



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice
Serviciul Asistență pentru Contribuabili
Nr. înregistrare / data : Dex 3665/26.08.2021



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - București



Către : Camera Consultanților Fiscali
Adresa : Str. Alexandru Constantinescu, nr. 61, sector 1, Bucuresti, cod postal 011427

Urmare adresei dumneavoastră înregistrată la Ministerul Finanțelor sub nr. M_REG_0039651-2020/07.12.2020, remisă și înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili sub nr. A_LPF_1953/18.08.2021 și transmisă spre competență soluționare Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice înregistrată sub nr. Dex 3665/25.08.2021, vă comunicăm următoarele:

Cadrul legal:

La redactarea prezentei opinii au fost avute în vedere prevederi cuprinse în următoarele acte normative:

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Cod fiscal;
- Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea contabilității);
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

Prezentarea situației de fapt:

Prin adresa menționată se solicită precizări cu privire la interpretarea următoarelor prevederi:

1. Pentru dividendele distribuite în anul curent, din profituri aprobate în anul anterior prin situații financiare anuale și neplătite până la sfârșitul anului curent, excepția de la art. 43 alin.(3), art. 97 alin. (7), și art. 224 alin. (5) din Codul fiscal potrivit căreia în cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale se interpretează în sensul că pentru dividendele distribuite, dar care nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-a aprobat distribuirea, impozitul se declară și se plătește până pe 25 ianuarie a anului următor celui în care s-a aprobat distribuirea de dividende, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-a aprobat distribuirea de dividende, după caz.

Pentru exemplificare, CCF prezintă cazul unei societăți care are ca exercițiu financiar și an fiscal, anul calendaristic:

- aprobă situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar 2019 în anul 2020;
- profitul anului 2019 rămâne nedistribuit, fiind reportat, conform hotărârii asociațiilor/acționarilor, în exercițiile financiare următoare;
- asociații/acționarii hotărăsc distribuirea dividendelor din profitul anului 2019 în luna noiembrie 2021;
- plata dividendelor are loc în luna ianuarie 2022.

CCF concluzionează că, "într-o astfel de situație, declararea și plata impozitului pe dividende nu se poate efectua până la data de 25 ianuarie a anului următor celui în care s-au aprobat situațiile financiare anuale aferente anului 2019 (i.e. până la 25 ianuarie 2021) întrucât distribuirea de dividende din profitul anului 2019 are loc abia în noiembrie 2021".

CCF menționează că înțelegerea sa "este aceea că pentru dividendele distribuite, dar care nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-a aprobat distribuirea, impozitul se declară și se plătește până pe 25 ianuarie a anului următor celui în care s-a aprobat distribuirea de dividende".

2. Pentru dividendele interimare distribuite din profitul exercițiului financiar în curs, trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop și neplătite până la sfârșitul exercițiului fiscal, nu intervine exigibilitatea anticipată a impozitului pe dividende, respectiv nu se datorează și nu se plătește impozitul până pe 25 ale lunii următoare anului în care aceste dividende interimare au fost distribuite, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-a aprobat distribuirea de dividende, după caz.

CCF menționează că, "pot exista situații în care dividendele interimare distribuite din profitul exercițiului financiar în curs, pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop, nu sunt plătite până la sfârșitul exercițiului financiar (mai ales în contextul actual pot apărea blocaje ale încasărilor astfel încât disponibilul de numerar al societății să nu mai permită plata dividendelor interimare distribuite)".

CCF menționează că, în înțelegerea sa "nu se poate aplica excepția reglementată la art. 43 alin. (3), art.97 alin. (7) și art. 224 alin. (5) din Codul fiscal pentru dividendele distribuite din profituri aprobate prin situații financiare anuale întrucât dividendele interimare sunt distribuite în baza unor situații financiare interimare și nu în baza unor situații financiare anuale".

CCF precizează că opinia sa "este aceea că pentru dividendele interimare distribuite din profitul exercițiului financiar în curs, pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop, și neplătite până la sfârșitul exercițiului financiar, nu intervine exigibilitatea anticipată a impozitului pe dividende, respectiv nu se datorează și nu se plătește impozitul până pe 25 ale lunii următoare anului în care aceste dividende interimare au fost distribuite."

Tratament fiscal și contabil:

Prevederi ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente:

Potrivit prevederilor art. 7 punctul 11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **dividendul reprezintă 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 anumite excepții.

ART. 43 - Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende

"(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 prezentul articol.

