

Dividendele si impozitul aferent, văzute juridic si fiscal

*Horațiu Sasu*¹

Adesea juriștii nu reușesc să cuprindă conotațiile fiscale, iar economiștii și contabilii – aspectele juridice referitoare la un anumit fapt ce ține de funcționarea societăților comerciale. Domeniul impozitelor pe dividende este un exemplu bun în acest sens. De aceea ne propunem să dezvoltăm în cele ce urmează aspecte juridice și fiscale referitoare la impozitul pe dividende, într-o concepție care să integreze viziunea juridică și cea finanțistă.

1. Coordonate conforme cu regimurile legale diferite

1.1. Termenul „dividend” conform Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale

Odată intrată într-o afacere ca asociat al unei societăți comerciale, orice persoană este animată de dorința de a obține profitul ce i se cuvine pentru sine; scopul comun al asociaților este acela ca societatea însăși să obțină profit, căci altfel nu este realizabilă obținerea profitului pentru sine². În momentul în care societatea obține profit, fiecare asociat al ei are dreptul la un beneficiu – văzut ca un element patrimonial pozitiv care constă într-un câștig bănesc sau de altă natură (dar tot patrimonială), apt să determine creșterea avutului asociaților³.

Câștigul (reflectat în dividende) este de esența contractului de societate. Asociații care încheie un astfel de contract au ca scop nu numai realizarea de beneficii, dar și împărțirea lor⁴.

Noțiunea beneficiilor realizate din activitatea societăților comerciale poartă, cum deja am arătat, denumirea de **dividende**. Dreptul asociaților la dividende reprezintă dreptul de a obține o cotă parte din beneficiul realizat de societate prin efectuarea actelor comerciale, întrucât la înființarea ei fiecare asociat a dat aportul său în scopul de a obține un anumit avantaj (beneficiu), și nu în ideea de a gratifica societatea sau pe unii asociați⁵.

Mărimea dividendelor, modul de plată, formele sunt decise de către adunarea generală ordinară, cu respectarea prevederilor statutare. Din punct de vedere juridic, dreptul asociaților la dividende are o serie de corolare referitoare la condițiile de calcul și repartizare, scadență, dobândă, prescripție, toate influențând modul de calcul al impozitului pe dividende.

1.2. Accepțiunea conform Codului fiscal

În sensul Codului fiscal, prin dividend se înțelege o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare la persoana juridică, alta decât răscumpărarea care face parte dintr-un plan de răscumpărare, ce nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare al niciunui participant la persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

¹ Horațiu Sasu este jurist și economist, consultant în afaceri și management în Sibiu.

² M. Costin, C.A. Jeflea, Societățile comerciale de persoane, Ed. Lumina Lex, București, 1999, p. 116.

³ R.P. Vonica, Dreptul societăților comerciale, Ed. Lumina Lex, București, 2000, p. 45.

⁴ Ibidem, p. 58.

⁵ C.S.J., secția comercială, decizia nr. 191 din 20 februarie 1996, în Culegere de decizie pe anul 1996, p. 218.

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

Atenție!

1. Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend.
2. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

2. Modul de calculare este lăsat la latitudinea asociațiilor sau acționarilor

Dividendele se încasează proporțional cu cota de participare la beneficii și la pierderi, care este sau nu proporțională cu cota de participare la capitalul social. Spre exemplu, doi asociați ai unui SRL contribuie la capitalul social al societății în proporție de 50% fiecare, dar convin ca participarea la câștig sau pierdere să fie de 60%-40%.

Numai dacă în contract nu există alte clauze, atunci, potrivit art. 1511 C.civ., partea de beneficii a fiecăruia va fi proporțională cu aportul său. Se aplică principiul proporționalității directe cu miza socială. Art. 67 alin. (2) din Legea nr. 31/1990 prevede însă că „dividendele se vor plăti asociaților în proporție cu cota de participare la capitalul social vărsat, *DACĂ nu s-a convenit altfel*”.

Așadar apare limpede că, dacă 4 asociați, fiecare cu 25%, stipulează în actul constitutiv al unui SRL că unul dintre ei va participa la beneficii și la pierderi în proporție de 60%, această clauză, perfect legală, îndreptățește pe acest asociat să primească 60% din dividende, deși cota de participare la capitalul social este de numai 25%.

Există însă o problemă: în actuala formă a legii nu se precizează care va fi cota de participare la beneficii (sau la pierderi) a asociatului în societatea în nume colectiv sau a asociatului comanditar⁶ care a constituit ca aport munca sa, în lipsa unei evaluări a aportului. În acest caz se va aplica art. 1511 alin. (2) C.civ. care prevede că asociatul al cărui aport constă în muncă (în industrie) va participa la beneficii și pierderi într-o cotă egală cu cea a asociatului care a adus în societate valoarea cea mai mică⁷.

Apoi, în conformitate cu art. 1512 C.civ., asociații pot recurge la arbitrajul unei terțe persoane pentru fixarea cotei părți din beneficii.

