

## **DECIZIE nr. 808/30.05.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea Agricolă X  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../15.02.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 cu adresa nr. ARG\_AIF ...../06.02.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../15.02.2017, a procedat la soluționarea contestației depusă de

Societatea Agricolă X  
CUI: .... ,  
cu sediul în comuna ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF .../31.01.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../15.02.2017.

Societatea Agricolă X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad.

Suma totală contestată este în sumă de .... lei reprezentând:

- ..... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor obținute din arendă
- .... lei – impozit pe veniturile din cedarea folosinței
- .... lei – impozit pe veniturile din dividende
- ..... lei – taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. .... , în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația formulată, petenta solicită admiterea contestației și în consecință anularea deciziei de impunere atacate, pentru următoarele petite:

1. Referitor la impozitul pe dividende – contestă atât baza de impunere în sumă de .... lei, cât și impozitul pe veniturile din dividende în sumă de .... lei

2. Referitor la impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor – arendă – contestă atât baza de impunere în sumă de .... lei, cât și impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de .... lei

3. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice din arendă – contestă atât baza de impunere în sumă de .... lei, cât și impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de .... lei

În cuprinsul Capitolului 1 „Încălcări ale procedurii fiscale în derularea și definitivarea inspecției fiscale”, petenta arată că, în opinia sa, au fost încălcate o serie de norme legale, al cărui conținut îl citează, respectiv: art. 4 – 7 (principii) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 16, 21, 24, 56 din Constituția României, precum și art. 11 din Declarația Universală a Drepturilor Omului, în concluzie subliniind faptul că „Abuzul în funcție publică a organelor de inspecție fiscală ce dau caracterul ilegal al inspecției fiscale este pe deplin dovedit de constatarea făcută de organul de inspecție fiscală din conținutul RIF .... /12.12.2016 în care organul de inspecție fiscală dând o interpretare greșită distribuirii în lei și în natură a drepturilor membrilor asociați ai Societății Agricole X , prin calificarea veniturilor ca fiind venituri din dividende, în raport cu care utilizând același raționament NELEGAL au aplicat regimul de impunere fiscală specific veniturilor realizate din dividende și acestor venituri care în opinia noastră nu pot fi calificate ca fiind venituri din dividende.”.

De asemenea, petenta consideră că extinderea perioadei supusă inspecției fiscale s-a făcut cu „încălcarea procedurilor fiscale”, în situația în care la data de 06.12.2016 s-a emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /06.12.2016, fără ca acesta să fie comunicat societății astfel că nu îi este opozabil și pe cale de consecință nu produce efecte juridice.

În cuprinsul Capitolului 2 „Contestație pe fondul cauzei”, în cele 3 secțiuni detaliază capetele de cerere cuprinse în petitul contestației astfel:

La **Secțiunea 2.1** petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 în ceea ce privește ***impozitul pe veniturile din dividende***, a bazei de impunere și a impozitului pe venitul din dividende – arendă, pentru următoarele motive:

Petenta precizează că societatea agricolă este constituită în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură respectiv:

„ART. 3

*Persoanele prevăzute în art. 1 pot constitui și societăți comerciale în condițiile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale.*”, astfel că proprietarii de terenuri agricole deveniți în majoritatea lor membri asociați, neînscriși cu

bunurile în capitalul societății agricole (cu excepția celor 10 membri fondatori) au optat pentru exploatarea terenului în forma de asociere în cadrul Societății Agricole X înființată în temeiul Legii nr. 36/1991 ceea ce ar trebui „să califice de plano tratamentul fiscal al veniturilor plătite asociaților în contrast cu greșita încadrare de către organele de inspecție fiscală a acestor distribuiri ca fiind venituri din investiții de natura dividendelor, veniturilor plătite asociaților fără existența Contractelor de arendă.”

Citând dispozițiile vechiului și noului Cod fiscal, referitor la noțiunea de „dividend” și raportat la constatările organelor de inspecție fiscală, petenta opinează că drepturile în natură și cele în bani acordate membrilor asociați care „dețin dreptul de folosință asupra terenurilor înregistrate în capitalul social din cadrul unei societăți agricole înființate în baza Legii nr. 36/1991 (...) nu constituie venituri din dividend”, subliniind faptul că în cadrul definiției dividendului nu se regăsesc și distribuiri de bani și în natură către membrii asociați deținători de părți sociale în Societăți Agricole – ca venituri din investiții.

Astfel, în opinia petentei, sunt inaplicabile dispozițiile art. 67 alin. (1<sup>^</sup>1.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care pentru a fi supuse regimului fiscal de impunere a dividendelor, sumele plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la o persoană juridică trebuie să „îndeplinească CONDIȚIA ca plata de către persoana juridică (societatea agricolă) să fie făcută în folosul acesteia, ori în speță această cerință legală nu s-a realizat astfel încât impunerea veniturilor să aibă caracter legal”.

La **Secțiunea 2.2** petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 în ceea ce privește ***impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor*** - arendă, a bazei de impunere privind impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor – arendă, pentru următoarele motive:

Petenta reiterează temeiurile de fapt și de drept invocate la secțiunea 2.1 referitoare la înființarea societății agricole.

În opinia sa, proprietarii de terenuri agricole deveniți în majoritatea lor membri asociați, neînscși cu bunurile în capitalul societății agricole (cu excepția celor 10 membri fondatori) au optat pentru exploatarea terenului în forma de asociere în cadrul Societății Agricole X înființată în temeiul Legii nr. 36/1991 ceea ce ar trebui „să califice de plano tratamentul fiscal al veniturilor plătite asociaților în contrast cu greșita încadrare de către organele de inspecție fiscală a acestor distribuiri ca fiind venituri din investiții de natura dividendelor, veniturilor plătite asociaților fără existența Contractelor de arendă.”

Petenta precizează faptul că terenurile agricole aduse în exploatarea Societății Agricole X indică o stare de fapt în sensul în care „Societatea Agricolă X nu a încheiat niciun Contract de arendare cu membrii societății, nefiind create astfel cerințele legale ale instituirii obligațiilor fiscale privind reținerea la sursă a impozitului pe veniturile din arendă (pentru perioada 01.01.2011 – 31.10.2016) și implicit nici a contribuției la asigurările sociale de sănătate (pentru perioada

01.01.2014 – 31.10.2016) în lipsa Contractelor de arendare, rezultate din drepturile valorificate a produselor agricole ce revin membrilor asociați ai Societății Agriole X.”

În acest sens petenta face o amplă analiză a dispozițiilor legale care guvernează contractul de arendare, respectiv Noul Cod civil, Legea nr. 16/1994 a arendării, citând din cuprinsul RIF-ului .... /12.12.2016, precizând paginile și paragrafele din cuprinsul acestuia, care, în opinia sa, sunt contrare legislației precizate, motivul principal fiind inexistența contractelor de arendare.

