

D E C I Z I E nr. 4155/394/29.09.2016

privind soluționarea contestației formulată de Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /26.07.2016

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 ... /14.07.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /26.07.2016, asupra contestației formulate de

Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU
CUI: ... ,
cu sediul în sat ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /12.07.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /26.07.2016.

Petenta Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea în parte a acesteia.

Suma totală contestată este de **... lei** și reprezintă:

- taxa pe valoarea adăugată - ... lei
- impozit pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice – ... lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ... , 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. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere, pentru următoarele motive:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.02.2016 – 31.03.2016, petenta arată că, în opinia sa, în mod corect a aplicat mecanismul taxării inverse, în cazul livrării de cereale efectuate, în condițiile în care prin lege, pentru aplicarea art. 331 al. 2 lit. c din Legea nr. 227/2015, nu sunt stabilite „criterii clare care să definească în mod explicit noțiunea de consumator final” și nici modul prin care producătorii de cereale pot verifica dacă beneficiarul se încadrează în sintagma „consumator final”.

Mai mult, petenta apreciază că societățile de morărit – de tipul beneficiarului livrării de cereale – nu pot fi considerate „consumator final” în situația în care „cerealele achiziționate nu sunt destinate consumului, acestea păstrându-și substanța și reprezentând o materie primă, transformată pe fluxul tehnologic în marfă”.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, petenta face o paralelă între societățile agricole constituite în baza Legii nr. 36/1991 și societățile comerciale constituite în baza Legii nr. 31/1990, concludând că societățile agricole au un regim juridic special, având următoarele caracteristici:

- produsele agricole repartizate membrilor asociați nu au regim fiscal de masă impozabilă, neconstituind profit, astfel încât asupra valorii acestora nu se datorează impozit per dividende;
- retribuiția acordată în natură membrilor asociați nu reprezintă o consecință a distribuirii profitului obținut de societate, ci îndeplinirea obligației corelative a societății, consecință a exploatării în comun a terenurilor aduse în folosință, proporțional cu suprafața deținută de către fiecare membru asociat;
- produsele atribuite în natură nu au legătură cu profitul societății, nefiind părți ale acestuia, ele urmând a se acorda înaintea închiderii exercițiului financiar anual, indiferent dacă societatea înregistrează sau nu profit.

Analizând definițiile dividendului cuprinse în Legea nr. 31/1990 (art. 67 alin. 1), respectiv din Legea nr. 517/2003 (art. 7 alin. 1 pct. 12), petenta apreciază că pentru a fi considerată dividend, distribuția în natură trebuie să îndeplinească, în mod cumulativ, două cerințe, și anume: distribuția să se facă în contextul prevederilor art. 67 alin. 1 și 2 din Legea nr. 31/1990, respectiv să fie efectuată în condițiile art. 7 alin. 1 pct. 12 din Legea nr. 517/2003 în contul deținerii unor titluri de participare (acțiuni, părți sociale) la persoana juridică respectivă.

Raportându-se la normele legale de mai sus, petenta precizează că în cazul societăților agricole, distribuția de produse reprezintă consecința terenului agricol adus în exploatare comună în societate, teren care „nu face parte din capitalul societății, și nici măcar din patrimoniul social al acesteia, deci nu se

constituie nici în acțiuni și nici în părți sociale (titluri de valoare), rămânând pur și simplu în proprietatea asociatului.”.

În susținerea contestației, petenta invocă dispozițiile art. 139 alin. 1 din Constituția României, pe care-l citează.

În concluzie, petenta apreciază că „produsele în natură acordate membrilor asociați reprezintă profitul obținut de aceștia de pe urma exploatarea în asocieră a terenurilor lor, operațiunea de acordare a acestor drepturi neputând fi încadrată în noțiunea de livrare de bunuri sau prestări de servicii, așa cum este reglementată de codul fiscal și, prin urmare, această operațiune nu poate fi purtătoare de impozit pe dividende” și în consecință solicită admiterea contestației și anularea în parte a deciziei de impunere atacată.