(2) Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 5% asupra dividendului brut plătit unei persoane juridice române. Impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), 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, după caz, până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale. Aceste prevederi nu se aplică pentru dividendele distribuite și neplătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, dacă în ultima zi a anului calendaristic sau în ultima zi a anului fiscal modificat, după caz, persoana juridică română care primește dividendele îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (4)".

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,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

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."

ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

"(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. (...). 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 declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, după caz. (...)."

Referitor la întrebarea nr. 1:

Potrivit reglementărilor fiscale menționate mai sus, ca regulă generală, impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul.

Cu privire la regimul fiscal menționat anterior, este de reținut faptul că textul actului normativ nu distinge în legătură cu tipul dividendelor distribuite și plătite, respectiv dividende distribuite și plătite pe baza situațiilor financiare anuale sau dividende interimare distribuite și plătite pe baza situațiilor financiare interimare. Astfel cum se poate observa din prevederile legale menționate, rezultă că în cazul dividendelor distribuite și plătite termenul de virare este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata, indiferent dacă dividendul este distribuit și plătit pe baza situațiilor financiare interimare sau anuale.

Prin excepție, în cazul dividendelor distribuite, care nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat **situațiile financiare anuale**, impozitul pe dividende se declară și se plătește (exceptând cazurile în care dividendele sunt scutite de impozit), în cazul persoanelor juridice, **până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat**, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, după caz, iar în cazul persoanelor fizice, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor celui în care s-au aprobat situațiile financiare anuale.

Prin urmare, în situația prezentată, în cazul în care dividendele au fost distribuite în luna noiembrie 2021 și plătite în luna ianuarie 2022, considerăm că se aplică excepțiile de la regulile generale prevăzute la art. 43 alin. (3), art. 97 alin. (7) și art. 224 alin. (5) din Codul Fiscal, respectiv impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului 2022.

Referitor la întrebarea nr. 2:

Conform pct. 423² din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, dividendele interimare repartizate în cursul exercițiului financiar se regularizează pe seama dividendelor distribuite pe baza situațiilor financiare anuale aprobate potrivit legii.

Menționăm că reglementările contabile în vigoare stabilesc modul de contabilizare a operațiunilor economico-financiare efectuate potrivit legii.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil dividendelor interimare distribuite din profitul exercițiului financiar în curs, trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop și neplătite până la sfârșitul exercițiului fiscal, apreciem că nu se pot aplica excepțiile de la regulile generale prevăzute la art. 43 alin. (3), art. 97 alin. (7) și art. 224 alin. (5) din Codul Fiscal.

De asemenea, *Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției* care reglementează posibilitatea repartizării trimestriale a profitului către acționari sau asociați, nu conține prevederi exprese în legătură cu situația în care dividendele distribuite pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop nu sunt plătite până la sfârșitul exercițiului financiar, motiv pentru care nu putem emite un punct de vedere.

Totodată, reiterăm faptul că, baza legală a repartizării dividendelor în cursul exercițiului financiar, prevăzută în *Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției*, se referă numai la dividende interimare plătite în cursul exercițiului financiar.

Prezenta opinie se bazează exclusiv pe situația de fapt descrisă în solicitarea adresată și poate produce efecte numai în cazul în care sunt respectate principiile generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale și de aplicare a prevederilor legislației fiscale prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Opinia produce efecte în limita și în condițiile stabilite de prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, opinia privind tratamentul fiscal și cadrul legal sunt aplicabile operațiunii descrise doar în măsura în care aceasta este afectată realizării unui scop licit și moral și nu are rolul de a certifica natura operațiunilor descrise, realitatea și substanța economică a acestora, aceasta reprezentând atribuția exclusivă a organului fiscal.

Mai mult decât atât, Ministerul Finanțelor, în calitatea sa de organ de specialitate al administrației publice centrale, asigură numai coordonarea înțelegerii normelor fiscale, fără a face încadrare punctuală la speță, acest din urmă aspect fiind atributul organelor fiscale.

Cu acest punct de vedere a fost de acord și Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile din cadrul Ministerului Finanțelor, prin adresa nr. 897789/17.08.2021.

Pentru a beneficia de îndrumare și asistență cu caracter general în domeniul fiscal vă stă la dispoziție Call-center-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la numărul de telefon 031.403.91.60.

Această adresă nu reprezintă un act administrativ fiscal în sensul art. 1, pct (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau un act administrativ de autoritate în sensul art. 1 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și nu este opozabilă terților.

Cu stimă,

Mihaela Georgescu
Șef Administrație

Adresa: Str. Caransebes nr. 1, Sector 1, București
Tel: 021.230.28.22
Email: <https://www.anaf.ro/asistpublic/>
Website: <http://www.anaf.ro/anaf/internet/Bucuresti>