Referitor la invocarea de organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta consideră că nu a fost aplicat corect deoarece „recalificarea/reîncadrarea tranzacțiilor – distribuirii în natură și în bani a drepturilor membrilor asociați pentru terenul exploatat în comun, în cadrul formei speciale de exploatare a terenurilor agricole (...) nu este lipsită de caracter economic.”, petenta subliniind faptul că sunt îndeplinite cele două condiții esențiale în calificarea operațiunilor, astfel:

- veniturile au un scop economic
- nu au fost și nici nu pot fi calificate ca fiind operațiuni fictive
- au fost realizate de către Societatea Agricolă X ca operațiuni necesare reale în realizarea operațiunilor impozabile ale societății
- au fost înregistrate în mod corect sub aspect financiar-contabil în contabilitatea societății
- au fost îndeplinite toate cerințele legale privind caracterul legal al operațiunilor economice.

La fila 27 din contestație, petenta realizează o clasificare a veniturilor realizate din dreptul de valorificare a produselor agricole, cu o analiză aprofundată a veniturilor realizate din dreptul de valorificare a produselor agricole rezultate din exploatarea personală a terenurilor agricole raportându-se, în principal, la dispozițiile art. 71, art. 73, art. 74 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal astfel cum sunt explicitate prin Normele de aplicare.

În concluzie, în opinia petentei, este aplicabil regimul fiscal prevăzut la Cap. VII din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, privind veniturile realizate din activități agricole, din valorificarea produselor agricole în stare naturală de pe terenurile agricole proprietate privată a persoanelor fizice așa cum este statuat la art. 71 alin. (1) lit. a) cu trimitere la art. 73 alin. (1), (2) și (4), impozitul determinându-se pe baza declarației depuse de către contribuabil până cel târziu la data de 25 mai a fiecărui an de impunere, impozitul calculat fiind impozit final.

La **Secțiunea 2.3** petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 în ceea ce privește **contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice din arendă**, a bazei de impunere privind contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice din arendă, pentru următoarele motive:

Petenta reiterează argumentația dezvoltată la secțiunea precedentă referitor la faptul că Societatea Agricolă X nu are încheiate contracte de arendă cu „membrii societății nefiind create astfel cerințele leale ale instituirii obligațiilor fiscale privind reținerea la sursă a impozitului pe veniturile din arendă (...) și implicit nici a contribuției la asigurările sociale de sănătate”.

Ulterior formulării contestației, petenta depune o solicitare privind susținerea orală a contestației fiscale, solicitare înregistrată la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF .../27.02.2017; Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației din 29.03.2017, aflându-se în original la dosarul cauzei.

În susținerea contestației, petenta depune cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ..../28.03.2017, practică judiciară (Sentința civilă nr. .../2014 a Tribunalului Satu-Mare în dosar nr. 904/83/2014, definitivă prin Decizia nr. .../2015 a Curții de Apel Oradea, respectiv Decizia nr. .../21.03.2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. ..../108/2012).

În cuprinsul acestei adrese, suplimentar de cele precizate în cuprinsul contestației, petenta arată următoarele:

**a)** Referitor la art. 130 din Legea nr. 571/2003 invocat de organele de inspecție fiscală este „extras dintr-un act constitutiv de societate agricolă care a fost redactat în scopul de a da naștere unei entități și de a-i conferi o personalitate juridică pentru a putea acționa în interesul membrilor și nu este stipulat într-un document întocmit cu scopul de a reglementa livrări și prestații reciproce ale societății X cu locuitorii comunei.”

Astfel scopul asociației este „punerea în comun a resurselor proprietarilor de terenuri” în vederea exploatării acestora în comun, raportul juridic dintre societatea agricolă și proprietarii de terenuri neavând caracteristici pe care „le posedă un contract numit, cu drepturi și obligații reciproce bine delimitate (...) cum ar fi contractul de arendă de exemplu.”.

**b)** Capitalul social al societății agricole este compus din aportul în natură a 10 membri fondatori, capitalul fiind înregistrat în evidența contabilă în conformitate cu actul constitutiv.

Petenta precizează că toți proprietarii de terenuri au depus o cerere, aprobată de consiliul de administrație al societății agricole, document care le conferă proprietarilor de terenuri calitatea de asociați conform art. 25 din Legea nr. 31/1991, precum și „calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate a aporturilor de capital.”.

**c)** Petenta reiterează inaplicabilitatea dispozițiilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

**d)** Referitor la starea de fapt descrisă de organele de inspecție fiscală, petenta subliniază faptul că „În spiritul legii și al actului constitutiv, o exprimare corectă este: <<terenurile sunt exploatate de proprietari constituiți într-o asociere cu personalitate juridică.>>”.

e) În ceea ce privește principiul prevalenței economicului asupra juridicului invocat de organele de inspecție fiscală petenta precizează că „este cuprins în reglementări contabile și nu fiscale și se referă la înregistrarea în contabilitate a tranzacțiilor la care substanța lor economică diferă de forma pe care o au documentele întocmite, cu precizarea că cea dintâi are rolul determinant.”

f) Reiterând constatarea organelor de inspecție fiscală că „pentru terenurile aflate în proprietatea membrilor asociații care au fost aduse ca aport în natură și care nu au fost evaluate și înregistrate în capitalul social sub formă de părți sociale, petenta nu a încheiat contracte de arendă cu proprietarii terenurilor”, petena consideră că este în contradicție cu situația de fapt și prevederile legale în condițiile în care „calitatea de membru asociat presupune necondiționat aderarea la actul constitutiv al societății și cedarea folosinței terenului al cărui proprietar este, către societatea agricolă.” astfel că proprietarul nu mai poate încheia încă un contract cu titlu oneros cu aceeași entitate, terenul neputând fi „și participant la capitalul social al societății și arendat aceleiași entități”.

g) Petenta face o paralelă între societățile agricole și societățile comerciale, făcând aprecieri în legătură cu folosința terenurilor, modului în care sunt lucrate acestea în cadrul societății agricole, distribuirea fructelor obținute raportat la dreptul de proprietate astfel cum este reglementat Noul Codul civil, petenta subliniind următoarele:

„Raționamentele, convențiile și textele legale invocate conduc la concluzia că recolta de cereale este a proprietarilor de teren și ei sunt aceia care consimt prin Statut la împărțirea producției de cereale cu societatea agricolă.

(...)

În opinia noastră, interpretarea contabilă și fiscală rezultată din coroborarea Codului Fiscal cu cel Civil și a raționamentelor prezentate ne conduce la concluzia că are legătură cu activele societății numai cota parte care revine acesteia în urma distribuirii, iar cota parte care revine proprietarilor de terenuri nu privesc activele societății, deci nu poate fi înregistrată în contabilitate decât temporar, în conturi în afara bilanțului, în cazul în care asociații nu-și ridică partea de cereale în momentul recoltării.

(...)