II. Inspekția fiscală s-a efectuat în vederea verificării obligațiilor fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată (pentru perioada 01.03.2012 – 30.04.2016), impozitului pe veniturile din arendarea bunurilor agricole (pentru perioada 01.01.2011 – 31.03.2016), impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (pentru perioada 01.01.2011 – 31.03.2016) 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 – 31.03.2016), fiind emisă Decizia de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-AR ... /14.06.2016 în care referitor la sumele ce fac obiectul contestației, s-au constatat următoarele:

A. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2016 – 31.03.2016, în sumă de ... lei, organele de inspekție fiscală au stabilit următoarele:

1. Organele de inspekție fiscală au stabilit că operațiunea prin care petenta a acordat cu titlu gratuit angajaților săi cantitatea de ... kg pâine produsă de către aceasta, reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată, motiv pentru care în sarcina petentei a fost stabilită o TVA suplimentară în sumă de lei conform 286 alin. 1 lit. c) și art. 291 alin. 1 din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 36 din HG nr. 1/2016, prin aplicarea cotei standard de TVA asupra costului de producție (ajustat cu cheltuielile pentru care nu s-a dedus TVA) conform situației prezentată în Anexa nr. 13 la RIF.

2. Organele de inspekție fiscală au constatat că petenta în perioada 01.02.2016 – 30.03.2016 a efectuat livrări de cereale (grâu) către o societate comercială al cărei obiect principal de activitate îl constituie activitățile de morărit pentru care a aplicat taxarea inversă.

Astfel în situația în care societatea comercială către care s-au efectuat livrările are calitatea de consumator final, în considerarea prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, în sarcina petentei a fost stabilită o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

B. În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU, înființată în baza Legii nr. 36/1991, a acordat membrilor asociați 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, porumb, triticale, floarea soarelui), produse alimentare (ulei) 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 – 31.03.2016) și având în vedere sumele de bani acordate, iar în cazul drepturilor în natură, prețul de cost al acestora (pentru cereale), respectiv prețul de cumpărare (pentru ulei), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe dividende suplimentar în sumă totală de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr. 11 la RIF.

III. Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU cu sediul în sat ... , jud. Arad are cod de identificare fiscală ... , și are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase ” – 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:

A. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2016 – 31.03.2016, în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de 7 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a punerii la dispoziția angajaților cu titlu gratuit de către petentă a cantității de ... kg pâine, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, petenta a înțeles să conteste taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.02.2016 – 31.03.2016, motivațiile sale vizând în mod exclusiv livrările efectuate de petentă către o societate comercială având ca obiect principal de activitate „activități de morărit”.

Conform Deciziei de impunere nr. F-AR... /14.06.2016, la fila 10, suma de ... lei pe care petenta o contestă este compusă din ... lei și ... lei.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de lei în cuprinsul contestației nu sunt prezentate argumente de fapt și de drept cu privire la această obligație fiscală.

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;”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

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

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru obligația fiscală de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a punerii la dispoziția angajaților cu titlu gratuit de către petentă a cantității de ... kg pâine, petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși petenta contestă TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), pentru suma totală de 7 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a punerii la dispoziția angajaților cu titlu gratuit de către petentă a cantității de ... kg pâine, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, pentru suma de 7 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată se va respinge ca nemotivată contestația formulată de Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art. 279 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015.

2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă livrărilor de cereale (grâu) efectuate de petentă către o societate comercială considerată consumator final și pentru care petenta a aplicat taxarea inversă, **cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal a fost stabilită această obligație fiscală în sarcina petentei în condițiile în care atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați în scopuri de TVA.**

În fapt, în perioada 01.02.2016 – 30.03.2016 petenta a efectuat livrări de cereale (grâu) către o societate comercială al cărei obiect principal de activitate îl constituie activitățile de morărit pentru care a aplicat taxarea inversă.

În drept, art. 291 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015:

„**ART. 291 – Cotele**

(...)

(2) *Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:*

(...)

e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;

ART. 331 - Măsuri de simplificare

(1) *Prin excepție de la prevederile [art. 307](#) alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform [art. 316](#).*

(2) *Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:*

(...)

c) livrarea de cereale și plante tehnice, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;”

H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Pct. 109

(...)

(7) Codurile NC aferente cerealelor, plantelor tehnice, semințelor oleaginoase și sfeclii de zahăr, prevăzute la art. 331 alin. (2) lit. c), sunt următoarele:

<i>COD NC</i>	<i>PRODUS</i>
<i>1001</i>	<i>Grâu și meslin</i>
<i>1002</i>	<i>Secară</i>
<i>1003</i>	<i>Orz</i>
<i>1004</i>	<i>Ovăz</i>
<i>1005</i>	<i>Porumb</i>
<i>10086000</i>	<i>Triticale</i>
<i>1201</i>	<i>Boabe de soia, chiar sfărâmate</i>
<i>120400</i>	<i>Semințe de in, chiar sfărâmate</i>
<i>1205</i>	<i>Semințe de rapiță sau de rapiță sălbatică, chiar sfărâmate</i>
<i>120600</i>	<i>Semințe de floarea-soarelui, chiar sfărâmate</i>
<i>121291</i>	<i>Sfeclă de zahăr</i>

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au solicitat un punct de vedere Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind aplicarea taxării inverse la cereale având în vedere modificările legislative în vigoare începând cu anul 2016, respectiv referitor la stabilirea calității de „consumator final” a cumpărătorului.