Față de aceste soluții, este de reținut că Legea nr. 31/1990 nu impune regula proporționalității cu forță de imperativ respectului asociaților. Dimpotrivă, acestora legiuitorul le recunoaște facultatea de a respecta întocmai regula menționată sau de a o amenda (printr-o stipulație contractuală expresă)⁸.

Așadar, devine evident că criteriile de împărțire a beneficiilor, periodicitatea repartizării și modul de imputare al pierderilor sunt lăsate de lege pe seama voinței părților.

3. Condițiile repartizării dividendelor

Pentru ca să poată fi repartizate, beneficiile trebuie să îndeplinească următoarele condiții stabilite de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale:

- a) beneficiile să fie reale;
- b) beneficiile să fie utile.

Să le analizăm pe rând.

⁶ Asociații în societatea în nume colectiv și asociații comanditari în societatea în comandită simplă sau în comandită pe acțiuni răspund nelimitat și solidar pentru obligațiile sociale [art. 3 alin. (2) din Legea societăților comerciale].

⁷ M. Șcheaua, *Legea societăților comerciale comentată și adnotată*, Ed. All Beck, București, 2000, p. 152.

⁸ M. Costin, *C.A. Jeflea*, op. cit., p. 143.

A. Condiția ca beneficiile să fie **reale** [art. 67 alin. (3) din Legea nr. 31/1990], ceea ce înseamnă că trebuie să se fi înregistrat un excedent al activului asupra pasivului, după deducerea cheltuielilor și a cotelor destinate fondului de rezervă și de amortizare⁹.

Față de acest aspect s-au conturat două opinii contrare.

În prima s-a arătat că o varietate de evaziune fiscală realizată pe scară largă de asociații din societățile cu răspundere limitată din țara noastră o constituie ridicarea de către asociați în cursul anului, înainte de încheierea exercițiului fiscal, a unor sume importante reprezentând „avans din dividende” sau pur și simplu „avans spre decontare” (deși în sume foarte mari pentru fiecare asociat). În aparență, se arată în această opinie, nu avem, în urma acestor operațiuni, de a face cu o evaziune fiscală, deoarece nu este încălcată prevederea de a plăti impozitul pe dividende (acesta are loc după încheierea bilanțului contabil pentru anul fiscal respectiv). La o analiză însă mai profundă, se poate vedea că prin scoaterea din circuitul economic a unor sume mari de bani se afectează profitul impozabil al agentului economic pe două căi: una o constituie diminuarea activității economice corespunzător reducerii puterii economice și financiare, alta prin recurgerea pentru compensarea sumelor retrase sub forma avansului din dividende la împrumuturi bancare care ocazionalizează costuri financiare care afectează la rândul lor profitul impozabil¹⁰.

Dincolo de această viziune specifică unui fost comisar al Gărzii Financiare, o altă opinie, mai nuanțată și mult mai argumentată juridic, de asemenea și mai aproape de adevăr, arată că nu în orice împrejurare plata și încasarea de dividende provizorii (denumită și avans din dividende) constituie infracțiunea prevăzută și pedepsită de art. 272¹ pct. 2¹¹ din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale¹².

Aceasta deoarece pentru existența infracțiunii se cer a fi întrunite cumulativ anumite cerințe esențiale¹³ care privesc elementul material și a căror realizare trebuie observată odată cu săvârșirea acestuia, pentru caracterizarea faptei ca infracțiune¹⁴. Astfel, este necesar să se săvârșească o faptă în următoarele **variante alternative**:

- a) încasarea sau plata dividendelor, sub orice formă, din profituri fictive;
- b) încasarea sau plata dividendelor, sub orice formă, din profituri care nu puteau fi distribuite în lipsă de situație financiară;
- c) încasarea sau plata dividendelor, sub orice formă, din profituri care nu puteau fi distribuite, fiind contrarii celor rezultate din situația financiară.

Autorul a cărui opinie o prezentăm face o observație extraordinar de importantă: dacă în legea contabilității se discută despre situații financiare anuale, nimic nu oprește ca acestea să fie lunare, trimestriale sau semestriale, pentru că este de principiu că acolo unde nu interzice legea, înseamnă că este permis. De altfel, odată ce profitul și pierderea se stabilesc lunar, cumulat de la începutul anului [art. 19 alin. (1) din Legea nr. 82/1991], balanța de verificare se întocmește cel puțin anual (art. 21 din Legea nr. 82/1991), deci se poate întocmi și lunar, bilunar etc. ș.a.m.d. și toate celelalte operații se pot face lunar. Aceasta cu atât mai mult – se arată în aceeași opinie – cu cât rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia [art. 19 alin. (2) din Legea nr. 82/1991] de unde rezultă, *per a contrario*, că există și rezultate parțiale pe parcursul anului (de

⁹ E. Cârcei, Drept comercial român, Ed. All Beck, București, 2000, p. 71.

¹⁰ N. Hoanță, Evaziunea fiscală, Editor Tribuna Economică, București, 1997, p. 375.

