități de întârziere în sumă de lei (pentru perioada –) [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, înregistrare și declarare în cuantumurile legale a impozitului pe veniturile din dividende aferente perioadei - și taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei -

..... are ca principal obiect de activitate "*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*" – cod CAEN 111.

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., pentru suma totală de lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din dividende în sumă totală de lei ca urmare a faptului că, pentru drepturile în bani și în natură acordate membrilor asociației în perioada - în schimbul folosirii terenurilor de către societatea agricolă, aceasta nu a constituit și declarat impozit pe veniturile din dividende.

Pentru întârzierea la plată, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende în sumă totală de lei.

* Prin contestația formulată, societatea comercială solicită anularea în totalitate a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe dividende stabilite la control în sumă de lei, susținând următoarele:

- Faptul că membrii societății și-au adus terenurile agricole în folosința societății, păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora, ei nefăcând nici o investiție, ci lucrându-și în comun terenul, nu au cum să primească dividende;

- Membrii societății primesc drepturile în funcție de suprafață și nu în funcție de părțile sociale. Părțile sociale deținute de un membru al societății, sunt rezultate în urma evaluării terenului pe care l-a adus în folosința societății.

De asemenea, societatea menționează că din răspunsurilor primite de la A.J.F.P. și Comisia Centrală Fiscală reiese că nu există reglementare clară privind impozitarea veniturilor membrilor societăților agricole pentru terenul adus în folosință și ca urmare, societățile agricole nu au obligația reținerii la sursă a impozitului pe venit pentru drepturile acordate membrilor societății.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare:

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. 12 - Statutul va cuprinde, în afara celor prevăzute la art. 8, următoarele:

a) denumirea - firma societății; [...]

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

k) modul de împărțire a profitului sau pierderilor; [...]

Art. 25 - Calitatea de asociat al unei societăți agricole se dobândește prin subscrierea actului de constituire sau, după constituire, prin semnarea unei declarații.

În declarație trebuie înscrise datele prin care se identifică persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricol adusă în folosință, animalele, utilajele, precum și alte bunuri, inclusiv creanțele, cu care titularii intră în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscrise, suma pe care o varsă în contul părților subscrise și data declarației. [...]

Art. 47 - Administratorii sînt îndatorați să întocmească bilanțul anual și să-l prezinte cenzorilor, împreună cu contul de profit și pierderi și cu toate documentele justificative, cu cel puțin 15 zile înainte de ziua fixată pentru adunarea generală.

Bilanțul se întocmește potrivit legii. [...]"

- **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 7 - Definiții ale termenilor comuni [...]

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

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: [...]

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. 65 - Definiția veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende; [...]

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. [...]

Art. 58 - Atribuțiile adunării generale sînt următoarele:

a) să examineze și să aprobe sau să modifice, după ce va fi ascultat raportul cenzorilor, bilanțul, bugetul de venituri și cheltuieli și proiectul de repartitie a excedentului ori pagubele rezultate; [...]"

* Pe baza actelor și documentelor din dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare constată următoarele:

În fapt, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit obligație fiscală suplimentară de natura impozitului pe veniturile din dividende în sumă totală de 248.227 lei (1.551.417 lei x 16%) și accesorii aferente în sumă de lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + lei penalități de întârziere).

Impozitul pe veniturile din dividende a rezultat ca urmare a faptului că în perioada -, a repartizat drepturi în bani cât și în natură membrilor asociați, în sumă totală de lei, în schimbul folosinței terenurilor de către societatea agricolă, pentru care aceștia nu datorează impozit pe veniturile din arendă întrucât nu au fost încheiate contracte de arendă între părți, veniturile obținute de asociați fiind considerate dividende.

Prin urmare, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend. Orice distribuție, în bani, sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților este proporțională cu cota de participare la capitalul social. Evaluarea dividendelor în natură se face la prețul de vânzare practicat de unitate pentru produsele din producția proprie.

Tratamentul fiscal aplicabil venitului realizat de către o persoană fizică prin aducerea în folosință unei societăți agricole, constituită potrivit Legii nr.36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, a unei suprafețe de teren agricol, este următorul:

În cazul în care dreptul de folosință asupra terenului agricol se evaluează și se înregistrează în capital social sub formă de părți sociale, atunci venitul realizat în calitate de

asociat contituie venit din dividend și se impozitează în conformitate cu prevederile art.67 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizată.

În situația în care dreptul de folosință asupra terenului agricol nu se evaluează și nu se înregistrează în capitalul social sub formă de părți sociale, atunci veniturile obținute de persoanele fizice în cauză sunt venituri din cedarea folosinței bunurilor.

Având în vedere că, societatea agricolă are personalitate juridică, întocmește bilanț, buget de venituri și cheltuieli, repartizează excedentului obținut în urma activității societății prin distribuții în bani sau în natură către cei ce dețin părți sociale proporțional cu cota deținută de asociați și în conformitate cu hotărârea adunării generale, realizează profit care este distribuit deținătorilor de părți sociale, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit creanțe fiscale principale de natura impozitului pe veniturile din dividende în sumă de lei pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de lei.

Așadar, obligația calculării și reținerii acestui impozit revine persoanei juridice care a distribuit dividendele, iar scadența la plată a impozitului este până la 31 decembrie a anului următor (în speță pentru, pentru, pentru, pentru și pentru) conform art.36 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizată.

Urmare celor de mai sus și având în vedere că societatea nu prezintă argumente susținute cu documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea datorează impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar în sumă de lei.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + lei penalități de întârziere), calculate în baza prevederilor art. 119, art.120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de din comuna i, județul, împotriva Deciziei de impunere nr., în conformitate cu prevederile alin.(1) ale art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,