Ulterior formulării contestației, activitatea de inspecție fiscală, urmare primirii punctului de vedere, a reanalizat prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /14.07.2016, aflat în original la dosarul cauzei, modul de aplicare a taxării inverse de către petentă, arătând următoarele:

„Potrivit prevederilor art. 331 alin. (2) lit. c din Codul fiscal, se aplică taxarea inversă pentru livrarea de cereale și plante tehnice, inclusiv semințe oleaginoase și sfecla de zahăr, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri.

În aplicarea acestor prevederi, codurile NC aferente cerealelor, plantelor tehnice, semințelor oleaginoase și sfeclii de zahăr, pentru care se aplică taxarea

inversă conform art. 331 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal sunt enumerate la pct. 109 alin. (7) din norme.

În concluzie, pentru livrarea în România a cerealelor, plantelor tehnice, semințelor oleaginoase și sfeclei de zahăr ale căror coduri NC figurează în tabelul de la pct. 109 alin. (7) din norme, se aplică taxarea inversă între persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, fără a fi necesară analiza naturii bunurilor în vederea stabilirii faptului că acestea pot sau nu pot fi consumate ca atare de consumatorul final.”

Astfel că, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin 4 din Noul Cod de procedură fiscală coroborat cu art. 37 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 37

Competența generală a organului fiscal local

Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului local, inclusiv a impozitului pe profit care se face venit la bugetul local, potrivit Codului fiscal, se realizează prin organul fiscal local, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2016 – 31.03.2016, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

Cauza supusă solutionării este de a stabili legalitatea instituirii în sarcina Societății Agricole X S.N.C. SICLAU 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 S.N.C. SICLAU 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 (în Anexa nr. 9 la RIF este prezentată situația membrilor fondatori pentru fiecare an în parte împreună cu suprafețele de teren agricol puse la dispoziția societății agricole).

În perioada 01.01.2011 – 31.03.2016, Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU a acordat membrilor 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 petentei, drepturi constând în produse agricole (grâu, porumb, triticale, floarea soarelui), produse alimentare (ulei) și bani.

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

„ART. 4

In cazul în care proprietarii terenurilor agricole nu doresc sa 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, asociației păstrându-si 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.

In declarație trebuie înscrise datele prin care se identifica persoana care o face, firma societății, suprafața de teren agricol adusă în folosința, 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.

ART. 47

Administratorii sunt îndatorați sa întocmească bilanțul anual și sa-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) sa examineze și sa aprobe sau sa modifice, după ce va fi ascultat raportul cenzorilor, bilanțul, bugetul de venituri și cheltuieli și proiectul de repartiție 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 repartiție 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)].

În ceea ce privește 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:

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 asociaților 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 judecătoriei 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 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, 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 S.N.C. SICLAU este entitate înregistrată în baza Legii 36/199, dobândind personalitate juridică de la data înscrierii în Registrul societăților agricole, iar pentru terenurile agricole aduse în folosința societății agricole, asociații nu datorează impozit pe venituri din arendă, ci datorează impozit pe veniturile din dividende obținute de aceștia de la societate.

De altfel, în sarcina petentei a fost stabilit și impozit pe veniturile din arendarea bunurilor agricole, necontestat, ca urmare a contractelor de arendă încheiate între societatea agricolă și diverse persoane fizice.

Făcând trimitere la Constituția României, pe care o invocă și petenta, subliniem faptul că în ceea ce privește egalitatea în drepturi și respectiv obligativitatea contribuțiilor financiare, se dispune:

„ART. 16

Egalitatea în drepturi

(1) Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.

(2) Nimeni nu este mai presus de lege.

ART. 56

Contribuții financiare

(1) Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.

(2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.”.

Raportat la susținerile petentei în ceea ce privește faptul că între persoanele fizice care încheie un contract de arendă cu o societate agricolă – obligate la plata impozitului pe veniturile din arendarea bunurilor agricole (stabilit prin decizia de impunere, dar necontestat) și persoanele fizice, membri asociați în societatea agricolă, care dobândesc venituri în bani și/sau în natură și care, în opinia petentei, nu au nicio obligație fiscală, respectiv nu au obligația de a plăti impozitul pe veniturile din dividende, s-ar crea un raport de inegalitate fiind încălcată însăși esența sistemului legal de impuneri care trebuie „să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.”.

