

# Recalificarea unor sume acordate salariaților, asociaților și colaboratorilor

## Reclassification of amounts granted to employees, associates and collaborators

Prof. univ.dr. **Radu BUFAN\***  
Universitatea de Vest din Timișoara  
Facultatea de Drept

Asist. univ. dr. **Natalia ȘVIDCHI\***  
Universitatea de Vest din Timișoara  
Facultatea de Drept

### Abstract

*The principle of economic substance over legal form is the core of the general anti-abuse rule in tax legislation and requires the taxation of operations according to economic substance and not to their legal form. The determination of the economic substance of an operation involves, in many cases, the assessment of the legal substance, since, in the absence of the corroborated application of the provisions defining its legal regime, the premises for abusive application of anti-abuse provisions can be created.*

**Keywords:** reclassification of treasury advances. reclassification of amounts paid for the use of agricultural land. reclassification of self-employment into dependent activities.

### Rezumat

*Principiul prevalenței economicului asupra juridicului fundamentează regula generală anti-abuz din legislația fiscală și reclamă impozitarea operațiunilor în funcție de substanța economică și nu de forma lor juridică. Determinarea substanței economice a unei operațiuni implică, în multe cazuri, stabilirea substanței juridice, întrucât, în lipsa aplicării coroborate a dispozițiilor care conturează regimul juridic acesteia, se pot crea premisele aplicării abuzive a dispozițiilor antiabuz.*

**Cuvinte-cheie:** recalificare avansuri de trezorerie, recalificare sume plătite pentru folosința terenurilor agricole. recalificare activități independente în activități dependente.

## 1. Introducere

Rigorile legislației fiscale impun nu doar să plătim impozite, taxe și contribuții, după caz, asupra oricărui venit realizat, dar și ca veniturile astfel fiscalizate să fie, în prealabil, corect calificate din punct de vedere economic. Orice încercare de a schimba natura economică a veniturilor realizate, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale aferente, se traduce în evitare fiscală.

Sunt relativ puține situațiile în care se poate argumenta că un anumit venit scapă impozitării sau, mai bine spus, reglementării fiscale; legiuitorul a avut, în principiu, grijă, prin edictarea unor texte de lege cuprinzătoare, să reglementeze regimul fiscal al oricărui venit.

---

\* radu.bufan@e-uvv.ro

\* natalia.svidchi@e-uvv.ro

Semnificativ mai dese sunt cazurile caracterizate printr-un conflict de calificare a naturii unui venit sau a unei încasări, după caz<sup>1</sup>. Dacă în unele situații însuși bunul-simț (fiscal) dictează natura venitului/a încasării, există situații în care sunt necesare analize temeinice ale legislației aplicabile.

Deși materia fiscală aparține dreptului public, contribuabilul nu este lipsit de libertatea de a-și structura astfel activitatea încât să achite un impozit mai mic. Limita acestei libertăți este necunoscută, fiind coborâtă sau ridicată, după caz, în mod constant, în funcție de partea care câștigă pe terenul argumentelor.

Legislația noastră fiscală – Codul fiscal și Codul de procedură fiscală – conține reguli anti-abuz, care ne spun că nu contează decât scopul economic al unei tranzacții, natura economică a venitului obținut, forma (și fondul) juridic(ă) fiind indiferent(e). În practică, organele fiscale duc această regulă, devenită deja cardinală, la extreme, în sensul în care aprecierea naturii tranzacției sau a venitului se face exclusiv în temeiul preceptelor fiscale. Puține însă sunt cazurile în care aceste precepte sunt suficiente, în majoritatea cazurilor fiind necesară o analiză coroborată cu reglementări juridice asociate pentru a ajunge la soluția corectă.

În opinia noastră, chiar dacă în materie fiscală economicul prevalează asupra juridicului, nu se poate, totuși, stabili natura economică a tranzacției/venitului fără o fundamentare juridică.

În continuare, ne propunem să analizăm câteva cazuri din practică care ilustrează cele evidențiate mai sus: cazuri în care natura economică este relativ evidentă și care nu generează conflicte între reglementări, dar și cazuri în care, în opinia noastră, recalificarea (exclusiv) fiscală dovedește slăbiciunile sistemului anti-abuz din materia fiscală, cel puțin astfel cum este înțeles de către autoritățile fiscale.