¹¹ Față de conținutul diferit al legii de la data conceperii articolului pe care îl comentăm, am actualizat atât numerotarea textelor legale, cât și cuprinsul acestora, valabile la data de 1 noiembrie 2007. La această dată, articolul de lege discutat arată astfel:

„Se pedepsește cu închisoare de la 2 la 8 ani fondatorul, administratorul, directorul sau reprezentantul legal al societății, care:

(...) 2. încasează sau plătește dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsă de situație financiară sau contrarii celor rezultate din aceasta”.

¹² L. Chiriac, Condițiile în care plata sau încasarea de dividende provizorii sau a avansului la dividende nu constituie infracțiunea prevăzută de art. 266 pct. 5 din Legea nr. 31/1990, în Dreptul nr. 4/2004, p. 174-183.

¹³ A. Ungureanu, Protecția penală a dreptului de autor și a drepturilor conexe potrivit Legii nr. 8/1996 (II), în Revista de Drept Comercial nr. 10/1996, p. 81.

¹⁴ C-tin Mitrache, Drept penal. Partea generală, Casa de Editură și Presă Șansa S.R.L., București, 1994, p. 86.

altfel, situații financiare se pot depune și la 6 luni).

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ (capital propriu al persoanei juridice) și de pasiv (datorii etc.) la încheierea exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege. Dar este de observat că nicăieri în Legea nr. 82/1991, respectiv Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.752/2005, nu se precizează decât când întocmirea bilanțului este obligatorie, dar nicăieri nu se interzice ca bilanțul contabil să se întocmească oricând pe durata exercițiului financiar, ca, de exemplu, în cazul unor vânzări de active, evaluări, schimbări în structura capitalului social sau a acționariatului. Opinia nu este deloc singulară în literatura juridică, unde se acceptă, ca atare, existența a două bilanțuri contabile, unul obișnuit (anual) și altul special (ad hoc)¹⁵. De altfel, în reglementarea prevăzută în Legea nr. 31/1990, înainte de modificarea ei prin Legea nr. 16/2003, legiuitorul, în art. 266 pct. 5 (actualmente art. 272¹ pct. 2 din Legea 31/1990), vorbea de bilanț contabil fără să facă referire la cel special sau cel obișnuit; în prezent nu există nicio interdicție expresă normativ pentru agentul economic de a întocmi bilanțul contabil în orice moment în cursul derulării activității și, cum este de principiu că odată ce legea nu interzice, este permis, orice societate poate proceda ca atare¹⁶. Sancțiunea penală intervenea, așa cum prevedea fostul art. 266 pct. 5 din Legea nr. 31/1990 înainte de modificare, numai atunci când încasarea sau plata de dividende se făcea în lipsă de bilanț contabil. Or, dacă un astfel de bilanț există, fie el anual, fie el ad hoc, infracțiunea nu mai există. Cu atât mai mult, este de apreciat că atunci când ridicarea de dividende în avans se face după depunerea bilanțului, contului de profit și pierdere și chiar a notei explicative, elementul material al infracțiunii nu este realizat. Este o concluzie extrem de pertinentă și de importantă sub aspectul aplicării corecte a legii.

Dacă – arată în încheiere autorul al cărui opinie o adnotăm — până la apariția Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 32/1997, prin care s-a modificat Legea nr. 31/1990, o astfel de plată sau încasare în avans era discutabilă, după apariția acestui act normativ, distribuirea de dividende, cu titlu provizoriu (deci în avans), este permisă de lege, cu condiția să se facă din profituri reale, să existe situație financiară (bilanț contabil, cont de profit și pierdere, nota explicativă), precum și o hotărâre a adunării generale a acționarilor sau asociaților în acest sens¹⁷.

Desigur, este o opinie – mai mult juridică decât contabilă. Dar să nu uităm că în litigii sunt angrenați cel mai adesea juriști (magistrați, avocați, consilieri juridici). După cum la fel de adevărat este că e absolut interpretabil textul art. 222 (în sensul că formularea nu ajută) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005:

„(1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare”.

Se vorbește despre un „rezultat definitiv” și de un „sold final”, ceea ce pare a fi limpede, dacă nu ar lăsa loc interpretării că ar exista și un „rezultat/sold intermediar”. În consecință, discuția rămâne deschisă.

B. Condiția ca beneficiile să fie **utile**, adică să reprezinte excedentul rămas după întregirea capitalului social, când acesta s-a micșorat în cursul exercițiului financiar (art. 69 din Legea nr. 31/1990).

¹⁵ St.D. Cărpenu ș.a., Societățile comerciale - reglementare, doctrină, jurisprudență, Ed. All Beck, București, 2001, p. 573.

¹⁶ N. Grigorie-Lăcrița, Unele considerații privind legalitatea ridicării de avansuri din dividende, Tribuna Economică nr. 2/1998, București, p. 22-25.

¹⁷ L. Chiriac, Condițiile în care plata sau încasarea de dividende provizorii sau a avansului la dividende nu constituie infracțiunea prevăzută de art. 266 pct. 5 din Legea nr. 31/1990, în Dreptul nr. 4/2004, p. 183.