Prin invocarea de către petentă a dispozițiilor art. 139 alin. 1 din Constituția României, respectiv: „*Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.*”, petenta încearcă să inducă o altă stare de fapt, respectiv că normele legale nu ar fi reglementat această situație, respectiv că veniturile în bani și/sau în natură obținute de membri asociați nu sunt dividende, fapt infirmat de dispozițiile Codului fiscal.

În ceea ce privește afirmația petentei conform căreia „societatea nu se încadrează în categoria societăților comerciale, ea având un regim special, în condițiile lipsei caracterului comercial al acesteia, profitul nefiind rezultatul unor acte sau fapte de comerț”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pentru următoarele motive:

- din analiza Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere nu rezultă faptul că organele de inspecție fiscală au încadrat entitatea Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU în categoria societăților înființate conform Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale;
- din actul administrativ atacat nu rezultă că veniturile în bani și/sau în natură obținute de membri asociați ar fi fost încadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind dividende în condițiile art. 67 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, ci așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei, organele de inspecție fiscală s-au raportat la dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015), respectiv la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ulterior datei de 01.01.2016);
- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 7 alin. 1 nu prevede ca fiind dividend doar dividendul distribuit conform art. 67 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, ci extinde sfera de cuprindere a definiției dividendului fiscal la orice 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;
- susținerea petentei conform căreia Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU nu este o „persoană juridică” este infirmată de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal raportat la Normele de aplicare, unde la art. 13 lit. a) contribuabilul reprezintă și „**persoanele juridice române**” această noțiune fiind explicitată la pct. 1 din HG nr. 44/2004 care prevede:

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

- Or, conform dispozițiilor Legii nr. 36/1991, în baza căreia s-a înființat, petenta a dobândit personalitate juridică de la data înscrierii în Registrul societăților agricole (art. 16 din actul normativ precizat).

Prin urmare, 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 Titlului III – Impozit pe venit, Cap. V – Venituri din investiții, art. 65 alin. 1 lit. a) și art. 67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta nu a depus la dosarul cauzei înscrisuri din care să rezulte faptul că membrii asociați au adus în folosință suprafețele de teren deținute în proprietate, care nu au fost evaluate și incluse în capitalul Societății Agricole, astfel că produsele primite nu ar avea natura juridică a dividendelor și, pe cale de consecință, nu ar fi supuse impozitării.

Petenta susține faptul că veniturile acordate membrilor asociați nu poate fi asimilat dividendelor (bazându-se, în principal, pe dispozițiile Legii nr. 31/1990) fără însă a preciza și a dovedi care este natura juridică a aportului adus în societate, precum și a veniturilor repartizate membrilor asociați în funcție de acest aport.

În concluzie, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au reținut, pe baza documentelor puse la dispoziție de petentă, că drepturile în natură acordate asociaților, pentru dreptul de folosință asupra terenurilor evaluate și înregistrate în capitalul social al societății agricole, constituie venituri din dividende supuse impozitării.

Învederăm că în mod repetat, în cauze similare, interpretând normele legale incidente cauzei, Curtea de Apel București a statuat, coroborând dispozițiile art. 5 alin. (1) din Legea nr. 36/1991 cu art. 7 alin. (1) din Codul Fiscal și având în vedere că potrivit art. 4 din Legea nr. 36/1991, societățile agricole au personalitate juridică, produsele acordate în natură asociaților reprezentând dividende în sensul Codului fiscal, pentru care se datorează impozit; a se vedea Decizia nr./2009 a Curții de Apel București.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pe cale de consecință se va *respinge ca neîntemeiată* contestația formulată de împotriva Deciziei de impunere Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale ale art.4, art. 5, art. 6, art. 8, art. 16, art. 12, art. 25, art. 47, art. 58 din Legea nr. 36/1991

privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, art. 7, art. 65, art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, art. 97, art. 291, art.331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 109 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 37, art. 73, art. 113, art. 249, art. 250, art. 269, art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 2.5, pct. 11 din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, în baza Referatului nr. ... /19.09.2016, se

DECIDE :

- **admiterea** contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad;

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de **lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /14.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de ... **lei** reprezentând impozit pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea Agricolă X S.N.C. SICLAU

- 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,

.....