## **2. Recalificarea avansurilor de trezorerie în venituri din salarii și asimilate salariilor**

Chiar dacă organele fiscale dau dovadă, de multe ori, de exces de zel cu ocazia efectuării inspecțiilor fiscale, urmărind evident să crească sarcina fiscală a contribuabilului verificat, nici contribuabilii nu sunt, în toate cazurile, de bună-credință, fiind des întâlnite „construcții” juridice prin care se urmărește diminuarea sarcinii fiscale sau chiar eliminarea acesteia.

Un asemenea caz, poate deja clasic, este cel în care persoane care au fapte înscrise în cazierul fiscal și care nu mai pot avea calitatea de asociat în alte societăți, din cauza efectelor acestei stări de fapt (printre care și anularea codului de TVA), interpun alte persoane în calitate de asociați.

Modul în care asociații „oculți” înțeleg să beneficieze de veniturile societății este de a deveni salariați în cadrul acesteia. Pentru că salariile reprezintă printre cele mai impozitate venituri, salariul primit de către asociatul ocult va fi cel mult unul mediu, în scopul completării veniturilor fiind preferată varianta, neînțeleaptă, dar convenabilă din punct de vedere fiscal, a avansurilor de trezorerie. Soarta fiscală a acestor avansuri de trezorerie, nerestituite și nejustificate, este, de regulă, următoarea: recalificarea în venituri salariale, cu consecința calculării impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale prin procedeul sutei micșorate (*gross up*), în ipoteza în care nu se ajunge chiar la plângeri penale pentru delapidare, ca și în cazul absenței sumelor înregistrate în contul de casă.

Într-o asemenea situație, prevederile art. 76 alin. (1) C. fisc., coroborate cu cele ale art. 11 alin. (1) C. fisc., reprezintă temeuri care ar putea justifica recalificarea avansurilor de trezorerie, nerestituite și nejustificate de salariat, în venituri de natură salarială.

Probabil provocarea cea mai mare într-o asemenea situație este că toate obligațiile suplimentare, reprezentate de impozitul pe venit și de contribuțiile sociale, sunt calculate prin procedeul sutei micșorate și sunt puse exclusiv în sarcina societății.

---

<sup>1</sup> Cu privire la subiectul recalificării indemnizațiilor de detașare în venituri de natură salarială/asimilate salariilor a se vedea M.V. Buliga, *Regimul fiscal al indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale – cronică a două amnistii fiscale anunțate (partea I)*, publicat în Revista Consultant Fiscal nr. 2/2023, Ed. Universul Juridic, București, pp. 4-9 și M.V. Buliga, *Regimul fiscal al indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale – cronică a două amnistii fiscale anunțate (partea a II-a)*, publicat în Revista Consultant Fiscal nr. 3/2023, Ed. Universul Juridic, București, pp. 15-21.

Considerăm că exemplul prezentat este unul în care cu greu poate fi contestată recalificarea avansurilor de trezorerie în venituri salariale; nu înseamnă însă că necesitatea recalificării nu trebuie întemeiată în fapt și în drept de către organele de inspecție fiscală.

Din punctul de vedere al situației de fapt, organul de inspecție fiscală este obligat să țină cont de toate circumstanțele care o conturează, spre exemplu, de eventualele stingeri ale avansurilor de trezorerie prin compensare sau prin orice altă modalitate care nu presupune restituirea efectivă a acestora. Tot astfel, fundamentarea greșită în drept a operațiunii de recalificare, prin omisiunea indicării regulii generale și/sau a celor speciale anti-abuz, după caz, reprezintă, în opinia noastră, un motiv de anulare a actului de impunere.

### 3. Recalificarea avansurilor de trezorerie în dividende

O altă categorie de cazuri este reprezentată de cea în care avansurile de trezorerie sunt acordate asociaților. În astfel de situații, practica organelor fiscale este de a recalifica aceste avansuri în dividende, cu consecința perceperii impozitului pe venit și a CASS, după caz. Bineînțeles, și în astfel de situații obligațiile fiscale suplimentare calculate sunt stabilite prin procedeele sutei micșorate și sunt impuse în sarcina societății.

Spre deosebire de categoria de cazuri prezentată mai sus, în aceste situații, procesul de recalificare impune o analiză temeinică nu numai a prevederilor legislației fiscale, care conține o definiție specială a noțiunii de dividend, dar și analiza prevederilor de „drept comun” ale legii societăților comerciale care reglementează regimul juridic al distribuirilor din profit.