Instanța supremă a arătat că dreptul asociaților la dividende reprezintă dreptul de a obține o cotă parte din beneficiul realizat de societate prin efectuarea actelor comerciale, întrucât la înființarea ei fiecare asociat a dat aportul său în scopul de a obține un anumit avantaj (beneficiu), și nu în ideea de a gratifica societatea sau pe unii asociați¹⁸. Dividendele se atribuie de obicei anual, fosta Curte de Casație subliniind într-o decizie că „dividendele au caracter de prestațiuni periodice care nu se pierd prin faptul că în unii ani, din cauza lipsei de beneficiu, societățile nu distribuie dividende, deoarece acestea sunt stări excepționale care prin natura lor pot infirma principiile periodicității înscrise în lege”¹⁹.

Dividendele sunt venituri ale asociaților, dar au caracter periodic și incert. Periodicitatea este anuală de obicei anuală (deși, cum am văzut, s-a argumentat că sunt posibile și excepții), fiind de regulă, dar nu obligatoriu, sincronizată cu bilanțul contabil al societății comerciale întocmit la finele exercițiului financiar.

Incertitudinea dividendelor reflectă existența sau lipsa profitului realizat prin activitatea statutară. Cuantumul dividendelor se calculează în raport cu totalul beneficiilor, iar dividendele se vor plăti numai din beneficiile reale [art. 67 alin. (3) din Legea societăților comerciale]. Prin beneficii reale susceptibile de a fi împărțite acționarilor se înțelege excedentul activului asupra pasivului, după deducerea cheltuielilor și a cotelor destinate fondului de rezervă și amortizare.

Distribuirea de dividende, în absența unor beneficii reale, constituie o faptă ilicită, sancționată de art. 272¹ pct. 2 din Legea societăților comerciale, dar numai în anumite condiții, pe care deja le-am discutat mai sus.

4. Aspecte privind scadența dividendelor

Cunoașterea momentului scadenței dividendelor are importanță mare în privința calculului și virării impozitului pe dividende.

Așa cum am argumentat deja, criteriile de împărțire a beneficiilor, periodicitatea repartizării și modul de imputare al pierderilor sunt lăsate de lege pe seama voinței părților. Dar, pe de altă parte, odată stabilite dividendele prin hotărâre a adunării generale, față de acționari creanța devine lichidă (adică determinată) și exigibilă (scadentă) și nu mai este necesară încă o hotărâre a adunării generale prin care să se stabilească data plății acestora. Altfel, ar însemna că stabilirea dividendelor are un caracter pur formal, iar în cazul în care nu s-ar mai da o hotărâre prin care să stabilească data plății, asociații ar fi în imposibilitate de a intra în posesia dividendelor, deci hotărârea adunării generale prin care s-au stabilit dividendele ar fi lipsită de efecte.

În acest sens, reproducem un caz în care Tribunalul Brașov a admis acțiunea și, în consecință, a obligat-o pe pârâtă să-i plătească reclamantei suma datorată cu titlu de dividende, actualizată în funcție de rata inflației, și cheltuielile de judecată.

Împotriva sentinței a declarat apel pârâta, susținând că din niciun act anexat la dosar nu rezultă scadența plății dividendelor. Nici în hotărârea adunării generale a acționarilor (A.G.A.) prin care s-au stabilit dividendele nu s-a trecut vreo dată scadentă și nici chiar Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale nu cuprinde vreo referire la scadența plății dividendelor, aceasta fiind lăsată la aprecierea adunării generale a acționarilor. Pe de altă parte, apelanta susține că întârzierea plății dividendelor a fost cauzată de alte priorități în domeniul asigurării cu materiale și materii prime și plata salariilor. La încheierea exercițiului financiar pe anul 1997 s-a calculat dividendul ce se cuvenea pentru o acțiune, dar acest calcul a fost scriptic, deoarece nu existau lichidități pentru a-l plăti.

Apelul a fost respins ca nefondat, pentru considerentele expuse înainte de prezentarea speței.

În legătură cu imposibilitatea plății dividendelor pentru lipsa lichidităților, sunt de observat dispozițiile art. 67 din Legea nr. 31/1990, din care rezultă că dividendele constituie cotă-parte din profitul real al societății care se distribuie asociaților. Dividendele se stabilesc de regulă în urma

¹⁸ C.S.J., secția comercială, decizia nr. 191 din 20 februarie 1996, în Culegere de decizii pe anul 1996, p. 218.

¹⁹ Curtea de Casație III, decizia nr. 1844/1938, în Practică judiciară în materie comercială, vol. II, Ed. Lumina, București, 1991, p. 105.

încheierii bilanțului contabil la sfârșitul anului financiar, după ce se iau în calcul toate datoriile societății, astfel că nu se poate invoca lipsa disponibilului bănesc pentru neplata acestora²⁰.

Așa cum am arătat, cunoașterea scadenței dividendelor este importantă ca moment posibil de la care pot fi încasate dividendele. Potrivit art. 36 alin. (3) C.fisc., impozitul pe dividende care trebuie reținut se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Cu alte cuvinte, dividendele pot fi încasate după doi ani de la hotărârea A.G.A., dar plata impozitului pe dividende se face cel târziu la data de 31 decembrie a anului în care acestea au fost repartizate, chiar dacă nu au fost încă plătite, indiferent de motiv.