Situația distribuirii produselor agricole recoltate între societatea agricolă și asociații poate fi exprimată printr-un model simplu, în care proprietarii de terenuri crează o organizație cu scopul de a cultiva cu forțe proprii și atrase terenurile tuturor membrilor prin folosirea în comun a utilajelor agricole, urmând ca în final o parte din recoltă să aparțină proprietarilor terenurilor, iar diferența să fie la dispoziția organizației. Aceasta înseamnă de fapt, ca după recoltare, fiecare parte să-și primească remunerația factorilor de producție și a muncii angrenate în activitate. Împărțirea rezultatelor activității se face într-o proporție dinainte stabilită prin actul de înființare al organizației și a hotărârii adunării generale a asociațiilor, astfel încât nu are loc nici un transfer de proprietate a vreunei părți din recoltă între organizație și membrii fondatori, nici cu plată nici fără plată și nici nu are loc vreun

schimb de bunuri sau servicii. Societatea agricolă nu plătește prin recoltă folosința terenului, ci ea nu are dreptul legal și statutar la întreaga cantitate de cereale produsă. Acest model funcționează în deplină concordanță cu prevederile legii 36/1991, a Codului civil și este consfințit prin actul de constituire înregistrat la Judecătoria Arad.

Concluzia care se desprinde din raționamentele și textele legale prezentate este aceea că, din moment ce recoltele sau echivalentul bănesc al acestora sunt de drept și prin Statut proprietatea asociaților, societatea nu trebuie să calculeze și să rețină la sursă nici impozit pe cedarea folosinței bunurilor și nici contribuție de asigurări de sănătate. Declararea veniturilor și plata impozitelor și contribuțiilor datorate în acest caz sunt obligații care revin membrilor asociați.”

În consecință, petenta solicită ca în emiterea deciziei de soluționare a contestației să se țină cont de practica judiciară relevantă la care s-a făcut trimitere.

**II.** Inspekția fiscală s-a efectuat în vederea verificării obligațiilor fiscale de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (pentru perioada 01.01.2011 – 31.10.2016), impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor (pentru perioada 01.01.2012 – 31.10.2016) și contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit (pentru perioada 01.01.2014 – 31.10.2016), fiind emisă Decizia de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .... /12.12.2016, în care referitor la sumele ce fac obiectul contestației, s-au constatat următoarele:

**1.** Referitor la *impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice*, în sumă de .... lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea Agricolă X , înființată în baza Legii nr. 36/1991, a acordat membrilor fondatori ai asociației pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia ca aport în societate – drept de folosință evaluat și înregistrat în capitalul social al societății –, drepturi constând în produse agricole (grâu, orz, porumb etc.) și bani.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile în natură, precum și cele în bani, acordate membrilor asociați care dețin terenurile aduse în folosința societății agricole înființate în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, corespunzătoare titlurilor de participare deținute în societatea agricolă, constituie venituri din dividende.

Astfel, în considerarea dispozițiilor art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada 01.01.2011 – 31.12.2015) și art. 97 alin. 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare în perioada 01.01.2016 – 31.10.2016) și având în vedere sumele de bani acordate, iar în cazul drepturilor în natură, prețul de cost al acestora (pentru cereale), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe dividende suplimentar în sumă totală de ... lei.

Conform deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că în anul 2016, în mod eronat, petenta a calculat, declarat (prin declarația cod 100 aferentă lunii august 2016) și virat la bugetul de stat suma de ... lei ca impozit pe dividende, considerând atât drepturile acordate membrilor fondatori, cât și membrilor nefondatori ca reprezentând venituri din investiții (dividende); în fapt, în luna august 2016, petenta trebuia să calculeze, declare și să plătească un impozit pe dividende în sumă de ... lei, rezultând astfel o diferență de ... lei reprezentând impozit pe dividende virat în plus.

În concluzie, raportat la modul de declarare și plată a impozitului pe veniturile din dividende, așa cum s-a arătat în cele ce preced, în sarcina petentei s-a stabilit suplimentar impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în sumă de .... lei (... lei – ... lei).

**2. Referitor la *impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor*, în sumă de .... lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

În perioada verificată (01.01.2012 – 31.10.2016), Societatea Agricolă X a acordat membrilor nefondatori ai asociației, pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia pentru a fi lucrat în cadrul asociației – care nu a fost evaluat și înregistrat în capitalul asociației, foloase constând în produse agricole și bani.

Urmare a acestei constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile în natură, precum și cele în bani acordate membrilor neasociați și care nu dețin dreptul de folosință asupra terenurilor înregistrat în capitalul social din cadrul unei societăți agricole înființate în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare, corespunzător suprafețelor de teren puse la dispoziția acesteia, constituie venituri din cedarea folosinței bunurilor agricole, impunerea urmând să se facă potrivit prevederilor cap. IV „Venituri din cedarea folosinței bunurilor” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2015), respectiv potrivit prevederilor cap. IV „Venituri din cedarea folosinței bunurilor” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, (pentru perioada 01.01.2016 – 31.10.2016).

Având în vedere că societatea nu a constituit și virat impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, precum și faptul că membri neasociați nu au optat pentru impunerea acestor drepturi în sistem real, organele de inspecție au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de .... lei, în conformitate cu dispozițiile art. 62 alin. 2 indice 1, alin. 2 indice 2, alin. 2 indice 3, respectiv alin. 2 indice 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015) și art. 84 alin. 4 – 9 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2016 – 31.10.2016) raportându-se la sumele de bani acordate de societate, respectiv la prețurile stabilite conform Hotărârilor Consiliului Județean Arad – în cazul drepturilor în natură.



**3.** Referitor la *contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor*, în sumă de .... lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală la capitolul privind veniturile din cedarea folosinței bunurilor, în considerarea faptului că societatea agricolă nu are încheiate contracte de arendă cu proprietarii terenurilor agricole exploatate, respectiv faptul că aceștia nu și-au exprimat opțiunea de a impozita aceste venituri în sistem real, iar societatea nu a calculat prin reținere la sursă, nu a declarat și nu a virat la bugetul de stat impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, în sarcina petentei a fost stabilită o contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate datorată pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de .... lei.

La stabilirea contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 296<sup>24</sup> alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2015), respectiv art. 174 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2016 – 31.10.2016).

De asemenea în ceea ce privește decontul de TVA cu sume negative cu obține de rambursare nr. INTERNT-... -2016-24/10/2016 din suma totală de ... lei solicitată la rambursare, organele de inspecție fiscală au aprobat la rambursare suma de ... lei, diferența în cuantum de ... lei fiind respinsă la rambursare conform pct. 2.2.1. din decizia de impunere atacată.

Suma de ... lei (50% din ... lei) reprezentând TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, este aferentă pieselor de schimb și reparațiilor auto destinate unui autoturism ce nu a fost utilizat în mod exclusiv în interesul activităților economice ale societății, situație în care organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate dispozițiile art. 145<sup>1</sup> alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**III.** Societatea Agricolă X cu sediul în comuna ... , jud. Arad, are cod de identificare fiscală .... , si are ca obiect principal de activitate „..... ” – cod CAEN .....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

### **Aspecte procedurale**

Referitor la *invocarea excepției nulității inspecției fiscale raportat la încălcarea procedurii fiscale în derularea și definitivarea inspecției fiscale, precum și la viciile avizelor de inspecție fiscală*, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală a fost inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /22.11.2016, a ordinului de serviciu nr. ... /22.11.2016, precum și a decontului cu sumă negativă a TVA cu opțiune de rambursare cu control anticipat nr. INTERNT -... -2016/24.10.2016, aferent perioadei 01.10.2015 – 30.09.2016, prin s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ... lei.