Astfel, într-o cauză, cu ocazia efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat că societatea verificată a înregistrat în soldul debitor al contului 5311 „Casa în lei” o anumită sumă ridicată din casierie de administratorul societății care avea și calitatea de asociat, sumă care a fost recalificată în dividende.

În drept au fost invocate prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12, coroborate cu dispozițiile art. 67 alin. (1) C. fisc. 2003, potrivit cărora se consideră dividend, din punct de vedere fiscal, și se supune aceluiași regim fiscal și „suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

Or, după cum reiese în mod clar din prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12 C. fisc. 2003 și după cum a reținut și instanța care a soluționat cauza în fond inițial<sup>2</sup>, dar și după casarea cu trimitere spre rejudecare<sup>3</sup>,

---

<sup>2</sup> Sentința nr. 96/22.03.2017, pronunțată de către Curtea de Apel Timișoara, Secția contencios administrativ și fiscal, disponibilă pe Sintact.ro, la următorul link: [<sup>3</sup> Sentința nr. 573/28.10.2021, pronunțată de către Curtea de Apel Timișoara, Secția contencios administrativ și fiscal, disponibilă pe Sintact.ro, la următorul link: \[3\]\(https://www.sintact.ro/#/jurisprudence/535729155/1/sentinta-nr-573-2021-din-28-oct-2021-curtea-de-apel-timisoara-anulare-act-administrativ...?keyword=573~2F2021%20curtea%20de%20apel%20timisoara&cm=SREST, pronunțată după casarea cu trimiterea spre rejudecare dispusă prin Decizia nr. 833/12.02.2020, pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios</p></div><div data-bbox=\)](https://www.sintact.ro/#/jurisprudence/527322001/1/sentinta-nr-96-2017-din-22-mar-2017-curtea-de-apel-timisoara-anulare-act-administrativ-contencios...?keyword=96~2F2017%20curtea%20de%20apel%20timisoara&cm=SREST: „Or, astfel cum cu temei susține reclamanta, norma citată asimilează unor dividende doar sumele cu care contribuabilul persoană juridică a achitat bunuri sau servicii furnizate unui asociat sau acționar sau altui participant la persoana juridică, iar nicidecum sumele ridicate din casierie de un astfel de participant. În speță nu s-a reținut că suma de 2.962.527 lei a fost utilizată de către reclamantă pentru a achita contravaloarea unor bunuri sau servicii prestate în folosul personal al numitului ..., astfel încât aceasta nu intră în sfera de aplicare a normei invocate de inspectorii fiscali, neputând fi asimilată unor dividende. În această privință, instanța observă că dispozițiile art. 7 alin. (1) pct. 12 teza ultimă ale Codului fiscal au caracter de excepție, raportat la definiția noțiunii de «dividend», din prima teză a normei, întrucât se referă la sume care nu corespund definiției legale astfel instituite, fiind însă asimilate în mod excepțional aceleiași noțiuni. Având deci caracter de excepție, prevederile în discuție nu pot fi interpretate extensiv, fiind de strictă interpretare și aplicare limită doar la împrejurările de fapt descrise în cuprinsul său, iar nu și la altele mai mult sau mai puțin similare. Cum împrejurările de fapt reținute cu privire la suma de 2.962.527 lei nu corespund situației reglementate de norma în discuție, trebuie concluzionat că aceasta nu se aplică, suma neputând fi deci asimilată unor dividende și neputând constitui bază de calcul a impozitului pe dividende”.</p></div><div data-bbox=)

ipoteza normei-definiție este distinctă de situația de fapt, mai exact dispoziția legală se referă la ipoteza în care persoana juridică este cea care plătește pentru bunuri sau servicii achiziționate pentru folosul personal al asociatului.

Deosebirea dintre cele două situații are ca explicație următorul raționament:

- în cazul în care s-ar fi făcut o plată unui terț pentru bunuri sau servicii de care se folosește asociatul/administratorul, această ieșire de numerar este ireversibilă, are caracter definitiv și de aceea poate fi recalificată drept dividend;

- dimpotrivă, în cazul în care asociatul ridică numerar din cont sau din casierie, deci societatea nu face o plată către un terț, ieșirea de numerar nu are caracter ireversibil, fiind prezumată posibilitatea reîntoarcerii acestei sume în patrimoniul societății, și de aceea nu intervine recalificarea în dividend. Ca și confirmare a acestui raționament, inclusiv în speța prezentată, asociatul a restituit societății o mare parte din sumele respective, astfel încât nu se impunea constatarea plății unor dividende oculte, în condițiile în care o parte din sumă s-a reîntors în patrimoniul societății.