Un moment important (momentul maxim până la care se pot încasa dividendele) este conferit de împlinirea prescripției pentru aceste dividende.

5. Prescripția drepturilor asupra dividendelor – soluții ale instanțelor

Prescripția dreptului la acțiunea pentru plata dividendelor începe să curgă de la data aprobării bilanțului contabil prin hotărâre A.G.A. În acest sens reproducem două decizii de referință.

(1) Prin sentință tribunalul a admis excepția prescripției dreptului material la acțiune invocată de pârâtă și, în consecință, a respins acțiunea formulată de reclamantă având ca obiect obligarea pârâtei la plata de dividende.

În dezvoltarea motivelor de apel se arată că, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 31/1990 republicată, hotărârile A.G.A. se depun în termen de 15 zile la Oficiul Registrului Comerțului pentru a fi menționate în registru și a fi publicate în Monitorul Oficial. Ele nu vor putea fi executate înainte de aducerea la îndeplinire a acestor formalități.

Faptul că hotărârea A.G.A. trebuia înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului pentru ca aceasta să fie executată a dus la asimilarea acestei obligații cu o condiție suspensivă.

Potrivit art. 1004 C.civ., obligația este condițională când perfectarea ei depinde de un eveniment viitor și incert, iar potrivit art. 1017 C.civ., obligația condițională nu se perfectează decât după îndeplinirea evenimentului, iar în cazul în speță, evenimentul consta în înregistrarea hotărârii A.G.A. la Registrul Comerțului și publicarea sa în Monitorul Oficial, partea a IV-a.

Articolul 7 alin. (3) din Decretul nr. 167/1958 stabilește că în cazul în care dreptul este sub condiție suspensivă sau cu termen suspensiv, prescripția începe să curgă de la data când s-a împlinit condiția sau a expirat termenul.

Dat fiind faptul că formalitățile de înregistrare la O.R.C. nu au fost îndeplinite până la data înregistrării acțiunii la tribunal, reclamanta a considerat necesară conservarea drepturilor sale prin introducerea cererii de chemare în judecată în conformitate cu art. 1016 C.civ., potrivit căruia „creditorul poate, înaintea îndeplinirii condiției, să exercite toate actele conservatoare dreptului său”.

Apelul este neîntemeiat.

Formalitatea de înregistrare a hotărârilor adunării generale în registrul comerțului are ca scop opozabilitatea față de terți a acestor hotărâri. Între asociați efectele hotărârii se produc chiar în lipsa formalităților de publicitate. Rezultă că dreptul reclamantei la acțiune pentru plata dividendelor s-a născut la data de 10 aprilie 1997, când prin hotărâre A.G.A. a fost aprobat în unanimitate bilanțul pe anul 1996, stabilindu-se și repartizarea profitului și dreptul reclamantei la plata dividendelor în sumă de 177.438 mii lei.

Articolul 67 pct. 5 din Legea nr. 31/1990 dispune în mod expres că dreptul la acțiunea în restituirea dividendelor se prescrie în termen de 3 ani de la data distribuirii lor.

Ca urmare, constatându-se că obligația pârâtei de a-i plăti reclamantei dividendele este o

²⁰ C.A. Brașov, decizia nr. 258/Ap din 8 iunie 2000, în Revista de Drept Comercial nr. 2/2002, p. 279.

obligație pură și simplă, formalitatea înscrierii hotărârii A.G.A. prin care s-au stabilit aceste dividende neputând fi interpretată ca o condiție care afectează această obligație, a fost respins apelul și s-a menținut sentința atacată ca fiind temeinică și legală²¹.

(2) Prin sentința civilă nr. 223/C din 15 februarie 2000 a Tribunalului Brașov a fost admisă excepția de tardivitate și în consecință a fost respinsă acțiunea formulată de reclamantul F.P.S. în contradictoriu cu pârâta S.C. „B” S.A. având ca obiect obligarea pârâtei la plata sumei de 115.440.588 lei, reprezentând: 49.946.570 lei dividendele datorate pentru exercițiul financiar 1995 și 65.494.018 lei daune moratorii.

Împotriva hotărârii de mai sus a declarat apel reclamantul, solicitând desființarea sentinței și rejudecarea cauzei.

În motivarea apelului s-a arătat în esență, că potrivit art. 7 din Decretul nr. 167/1958 și art. 1186 Cod civil prescripția începe să curgă de la data când se naște dreptul la acțiune, iar dacă dreptul este sub condiție suspensivă sau cu termen suspensiv, prescripția începe să curgă de la data când s-a îndeplinit condiția sau a expirat termenul.

S-a mai arătat că, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 31/1990, republicată, hotărârile A.G.A. vor fi depuse în termen de 15 zile la Oficiul Registrului Comerțului pentru a fi menționate în registru și publicate în Monitorul Oficial. Ele nu vor putea fi executate mai înainte de aducerea la îndeplinire a acestor formalități.