În timpul inspecției fiscale parțiale, organele de inspecție fiscală au identificat operațiuni care au impus verificarea altor impozite și contribuții, astfel că în conformitate cu art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /06.12.2016 având ca obiective stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale privind:

- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole pentru perioada 01.01.2014 – 31.10.2016;
- impozit pe veniturile din arendarea bunurilor agricole pentru perioada 01.01.2014 – 31.10.2016;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.01.2014 – 31.10.2016.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

***Exercitarea dreptului de apreciere***

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală*

*reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

**ART. 7**

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

**ART. 115**

*Formele și întinderea inspecției fiscale*

*(...)*

*(3) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile.*

**ART. 94**

*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

**ART. 122**

*Avizul de inspecție fiscală*

*(...)*

*(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

*(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).*

*(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;*

*b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;*

*d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*

*e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.*

**ART.118**

***Reguli privind inspecția fiscală***

*(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, s-a reținut că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea identificării de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, a rezultat că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatară, au analizat informațiile existente în baza de date a ANAF.

Referitor la necomunicarea avizului de inspecție fiscală, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în conformitate cu prevederile art. 122 alin. (4) lit. c) și e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, atât Avizul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /22.11.2016 emis inițial, cât și Avizul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /06.12.2016, emis în vederea extinderii perioadei inspecției fiscale și a impozitelor și contribuțiilor supuse inspecției fiscale, au fost comunicate Societății Agricole X , ambele avize purtând semnătura și ștampila reprezentantului legal al societății cu mențiunea „am primit un exemplar” și data remiterii avizelor 22.11.2016, respectiv 06.12.2016, fotocopiile acestora regăsindu-se la dosarul cauzei.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

### **Asupra fondului cauzei**

1. În ceea ce privește *impozitul pe veniturile din dividende* acordate persoanelor fizice în sumă de .... lei, se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea instituirii în sarcina Societății Agricole X a impozitului pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice în sumă de .... lei aferent drepturilor în bani și în natură acordate membrilor asociați pentru dreptul de folosință asupra terenului adus ca aport în societate.*

În fapt, Societatea Agricolă X este o entitate înregistrată în baza **Legii 36/1991** privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură.

Toți **membrii fondatori**, la constituirea asociației au adus ca și aport în natură, dreptul de folosință asupra terenului, drept evaluat în vederea înscrierii la capitalul social al asociației (din documentele existente la dosarul cauzei rezultând că numărul membrilor fondatori, în perioada verificată, este constant - 10), în Anexa nr. 10 la RIF fiind prezentată situația privind calculul impozitului pe dividende aferentă drepturilor acordate membrilor fondatori pentru fiecare an în parte).

În perioada 01.01.2011 – 31.10.2016, Societatea Agricolă X a acordat membrilor fondatori pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia ca aport în societate, drept de folosință evaluat și înregistrat în capitalul social al petentei, bunuri constând în produse agricole și bani.

În drept, Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, prevede:

„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**

Uneltele agricole și alte utilaje, mijloacele materiale și bănești, precum și animalele pot fi aduse în societate, în proprietatea sau numai în folosința acesteia, după caz. Terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații 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 afară celor prevăzute la art. 8, următoarele:

[...]

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

[...]

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

**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 intra în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscrise, suma pe care o vărsa în contul părților subscrise și data declarației.

**ART. 47**

Administratorii sunt 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.

**ART. 58**

Atribuțiile adunării generale sunt 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; [...]"

Potrivit prevederilor de mai sus, se retine că statutul societății agricole cuprinde și modul de împărțire a profitului sau pierderilor, administratorii fiind îndatorați să întocmească bilanțul anual, contul de profit și pierdere, răspund de realitatea vărsămintelor efectuate de către asociați și de existența reală a profitului repartizat.

Distribuțiile pentru drepturile de folosință ale terenului către asociați se fac după aprobarea bilanțului, a contului de profit și pierdere și după aprobarea proiectului de repartitie al profitului.

Referitor la dividende, pentru perioada **01.01.2011 – 31.12.2015**, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„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*

[...]

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

*Definirea 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. [...]*”

iar **începând cu 01.01.2016** sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care prevăd:

„ART. 7

*Definiții ale termenilor comuni*

*În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

(...)

11. *dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:*

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

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, potrivit legii;

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

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la [art. 32](#) și [33](#).

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

(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;

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

ART. 97 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(...)

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”

Analizând aceste prevederi legale rezultă că **începând cu data de 01.01.2016** – data intrării în vigoare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal – argumentația prezentată de petentă în cuprinsul contestației este irelevantă în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres în cuprinsul acestui act normativ (care reprezintă normă legală specială) faptul că 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 reprezintă dividende [art. 7 pct. 11 (ii)].

Referitor la **perioada 01.01.2011 – 31.12.2015**, calificarea de către organele de inspecție fiscală ca dividende a veniturilor în bani sau natură acordate membrilor asociați ca urmare a terenurilor aduse în proprietate comună prin asociere conform Legii nr. 36/1991, se rețin următoarele:

Din dispozițiile legale citate, se desprinde concluzia că, noțiunea de dividend cuprinde sumele plătite în folosul personal al unui participant la persoana juridică, pentru bunurile sau serviciile furnizate. Sunt vizate deci toate persoanele cu sau fără scop comercial și toate veniturile aduse participanților indiferent dacă acestea provin din exploatarea bunurilor deținute în proprietate de către persoana juridică sau din bunurile aduse de către asociați spre folosință. Din *punct de vedere fiscal*, nu numai societățile comerciale datorează dividende, ci și celelalte persoane juridice care îndeplinesc condițiile cerute de legea fiscală, mai precis plata să fie efectuată în folosul unui participant la persoana juridică și să fie datorată pentru bunurile sau serviciile furnizate. Or, societatea agricolă deține bunuri, respectiv terenuri, ce i-au fost furnizate acesteia spre folosință de către asociați – membri fondatori – în vederea exploatării, motiv pentru care venitul realizat din exploatare, constituie dividend. (considerațiile au fost expuse având la bază Sentința civilă nr. **514/2017** a Tribunalului Arad, pronunțată în dosar nr. 7202/108/2016, într-o speță similară – obiectul fiind impozitul pe dividende aferent bunurilor acordate asociaților dintr-o societate agricolă).

Potrivit prevederilor art. 5 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare:

*„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.*

*Societatea agricolă nu are caracter comercial.”*

În conformitate cu prevederile art. 6, art. 8 și art. 16 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificările și completările ulterioare:

- Uneltele agricole și alte utilaje, mijloacele materiale și bănești, precum și animalele pot fi aduse în societate, în proprietatea sau numai în folosința acesteia, după caz. Terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații 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.