Noțiunea de „dividende” semnifică partea din beneficiile sociale care revine persoanei ce deține titluri de participare, ca urmare a divizării beneficiului obținut, distribuit proporțional cu cota de participare la capitalul social, iar orice asimilare a altor sume cu aceste dividende „oficiale” trebuie să se sprijine pe o bază legală clară, neechivocă.

Dacă legiuitorul nostru ar fi urmărit ca avansurile de trezorerie să fie considerate dividende, așa cum a procedat de exemplu legiuitorul francez, ar fi trebuit să dispună expres în acest sens. Or, o asemenea recalificare nu este admisă de niciun text anti-abuz, Codul fiscal din 2003 prevăzând doar ipotezele de la art. 7 alin. (1) pct. 12.

Astfel, cele două situații în care legiuitorul afirmă existența unor dividende „oficioase” sau „oculte” sunt prezentate la pct. 12, după cum urmează:

- 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;

- 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 respectiva este tratată ca dividend.

Niciunul dintre aceste texte nu se suprapune peste situația de fapt prezentată, ci se referă la situații complet diferite. În plus, nu există nicio regulă specială anti-abuz în Codul fiscal care să permită recalificarea în dividende a unor avansuri de trezorerie ridicate într-un anumit an calendaristic și restituite în cursul aceluiași an. Ca atare, dispozitivul anti-abuz al Codului fiscal nu avea în vedere o asemenea posibilitate de recalificare, care ar trebui să aibă la baza și o dispoziție de drept contabil.

Chiar și în situația în care ar exista o bază legală în sensul încadrării unor astfel de sume în categoria dividendelor, cerințele legislației incidente impun ca suma unor astfel de dividende să nu depășească totalul profitului net al anului respectiv, care reiese din soldul contului „profit și pierdere”.

---

administrativ și fiscal, disponibilă la următorul link: [www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=175432#highlight=##](http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=175432#highlight=##).

Prin Sentința nr. 573/28.10.2021, Curtea de Apel Timișoara a reținut: „Având în vedere concluziile raportului de expertiză fiscală, Curtea constată că sunt întemeiate și susținerile reclamantei potrivit cărora pârâta nu a făcut dovada aplicabilității în speța a dispozițiilor art. 7 alin. (1) pct. 12 teza a II-a Cod fiscal, potrivit cărora «se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende ... suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia». Împrejurarea că administratorul societății, numitul ..., a ridicat din casierie până la data de 30.09.2015 suma de 2.962.527 lei, pentru a o utiliza în scopuri personale, nu este suficientă per se pentru a se concluziona că această conduită s-ar circumscrie dispozițiilor legale de care s-au prevalat organele fiscale, respectiv că suma respectivă ar putea fi asimilată unor dividende, așa cum în mod greșit acreditează pârâta, de vreme ce din datele speței nu rezultă că această sumă ar fi fost achitată de persoana juridică asociatului în considerarea unor bunuri sau servicii furnizate de acesta. Or, din moment ce norma citată, care are un caracter de excepție, fiind de strictă interpretare, asimilează dividendelor exclusiv sumele utilizate de către persoana juridică pentru a achita contravaloarea unor bunuri sau servicii prestate în folosul personal al asociatului, și nu orice sume ridicate din casierie de asociat, în alte situații decât cea strict prevăzută de textul legal invocat de pârâtă, Curtea constată că asimilarea sumei de 2.962.527 lei unor dividende, cu consecința includerii acesteia în baza de calcul a impozitului pe dividende, apare ca fiind lipsită de fundament legal”.

Aceste aspecte nu au împiedicat însă instanța de recurs<sup>4</sup> să considere că, în cazul de speță, organul fiscal, în mod legal, a reîncadrat avansurile de trezorerie în dividende. În motivare, instanța de recurs a reținut că nu s-a contestat faptul că asociatul unic al societății, care a îndeplinit și funcția de administrator, a ridicat din casieria societății până la data 30.09.2015 suma de 2.962.527 lei pe care a utilizat-o în scopuri personale, pentru achiziții proprii și că, întemeindu-se pe raportul de expertiză, instanța de fond a reținut că societatea ar fi îndeplinit formalitățile de declarare a unui impozit pe dividende corespunzător retragerilor de numerar din casierie.