Faptul că hotărârea A.G.A. trebuia înregistrată la oficiul registrului comerțului pentru ca aceasta să poată fi executată a dus la asimilarea acestei obligații cu o condiție suspensivă. Până la îndeplinirea condiției suspensive dreptul nu poate fi exercitat, exercitarea acestuia depinzând de îndeplinirea condiției. Până la data înregistrării acțiunii la prima instanță formalitățile de mai sus nefiind îndeplinite, apelantul a considerat necesară conservarea drepturilor sale, prin introducerea cererii de chemare în judecată în conformitate cu dispozițiile art. 1016 C.civ.

Apelul este nefondat.

Apelantul reclamant, în calitate de acționar, era îndreptățit să primească cota parte din beneficiul realizat de intimata pârâtă, sub formă de dividende, în condițiile prevăzute de art. 67 alin. (1) și (2) din Legea nr. 31/1990, republicată. Scadența pentru sumele datorate de societățile comerciale cu titlu de dividende către acționari este determinată de data aprobării bilanțului contabil de către adunarea generală a acționarilor.

Distribuirea dividendelor este decisă de adunarea generală a acționarilor și, din acel moment, dividendele devin drepturi de creanță exigibile ale asociaților împotriva societății, titularii lor putând să se înscrie în cazul falimentului societății, la masa falimentară, ca orice alt creditor.

Conform procesului-verbal din 4 aprilie 1996 al A.G.A., s-a decis distribuirea dividendelor, apelantului reclamant cuvenindu-i-se suma de 49.946.570 lei. Așadar, la data de 11.04.1996 beneficiile fiind individualizate, au devenit drept de creanță individual al apelantului, în calitate de asociat, față de apelanta pârâtă.

Acțiunea introductivă fiind înregistrată la prima instanță la data de 14 aprilie, în raport de prevederile art. 3 și 4 din Decretul nr. 167/1958, excepția de prescripție extinctivă invocată de intimata pârâtă este întemeiată.

Dispozițiile legale invocate de apelant nu au aplicabilitate în speță, întrucât publicarea hotărârii A.G.A. în Monitorul Oficial este o condiție de opozabilitate, și nu de valabilitate²².

6. Reținerea și declararea impozitului pe dividende pentru persoanele juridice. Termene de plată a impozitului

6.1. Regula

²¹ Idem, decizia nr. 565/Ap din 2 noiembrie 2000, în Revista de Drept Comercial nr. 2/2002, p. 279 și urm.

²² Idem, decizia nr. 352/Ap/2000, Buletinul Jurisprudenței, Ed. Lumina Lex, București, 2000, p. 100; aceeași speță apare în Revista de Drept Comercial nr. 5/2002, p. 140-141.

O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende, către bugetul de stat.

6.2. Cotă

Dividendele sunt supuse impozitării, prin reținere la sursă, cu o cotă de 10% din suma acestora, plătită către o persoană juridică română [art. 36 alin. (2) C.fisc.]. În schimb, așa cum este normal, dividendele primite de la o persoană juridică română sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil [art. 20 lit. a) C.fisc.].

Exemplu:

S.C. „B” S.R.L. este acționar la S.C. „A” S.R.L. S.C. „A” S.R.L. calculează dividende brute, cuvenite S.C. „B” S.R.L., de 10.000 lei. S.C. „A” S.R.L. reține la sursă 10% din dividendele brute, astfel încât S.C. „B” S.R.L. va primi 9.000 lei. Acești 9.000 lei nu se mai includ în calculul profitului impozabil pentru S.C. „B” S.R.L. În caz contrar, am avea o cotă de impozitare împovărătoare și chiar – în unele interpretări – o dublă impozitare.

Nu intră sub incidența prevederilor referitoare la impozitarea dividendelor:

a) distribuiri de titluri de participare suplimentare, efectuate în legătură cu o operațiune de majorare a capitalului social, care nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

b) distribuiri în legătură cu dobândirea (răscumpărarea) de către o societate comercială de acțiuni proprii potrivit Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale;

c) distribuiri efectuate cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

Prevederile menționate (care corespund capitolului VI al impozitului pe profit din Codul fiscal) nu se aplică în cazul dividendelor plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 15%, respectiv 10%, începând cu anul 2009, din titlurile de participare ale acesteia la data plății dividendelor, pe o perioadă de 2 ani împliniți până la data plății acestora.

După data aderării României la Uniunea Europeană sunt, de asemenea, neimpozabile și, din punctul de vedere al impozitului pe profit:

a) dividendele primite de o persoană juridică română, societate-mamă, de la o filială a sa situată într-un stat membru

Pentru aceasta persoana juridică română trebuie să întrunească cumulativ următoarele condiții:

1. plătește impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II al Codului fiscal, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări;

2. deține minimum 15% din capitalul social al unei persoane juridice dintr-un stat membru, respectiv minimum 10%, începând cu 1 ianuarie 2009;

3. la data înregistrării venitului din dividende deține participația minimă prevăzută la pct. 2, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani.