- Prin statut se vor determina condițiile pentru admiterea asociațiilor în societate, numărul minim de asociați care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din părți sociale de egala valoare, a căror mărime nu poate fi mai mica de 10.000 lei fiecare, numărul de părți sociale pe care îl poate avea un asociat, modul de evaluare a părților sociale în cazul aportului în natura, inclusiv a folosinței pământului.
- Președintele judecătorei sau judecătorul desemnat de acesta va examina actul de constituire și statutul și, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 11 și 12, va dispune, prin încheiere, înscrierea societății agricole în registrul rezervat anume acestor societăți, ce se va înființa la fiecare judecătorie, de la data prezentei legi. De la data înscrierii societatea agricolă dobândește personalitate juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 71 – Definirea veniturilor, Cap. VII – Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură din Titlul III – Impozitul pe venit al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile din activități agricole cuprind veniturile obținute individual sau într-o formă de asociere, fără personalitate juridică.

Prin urmare, reglementările fiscale privind impozitarea veniturilor obținute de persoanele fizice din activități agricole cuprinse la Titlul III – Cap. VII din Codul fiscal nu sunt aplicabile veniturilor primite de către membrii asociați în societăți agricole constituite conform Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, care dobândesc personalitate juridică de la data înscrierii acestora în Registrul societăților agricole; încheierea judecătorei se va afișa în extras la sediul acesteia și al primăriei pe raza căreia își are sediul societatea, urmând a se publica și în Monitorul Oficial al României, fiind opozabilă *erga omnes*.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. 1 pct. 12 din Titlul I – Dispoziții generale al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, noțiunea de dividend semnifică – o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, cu excepțiile prevăzute de lege.

Având în vedere că dreptul de folosință asupra terenului agricol este evaluat pentru a se determina numărul de părți sociale subscrise de către fiecare membru asociat, corespunzătoare aportului în natură la capitalul social, rezultă că din punct de vedere fiscal, veniturile în bani și în natură primite de persoanele fizice membri asociați, drept consecință a deținerii părților sociale, sunt asimilate dividendelor și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende.

Veniturile din dividende se supun impunerii în conformitate cu prevederile Cap. V – Venituri din investiții al Titlului III – Impozitul pe venit din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal. Astfel, potrivit prevederilor art. 67 alin. 1 din Codul fiscal veniturile sub formă de dividende se impun cu o cotă de 16% din suma acestora.

Deoarece veniturile primite de persoanele fizice, membri asociați în societatea agricolă sunt asimilate din punct de vedere fiscal veniturilor din dividende, 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.

Din aceste prevederi, rezultă că pentru asociații care primesc distribuția în bani sau în natură, această distribuție reprezintă venit din investiții și îmbracă forma dividendului.

Din punct de vedere fiscal, veniturile din dividende se impun cu cota de 16% (în perioada de aplicabilitate a Legii nr. 571/2003), respectiv 5% (în perioada de aplicabilitate a Legii nr. 227/2015), la data plății dividendelor, iar persoana juridică care distribuie dividendele este obligată la calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din dividende.

Societatea Agricolă X este entitate înregistrată în baza Legii 36/1991, dobândind personalitate juridică de la data înscrierii în Registrul societăților agricole, iar pentru terenurile agricole aduse în folosința societății agricole de către membrii fondatori, drept de folosință evaluat și înregistrat în capitalul social al petentei, asociații nu datorează impozit pe venituri din arendă, ci datorează impozit pe veniturile din dividende obținute de aceștia de la societate.

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 același sens este și Decizia civilă nr. **752/2009** a Curții de Apel București, care a statuat că: „dreptul de folosință cu privire la suprafața de teren aparținând membrilor asociați a fost evaluat și înregistrat în capitalul Societății Agricole .... , astfel că veniturile realizate și repartizate asociaților constituie venituri din dividende care se impozitează conform prevederilor Titlului III – Impozit pe venit,

Capitolul V – Venituri din investiții, art. 65 alin. 1 lit. a) și art. 67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.”

2. În ceea ce privește *impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor* în sumă de .... lei, se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea instituirii în sarcina Societății Agricole X a impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de .... lei aferent dreptului de folosință asupra terenului agricol neevaluat și neînregistrat în capitalul social sub formă de părți sociale.***

În fapt, Societatea Agricolă X a acordat membrilor nefondatori ai asociației, pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia pentru a fi lucrat în cadrul asociației – care nu a fost evaluat și înregistrat în capitalul asociației, foloase constând în produse agricole și bani.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că terenurile agricole aflate în proprietatea membrilor asociației care au fost aduse ca aport, în natură, la capitalul social nu au fost evaluate și înregistrate în capitalul social sub formă de părți sociale, la data controlului, capitalul social al petentei fiind compus din aportul în natură a celor 10 membri fondatori.

În drept, pentru perioada **01.01.2011 – 31.12.2015** sunt aplicabile prevederile art. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, alin. (1) și alin. (2) ce prevede:

***„ART. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal***

***(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 , care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impunerii.***

***(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”***

Așadar conform acestor prevederi legale se retine faptul ca in materia impunerii sunt aplicabile prevederile Codului Fiscal, acesta fiind actul normativ care precizează cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale

obligatorii, contribuabilii care au obligația de plata a acestora, precum și modul de calcul și de plată al acestora.

În materie fiscală dispozițiile Legii 571/2003 privind Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevalează asupra altor prevederi din alte acte normative, astfel ca în caz de conflict între acestea se aplică dispozițiile Codului fiscal.

Sediul materiei în ceea ce privește drepturile în bani sau natură acordate membrilor în cazul cărora dreptul de folosință asupra terenului agricol nu s-a evaluat și nu s-a înregistrat în capitalul social sub formă de părți sociale, este reprezentant de Legea nr. nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, (pentru perioada anterioară datei de 01.01.2016), respectiv:

*„Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor*

*ART. 62*

*(...)*

***(2<sup>1</sup>) În cazul veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite.***

*(2<sup>2</sup>) În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se va face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceluiași termen direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.*

*(2<sup>3</sup>) Venitul net din arendă se stabilește la fiecare plată prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.*

*(2<sup>4</sup>) Impozitul pe veniturile din arendă se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venit la momentul plății venitului, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, impozitul fiind final.*

*(2<sup>5</sup>) Impozitul astfel calculat și reținut pentru veniturile din arendă se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.*

***(2<sup>6</sup>) În cazul în care optează pentru determinarea venitului net din arendă în sistem real, contribuabilii sunt obligați să precizeze în scris, în contractul/raportul juridic încheiat, la momentul încheierii acestuia. Modalitatea de impunere aleasă este aplicabilă pentru toate veniturile realizate în baza contractului/raportului juridic respectiv.***

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1), (2) și (21)-(25), **contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.**

(4) Dispozițiile privind opțiunea prevăzută la art. 51 alin. (2) și (3) se aplică și în cazul contribuabililor menționați la alin. (3).”

iar **ulterior datei de 01.01.2016** este aplicabilă Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 84

Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

(...)

(4) În cazul veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe **baza raportului juridic/contractului** încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite.

(5) În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit, în cadrul aceluiași termen, direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.

(6) În cazul în care prețurile medii ale produselor agricole, stabilite potrivit prevederilor alin. (5), au fost modificate în cursul anului fiscal de realizare a venitului, potrivit procedurii de la alin. (5) noile prețuri pentru evaluarea în lei a veniturilor din arendă exprimate în natură, pentru determinarea bazei impozabile, se aplică începând cu data de 1 a lunii următoare comunicării acestora către direcțiile generale regionale ale finanțelor publice.

(7) Venitul net din arendă se stabilește la fiecare plată prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 40% asupra venitului brut.

(8) Impozitul pe veniturile din arendă se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venit la momentul plății venitului, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, impozitul fiind final.

(9) Impozitul astfel calculat și reținut pentru veniturile din arendă se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că impozitarea veniturilor din arendă se efectuează prin două modalități, respectiv: fie prin reținere la sursă, fie în sistem real pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

**În cazul impozitului stabilit prin reținere la sursa, impozitul pe venitul din arendă se calculează și se reține de către arendaș în momentul plății venitului**

prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, **impozitul fiind final**, caz în care proprietarul bunurilor nu mai are obligația depunerii Declarației 200 privind venitul realizat, singura obligație fiind înregistrarea contractului de arendare în termen de 15 zile de la încheiere, la organul fiscal de domiciliu, iar arendașul declara impozitul reținut în Declarația 100.

**Prin excepție** de la regula de impozitare de mai sus, persoana fizică putea opta pentru determinarea venitului net din cedarea bunurilor în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, caz în care proprietarul bunurilor avea obligația depunerii Declarației 200 privind veniturile realizate.

Așadar, contribuabilii pot opta pentru stabilirea impozitului pe venit ca impozit final sau în sistem real, în scris odată cu încheierea contractului sau prin act adițional dacă există un contract în derulare.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține ca, Societatea Agricolă X este o societate înființată în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, care prevede:

*„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.*

*Uneltele agricole și alte utilaje, mijloacele materiale și bănești, precum și animalele pot fi aduse în societate, în proprietatea sau numai în folosința acesteia, după caz. Terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații 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. 8*

*Prin statut se vor determina condițiile pentru admiterea asociaților în societate, numărul minim de asociați care nu poate fi mai mic de 10, capitalul social format din părți sociale de egală valoare, a căror mărime nu poate fi mai mică de 10.000 lei fiecare, numărul de părți sociale pe care îl poate avea un asociat, modul de evaluare a părților sociale în cazul aportului în natura, inclusiv a folosinței pământului.*

*Despre asociați. Drepturile și obligațiile lor*

*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 subscribe, suma pe care o vărsa în contul părților subscribe și data declarației.**

ART. 26

*O dată cu declarația, semnatul trebuie să facă, la casieria societății, vărsământul prevăzut în statut.*

(...)

ART. 28

*Asociații admis răspunde pentru obligațiile asumate de societate, înainte de intrarea lui, potrivit prevederilor art. 7 din prezenta lege, proporțional cu folosul realizat.”*

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 intra în societate, numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscribe, suma pe care o vărsa în contul părților subscribe și data declarației.

De asemenea sunt incidente și dispozițiile art. 47 și 58 din Legea nr. 36/1991:

„ART. 47

*Administratorii sunt 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.*

ART. 58

*Atribuțiile adunării generale sunt 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;[...]*”

Potrivit prevederilor de mai sus, se retine că statutul societății agricole cuprinde și modul de împărțire a profitului sau pierderilor, administratorii fiind îndatorați să întocmească bilanțul anual, contul de profit și pierdere, răspund de realitatea vărsămintelor efectuate de către asociați și de existența reală a profitului repartizat. Distribuțiile pentru drepturile de folosință ale terenului către asociați se fac după aprobarea bilanțului, a contului de profit și pierdere și după aprobarea proiectului de repartitie al profitului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Societatea Agricolă X este o societate înființată în baza Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, de către un număr de 10 (zece) membri fondatori – număr care este constant pe întreaga perioadă verificată, cum de asemenea este constant și terenul deținut de aceștia (50 ha).



În perioada verificată, ulterior constituirii societății agricole, în condițiile legii, o serie de proprietari de terenuri au întocmit cereri, aprobate de consiliul de administrație al petentei, care conform filei 3 din adresa înregistrată de petentă la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../27.03.2017, au următorul conținut:

„Subsemnatul ..... proprietar al suprafeței de ..... Hectare, ce o voi primi (am primit-o) în baza legii 18/1991 declar că doresc să lucrez această suprafață în cadrul societății agricole „X ” asupra căruia îmi mențin dreptul de proprietate”, care în opinia petentei conferă acestora calitatea de asociat al societății conform art. 25 din Legea nr. 36/1991, fapt care nu se susține în condițiile în care deși petenta invocă art. 25 referitor la dobândirea calității de asociat ulterior constituirii societății agricole, prin semnarea unei declarații, petenta nu a respectat *in integrum* dispozițiile acestuia, respectiv nu sunt precizate **„numărul și valoarea părților sociale ce urmează a fi subscribe, suma pe care o vărsa în contul părților subscribe”**”.

Legiuitorul a dat posibilitatea dobândirii calității de asociat al unei societăți agricole după constituire, dar cu respectarea în totalitate a dispozițiilor legale.

Învederăm că însăși petenta în adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../27.03.2017, a arătat că „proprietarii terenurilor dețin calitatea de asociați în cadrul societății X , **chiar dacă drepturile de folosință asupra terenurilor pe care le au în proprietate nu au fost înregistrate în contabilitate în contul de capital social.**”, recunoscând astfel constatarea organelor de inspecție fiscală că Societatea Agricolă X a acordat membrilor nefondatori ai asociației, pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia pentru a fi lucrat în cadrul asociației – care nu a fost evaluat și înregistrat în capitalul asociației, foloase constând în produse agricole și bani.

În consecință, în condițiile în care din susținerile părților și din documentele existente la dosarul cauzei rezultă faptul că membrii asociați (denumire improprie în situația nerespectării în totalitate a dispozițiilor art. 25 din Legea nr. 36/1991, așa cum am demonstrat în cele ce preced) au adus în folosință suprafețele de teren deținute în proprietate, care nu au fost evaluate și incluse în capitalul Societății Agricole, respectiv nu au intrat în capitalul sau patrimoniul societății în schimbul unor acțiuni sau părți sociale, iar produsele primite sunt în raport de suprafața de teren cedată în folosință și nu în raport de părți sociale sau acțiuni, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că produsele primite nu au natura juridică a dividendelor, ci sunt venituri din cedarea folosinței bunurilor.