Sunt, de asemenea, neimpozabile și dividendele primite de persoana juridică română prin intermediul sediului său permanent situat într-un stat membru, în cazul în care persoana juridică română îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la pct. 1-3.

b) dividendele primite de sediile permanente din România ale unor persoane juridice străine din alte state membre, societăți-mamă, care sunt distribuite de filialele acestora situate în state membre

De data aceasta persoana juridică română trebuie să întrunească, cumulativ, alte condiții:

1. să aibă una dintre formele de organizare prevăzute de lege [a se vedea art. 20¹ alin. (4) C.fisc.];

2. în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată a fi rezident al statului membru respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Uniunii Europene;

3. plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, impozit pe profit sau un impozit similar acestuia;

4. deține minimum 15% din capitalul social al filialei dintr-un stat membru, respectiv o participare minimă de 10%, începând cu data de 1 ianuarie 2009;

5. la data înregistrării venitului din dividende de către sediul permanent din România, persoana juridică străină deține participația minimă prevăzută la pct. 4, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani.

Atenție!

Prevederile de la lit. a) și b) nu se aplică profiturilor repartizate persoanelor juridice române, respectiv sediilor permanente din România ale unor persoane juridice străine dintr-un stat membru, în legătură cu lichidarea unei filiale dintr-un stat membru.

Este de semnalat că aplicarea prevederilor alin. (4) al art. 36 C.fisc. ridică probleme deosebite și din punct de vedere al art. 20 C.fisc. „Venituri neimpozabile”.

Astfel:

a) art. 36 C.fisc. arată că:

1) O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende, reținut către bugetul de stat, astfel cum se prevede în acest articol.

2) Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 10% asupra dividendului brut plătit către o persoană juridică română.

(3) Impozitul pe dividende care trebuie reținut se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

(4) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul dividendelor plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române, dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 15%, respectiv 10%, începând cu anul 2009, din titlurile de participare ale acesteia la data plății dividendelor, pe o perioadă de 2 ani împliniți până la data plății acestora. Aceste prevederi se aplică după data aderării României la Uniunea Europeană.

b) În baza prevederilor art. 20 C.fisc. „Venituri neimpozabile”, dividendele supuse impozitului pe dividende la plătitor, încasate de o persoană juridică română (spre exemplu, de S.C. „B”) de la o altă persoană juridică română (de la S.C. „A”) se înregistrează (în baza art. 20) pe „Venituri neimpozabile” la beneficiarul dividendelor (la S.C. „B”, în acest exemplu).

Prin art. 20 C.fisc. se prevede:

„Art. 20. Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română;”.

În baza acestor prevederi legale, dividendele încasate de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română se supun o singură dată impozitării, prin stopaj la sursă (nu se acordă dividendele până nu se calculează și reține impozitul pe dividende), la persoana juridică plătitoare.

Problema care se pune este următoarea: persoanele juridice care, în baza alin. (4) al art. 36 C.fisc, sunt scutite de la plata impozitului pe dividende, beneficiază și ele de prevederile art. 20 C.fisc, în sensul că se înregistrează cu dividendele respective (neimpozitate la plătitor) pe „Venituri neimpozabile”?

Într-o asemenea interpretare, dividendele încasate de o persoană juridică română, care se încadrează în prevederile alin. (4) al art. 36 C.fisc, scapă definitiv de la impozitare, ceea ce s-a

considerat pe drept cuvânt că este contrar atât principiilor generale de echitate fiscală și socială, cât și ale Codului fiscal²³. Semnalăm acest caz deoarece el se adaugă discriminării dintre impozitarea persoanelor fizice (16%) și cea a persoanelor juridice (10% la sursă sau ... deloc).

7. Declararea veniturilor din dividende

Cu privire la declararea veniturilor din dividende sunt de făcut următoarele precizări²⁴:

- Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 185/2007²⁵, plătitorii de venit care au obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe dividende cu regim de reținere la sursă completează formularul 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut pe veniturile cu regim de reținere la sursă, pe beneficiarii de venit”, cod 14.13.01.13/1.
- În cazul asocierilor între persoane fizice și persoane juridice române, declarația se completează și se depune de către persoana juridică română stabilită prin contractul de asociere, care are obligația de a calcula, reține și vira impozitul pe venitul microîntreprinderilor.
- Plătitorii de venituri au obligația depunerii formularului în format electronic, pe suport magnetic sau optic. Suportul magnetic sau optic va fi însoțit de borderoul centralizat, listat pe hârtie și ștampilat, potrivit legii.
- Termenul de depunere a formularului 205 este până la data de 30 iunie a anului fiscal curent pentru anul expirat și se înscrie acest impozit pe fiecare beneficiar de astfel de venituri.

8. Sancțiuni în caz de neplată a impozitului pe dividende

În cazul în care impozitul pe dividende nu este plătit la termen, persoana juridică este obligată la plata majorărilor de întârziere începând cu ziua lucrătoare imediat următoare expirării termenului de plată și cu data plății efective a impozitului, inclusiv.

Conform Codului de procedură fiscală, termenul de prescripție general – așadar, și în cazul impozitului pe dividende – este de 5 ani.

Termenul de prescripție în materie fiscală (5 ani) este mai mare decât în dreptul comun (3 ani – termen general). Rațiunea constă în faptul că trebuie protejat interesul statului, care prin organele sale administrativ-financiare își valorifică politica fiscală, pe de o parte, iar, pe de altă parte, este generată de numărul mare de contribuabili posibil rău-platnici²⁶.

Termenul se calculează de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-ar împlini de fapt prescripția. E limpede că acest mod de calcul poate avea ca efect în unele cazuri lungirea termenului de prescripție la o durată de aproape 6 ani²⁷.

9. Norme legale privind dividendele înscrise în reglementări contabile conforme cu directivele europene

9.1. Dobânzile aferente dividendelor neplătite

Din momentul stabilirii de către adunarea asociaților a dividendelor convenite acestora, dreptul la beneficiu nu va mai fi un drept social, el devine un drept de creanță individual, cu toate consecințele care decurg din el²⁸.

Dividendele sunt purtătoare de dobânzi. Legea nr. 31/1990 reglementează, în principal,

²³ N. Grigorie-Lăcrița, Dividendele neimpozabile, în Curierul fiscal nr. 9/2007, p. 9.

²⁴ I. Medeșan, A. Balaban, Reglementarea dividendelor, în Tribuna Economică nr. 12/2007, p. 19.

²⁵ M. Of. nr. 115 din 15 februarie 2007.

²⁶ D. Petică Roman, Dreptul Finanțelor publice, Casa de Presă și Editură Tribuna, Sibiu, 2000, p. 51.

²⁷ D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de Procedură Fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 236; T. Anghel, M. Brăgaru, Codul de procedură fiscală adnotat, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 198.

²⁸ C.S.J., secția comercială, decizia nr. 191/20 februarie 1996 în Buletinul Jurisprudenței pe 1996, p. 218.

dividendele în art. 67, iar în alin. (1) le definește ca fiind cota-parte din beneficiul ce se va plăti fiecărui asociat. În lege nu se face nicio referire privitoare la dobânzi aferente dividendelor, dar aceste dobânzi trebuie să fie plătite. Într-un caz, instanța de apel a aplicat art. 68 din lege, care se referă la aportul asociaților privitor la care se menționează că nu este purtător de dobânzi, considerând ca această reglementare este aplicabilă și dividendelor.

Instanța de recurs – instanța supremă – a arătat, dimpotrivă, că aplicarea art. 68 și asupra dividendelor este greșită, întrucât aportul asociaților și dividendele sunt două categorii ce au natură juridică diferită. Potrivit prevederilor art. 67 din Legea nr. 31/1990, dividendele sunt beneficii rezultate din activitatea societății și se împart proporțional cu cota de participare a acționarilor la capitalul social, din profitul stabilit, pe baza bilanțului contabil pe un anumit an.

Dreptul la dividende – a arătat în continuare instanța supremă – este un drept social, fundamental, al oricărui acționar (și asociat, adăugăm noi), iar din momentul stabilirii dividendelor de către A.G.A., acționarul sau asociatul dobândește un drept de creanță împotriva societății, iar scadența plății este cea stabilită tot de A.G.A.

Dividendele având natura juridică a unor creanțe comerciale, întârzierea plății este sancționată cu plata de dobânzi, în temeiul art. 43 C.com.²⁹ („Datoriile comerciale lichide și plătibile în bani produc dobânda de drept din ziua când devin exigibile”).

În acest caz însă avem două regimuri fiscale diferite:

a) dividendele primite de persoanele fizice se impozitează cu 16% potrivit art. 65 alin. (1) lit. a) C.fisc.;

b) dobânzile asupra dividendelor se impozitează conform art. 65 alin. (1) lit. b) C.fisc. în cazul dividendelor încasate de persoanele fizice, respectiv cu cota de impozit pe profit/venitul microîntreprinderilor, în cazul persoanelor juridice.

Soluția instanței supreme este concordantă cu prevederile ulterioare în materie fiscală: potrivit pct. 222 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.752/2005, dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului. În acest sens, sumele reprezentând dividende, respectiv vărsăminte la buget, vor fi reflectate în contabilitate în perioada de după aprobarea situațiilor financiare anuale de organele abilitate.

În notele explicative întocmite la încheierea exercițiului financiar se prezintă propunerea de repartizare a profitului net pentru dividende.

Dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului/acționarilor de a le încasa. De regulă, repartizarea profitului se aprobă de organele abilitate în perioada următoare exercițiului financiar încheiat, rezultând că și dreptul acționarilor/asociațiilor la dividende se naște de la această dată, motiv pentru care și înregistrarea în contabilitate se efectuează în aceeași perioadă³⁰. Este, așa cum am arătat, un bun exemplu de concordanță între practica judiciară în materie comercială și modul de reglementare în materie fiscală.

²⁹ C.S.J., secția comercială, decizia nr. 1120 din 19 februarie 2002, în Revista de Drept Comercial nr. 6/2002, p. 185; în sensul aceleiași soluții, a se vedea: decizia nr. 675 din 5 februarie 2002 a Curții Supreme de Justiție, secția comercială; I. Băcanu, Regimul juridic al dobânzilor, ed. a II-a, Ed. Lumina Lex, București, 2000.

³⁰ I. Medeșan, A. Balaban, op. cit., p. 19.