Subliniem faptul că și în situația ipotetică în care toți proprietarii de terenuri, ulterior constituirii societății agricole, ar fi întocmit, în condițiile legii, declarațiile prevăzute la art. 25 din Legea nr. 36/1991 și aceste declarații ar fi fost aprobate de consiliul de administrație al societății agricole, acest fapt nu reprezintă înscrierea acestor proprietari de terenuri în capitalul social al petentei în condițiile în care nu sunt îndeplinite prevederile legale care reglementează modificarea

statutului unei societăți agricole, respectiv art. 22 din același act normativ care dispune:

„ART. 22

*Orice **modificare a statutelor** trebuie să fie hotărâtă de adunarea generală. Ea nu este opozabilă terților decât după îndeplinirea formalităților de înscriere în registrul societăților agricole, la partida corespunzătoare, prin încheierea judecătoreii și după satisfacerea cerințelor de publicitate prevăzute în art. 16 alin. 2.*

*Dispozițiile alin. 1 sunt aplicabile în mod corespunzător și în cazul schimbărilor intervenite în persoana administratorilor și a cenzorilor. Persoanele care capătă o noua semnătură socială vor depune, cu ocazia îndeplinirii formalităților de schimbare, la judecătorie, speciamentele semnăturilor.”*

Referitor la susținerile petentei în ceea ce privește faptul că între Societatea Agricolă X și proprietarii de terenuri care le-au adus spre folosința societății, fără să fi fost evaluate și incluse în capitalul Societății Agricole, nu sunt încheiate contracte de arendă care să respecte dispozițiile Noului Cod civil și respectiv a Legii nr. 16/1994 a arendării, se rețin următoarele:

- în primul rând subliniem faptul că legiuitorul nu s-a prevalat strict de obligativitatea existenței unor contracte de arendă, în situația în care la art. 62 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal face trimitere la „venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți”, ci și a unor raporturi juridice;
- tocmai inexistența acestor contracte, în situația în care starea de fapt a confirmat drepturile și obligațiile dintr-un contract de arendă (proprietarii de terenuri și-au cedat dreptul de folosință al terenurilor, fără evaluarea și includerea în capitalul societății, în schimbul unor foloase materiale sau a unor bunuri) le-a permis organelor de inspecție fiscală să facă trimitere la dispozițiile privind „reîncadrarea forme unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic” (art. 11 din Vechiul și Noul Cod Fiscal), din cuprinsul RIF și a Deciziei de impunere atacate nerezultând că operațiunile în cauză ar fi fost calificate drept „artificiale”; fiind de asemenea incident principiul prevalenței conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal astfel cum este reglementat la art. 14 din Noul Cod de procedură fiscală;
- în ce privește susținerea petentei conform căreia contractul de arendă trebuie încheiat în formă scrisă sub sancțiunea nulității, se reține că într-adevăr, Codul civil reglementează sancțiunea nulității în cazul neîncheierii în formă scrisă a contractului de arendă, dar sancțiunea operează față de părțile raportului juridic (arendaș și arendator), autoritatea fiscală supunându-se legilor sale speciale, respectiv Codul de procedură fiscală și Codul fiscal, cum de altfel a și procedat prin aplicarea art. 11 din Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată;

- faptul că între cele două părți (arendaș și arendator) nu s-au încheiat contracte în formă scrisă, dar cum recunoaște și petenta au existat **înțelegeri verbale**, în urma cărora terenurile au fost lucrate de către Societatea Agricolă X, iar proprietarii terenurilor au obținut venituri (în bani și/sau produse) conturează tocmai starea de fapt care ar fi generat drepturi și obligații în sarcina părților rezultate dintr-un contract dearendă;
- învedereăm că organele de inspecție fiscală nu au estimat veniturile realizate de către Societatea X din activități agricole și nici distribuiri în natură efectuate de către aceasta, cuantumul acestor distribuiri stabilindu-se în baza cantităților de produse agricole distribuite conform documentelor prezentate de petentă și a costului de producție al acestora înregistrat în evidența contabilă a societății.

În ceea ce privește punctul de vedere la care instanțele din România au achiesat, (a se vedea hotărârile judecătorești invocate la punctul 1. din cap. III al prezentei) referitor la impozitul pe dividende (care a făcut obiectul analizei instanțelor, din care s-a prezentat extras), raportându-ne la acestea, învedereăm că *per a contrario*, în situația în care Societatea Agricolă X a acordat proprietarilor de terenuri (denumiți impropriu asociați) foloase constând în produse agricole și bani pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia pentru a fi lucrat în cadrul asociației – care nu a fost evaluat și înregistrat în capitalul asociației, în cauză devin incidente dispozițiile cap. IV „Venituri din cedarea folosinței bunurilor” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015), respectiv cap. IV „Venituri din cedarea folosinței bunurilor” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 – 31.10.2016).

Sintetizând cele expuse la pct. III.1 și III.2 al prezentei, raportat la dispozițiile legale incidente, starea de fapt constatată și jurisprudența instanțelor naționale, referitor la cedarea dreptului de folosință a terenurilor proprietate personală, se conturează două situații juridice cu consecințele fiscale aferente, astfel:

**1.** dreptul de folosință asupra terenului agricol s-a evaluat și s-a înregistrat în capitalul social al societății agricole sub formă de părți sociale, situație în care drepturile în bani sau în natură acordate proprietarilor de terenuri reprezintă venituri din dividende, impunerea fiind realizată potrivit art. 7 alin. (1) raportat la cap. V „Venituri din investiții” din Titlul III „Impozitul pe venit” al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015), respectiv art. 7 alin. (1) raportat la cap. V „Venituri din investiții” din Titlul IV „Impozitul pe venit” al Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și

2. dreptul de folosință asupra terenului agricol nu s-a evaluat și nu s-a înregistrat în capitalul social al societății agricole sub formă de părți sociale, situație în care drepturile în bani sau în natură acordate proprietarilor de terenuri reprezintă venituri din cedarea folosinței bunurilor, impunerea fiind realizată potrivit cap. IV „Venituri din cedarea folosinței bunurilor” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015), respectiv cap. IV „Venituri din cedarea folosinței bunurilor” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016 – 31.10.2016).

În ceea ce privește jurisprudența depusă de petentă la dosarul cauzei, respectiv Sentința civilă nr. .../2014 a Tribunalului Satu-Mare în dosar nr. .../83/2014, definitivă prin Decizia nr. .../2015 a Curții de Apel Oradea, respectiv Decizia nr. ..../21.03.2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. .../108/2012, învederăm că acestea nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, în condițiile în care controlul de legalitate al instanței a vizat stabilirea în sarcina reclamantei a obligațiilor fiscale suplimentare de plată privind TVA, respectiv accesorii aferente, suma reprezentând TVA fiind respinsă la rambursare pe motivul că „această sumă reprezintă TVA aferent produselor agricole acordate membrilor săi asociați pe bază de borderou.”, TVA reprezentând o categorie de impozit reglementat la Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în timp ce impozitul pe venit (aferent veniturilor din investiții, respectiv veniturilor din cedarea folosinței bunurilor) este prevăzut la Titlul III al aceluiași act normativ.

Referitor la concluzia petentei cu privire la faptul că „regimul fiscal aplicabil veniturilor realizate de către membrii asociați în Societatea Agricolă X este prevăzut la Cap. VII din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru veniturile realizate din activități agricole, din valorificarea produselor agricole în stare naturală de pe terenurile agricole proprietate privată a persoanelor fizice, fiind statuat de art. 71 alin. (1) litera a), cu trimiterea la art. 73 alin. (1), (2) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, impozitul determinându-se în baza declarației depuse de către contribuabil până cel târziu la data de 25 mai a fiecărui an de impunere, impozitul calculat fiind impozit final”, se reține că, însăși petenta, în anul 2016, a considerat – în mod corect – că nu se încadrează în prevederile cap. VII din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru veniturile realizate din activități agricole, din valorificarea produselor agricole în stare naturală de pe terenurile agricole proprietate privată a persoanelor fizice, calculând, înregistrând și virând la bugetul de stat impozit pe dividende. Singura inadvertență constă în faptul că, petenta a omis să facă distincție (conform dispozițiilor Legii nr. 36/1991) între membrii asociați al căror drept de folosință a terenurilor a fost evaluat și înregistrat în capitalul social (pentru care este corect să se calculeze impozit pe dividende pentru distribuirile acordate) și ceilalți membri al căror drept de folosință a terenurilor nu a

fost evaluat și nu a fost înregistrat în capitalul social, caz în care distribuiri acordate sunt asimilate veniturilor din arendarea bunurilor agricole.

Mai mult, prevederile Cap. VII din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de petentă, pentru veniturile realizate din activități agricole în stare naturală de pe terenurile agricole proprietate privată a persoanelor fizice nu le sunt aplicabile proprietarilor de terenuri administrate de către Societatea X, în condițiile în care **veniturile acestor proprietari nu sunt obținute individual sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică**, aceștia dându-și acordul (verbal, conform susținerilor petentei) pentru ca terenurile deținute să fie utilizate de o societate cu personalitate juridică.

3. În ceea ce privește *contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor* în sumă de .... lei, se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea instituirii în sarcina Societății Agricole X a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice în sumă de .... lei, în condițiile în care în sarcina petentei s-a stabilit conform pct. 2, impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent dreptului de folosință asupra terenului agricol neevaluat și neînregistrat în capitalul social sub formă de părți sociale.*

În fapt, Societatea Agricolă X a acordat membrilor nefondatori ai asociației, pentru dreptul de folosință asupra terenului adus de către aceștia pentru a fi lucrat în cadrul asociației – care nu a fost evaluat și înregistrat în capitalul asociației, foloase constând în produse agricole și bani.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală la capitolul privind veniturile din cedarea folosinței bunurilor, în considerarea faptului că societatea agricolă nu are încheiate contracte de arendă cu proprietarii terenurilor agricole exploatate, respectiv faptul că aceștia nu și-au exprimat opțiunea de a impozita aceste venituri în sistem real, iar societatea nu a calculat prin reținere la sursă, nu a declarat și nu a virat la bugetul de stat impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, în sarcina petentei a fost stabilită o contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate datorată pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de .... lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

» pentru perioada **01.01.2011 – 31.12.2015** - Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„Plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale

ART. 296<sup>24</sup>

(...)

*(10) Pentru contribuabilii care realizează venituri din arendarea bunurilor agricole în regim de reținere la sursă a impozitului, obligațiile reprezentând contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate se calculează prin aplicarea cotei de contribuție asupra bazei de calcul prevăzute la art. 296<sup>22</sup> alin. (2<sup>2</sup>), se rețin și se virează de către plătitorul de venit până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care au fost plătite veniturile.”*

» pentru perioada **01.01.2016 – 31.10.2016** - Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„Stabilirea, plata și declararea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din activități independente, din activități agricole, silvicultură, piscicultură, din asocieri fără personalitate juridică, precum și din cedarea folosinței bunurilor*

*ART. 174*

*Plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate*

*(...*

*(8) Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată potrivit alin. (7) se calculează prin aplicarea cotei de contribuție prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 171 și art. 173 alin. (2), după caz, se reține și se plătește de către plătitorul de venit până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care au fost plătite veniturile.”*

Potrivit prevederilor art. 296<sup>24</sup> alin. (4<sup>2</sup>) și alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilii care realizează venituri din arendarea bunurilor datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate; prevedere legală ce este reluată și în conținutul Noului Cod fiscal.

În condițiile în care în cuprinsul contestației nu a fost contestat modul de calcul a contribuției, motiv pentru care în cuprinsul prezentei nu vom face referire la acest aspect, organele de inspecție fiscală fiind cele care au competența calculării contribuției de asigurări sociale de sănătate.

În ceea ce privește *legalitatea* stabilirii contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cauză sunt valabile *mutatis mutandis*, argumentele prezentate la secțiunea 2. în care a fost analizată legalitatea stabilirii impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, argumente pe care nu le vom mai relua.

Învederăm că referitor la aplicarea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru venitul din arendă, în data de 20 septembrie 2013 a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr. 593, Ordonanța de urgență nr. 88/2013 *privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare pentru îndeplinirea unor angajamente convenite cu organisme internaționale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative*, prin care a fost instituită obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru venitul din arendă. Neadoptarea

măsurii de cuprindere în baza de calcul a contribuției de sănătate a veniturilor din arendă ar fi condus la subfinanțarea sistemului public de sănătate și la nerespectarea angajamentelor asumate cu organismele internaționale, precum și la *perpetuarea inechității în aplicarea principiului contributivității*.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus la pct. 1. – 3. ale cap. III din prezenta decizie, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligațiile fiscale de natura: impozit pe veniturile din dividende (... lei) impozitului pe veniturile din cedarea folosinței (... lei) și contribuției individuală de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor obținute din arendă (... lei), contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*.

**4.** Referitor la suma de ... lei reprezentând *taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare conform pct. 2.2.1. din decizia de impunere atacată*, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a solicitat desființarea „ÎN TOT” a actelor administrative atacate, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA nu au fost invocate motive de fapt și de drept referitor la diferența în quantum de ... lei fiind respinsă la rambursare conform pct. 2.2.1. din decizia de impunere atacată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„ART. 269*

*Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*(...)*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală dispune:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)*

b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 280 din Codul de procedură fiscală - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.

12.2. Aceste soluții nu sunt prevăzute limitativ.”

Referitor la desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale, art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

„Art. 50. – (1) **Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.**”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale sus citate, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, urmează să fie respinsă ca lipsită de interes.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11 și pct. 12 din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, pentru suma totală de ..... lei reprezentând:



- .... lei – impozit pe veniturile din dividende
- .... lei – impozit pe veniturile din cedarea folosinței
- .... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor obținute din arendă.

- ***respingerea ca lipsită de interes*** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /12.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea Agricolă X

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,