În ce privește baza legală invocată de organele fiscale în vederea recalificării – art. 7 alin. (1) pct. 12 teza a doua C. fisc. 2003 –, instanța de recurs reține că instanța de fond a apreciat greșit că situația de fapt în cauză nu se încadrează în acest text de lege și că organul fiscal a stabilit cu aplicarea corectă a legii fiscale că retragerea sumei din casierie de către asociatul unic-administrator și folosirea banilor pentru achiziții personale atrage calificarea sumelor retrase drept dividende în conformitate cu norma în discuție. Observăm că instanța de recurs a interpretat extensiv și prin analogie temeiul legal invocat de către organele fiscale, bazându-se pe două elemente: faptul că nu s-a contestat utilizarea avansurilor de trezorerie în scopuri personale și că societatea, conform concluziilor raportului de expertiză, înregistra profit în vederea repartizării de dividende. Încurajată de aceste elemente de fapt, instanța de recurs a extins ipoteza textului legal invocat de organul fiscal, astfel încât să ofere și o bază legală soluției (neargumentată, din punctul nostru de vedere) pe care a considerat-o judicioasă în speță. Ne întrebăm care ar fi fost soluția în cazul în care societatea nu ar fi înregistrat un profit care să permită distribuirea de dividende.

În completare la concluzia prezentată la cazul de la pct. 1, situația de speță prezentată în cuprinsul acestei secțiuni scoate la iveală unele lacune ale sistemului anti-abuz din dreptul nostru fiscal. Nu în toate cazurile, aplicând litera legii, sumele ridicate de asociați pot fi calificate drept dividende, nici măcar exclusiv din punct de vedere fiscal. În cazul în care încadrarea în configurația stabilită de definiția din legislația fiscală ar fi totuși posibilă, procesul de recalificare își poate dovedi slăbiciunile prin ignorarea dispozițiilor legii societăților comerciale și ale reglementărilor contabile.

Rămâne deschis răspunsul la întrebarea: cum ar putea fi evitată o recalificare abuzivă a unor sume ridicate din conturile societății în detrimentul celorlalți asociați și al salariaților?

#### **4. Recalificarea în dividende a veniturilor plătite persoanelor fizice drept contraprestație pentru terenurile aduse în folosința societăților agricole**

Începând cu 01.01.2016, în definiția fiscală a dividendului sunt incluse și distribuirile efectuate din profitul societăților agricole. Indiferent de definiția expres edictată din punct de vedere fiscal, se ridică întrebare în ce măsură pot fi considerate dividende veniturile și echivalentul în lei al produselor agricole plătite/acordate persoanelor fizice care au adus terenurile, proprietate personală, în folosința societății agricole și dacă recalificarea efectuată de organele fiscale în acest sens este întemeiată din punct de vedere legal.

În mod cert, noțiunea de dividend este specifică dreptului societăților comerciale, entități înființate în scopul de a realiza activități comerciale, în urma cărora să rezulte un profit, al cărui quantum net poate fi distribuit asociaților/acționarilor sub formă de dividende.

Societățile agricole, înființate potrivit Legii nr. 36/1991, spre deosebire de societățile comerciale, nu au un caracter comercial, ci reprezintă o formă de asociere, cu personalitate juridică, prin care proprietarii terenurilor agricole își manifestă voința de a exploata terenurile sub umbrela unei entități organizate.

---

<sup>4</sup> Decizia nr. 4724/18.10.2022, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, disponibilă la următorul link: <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=201559#highlight=##>.

Din punct de vedere fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a trata societățile comerciale și pe cele agricole în mod similar, ambele intrând în sfera de aplicare a impozitului pe profit (a se vedea Normele metodologice date în aplicarea art. 13 C. fisc. 2003).

Spre deosebire de legea societăților comerciale însă, Legea nr. 36/1991 nu face nicio referire la noțiunea de dividend, folosind la art. 12 lit. k) noțiunea de „profit”, iar la art. 58 lit. a) noțiunea de „excedent”. În mod evident, folosirea conceptului de excedent este în spiritul Legii nr. 36/1991, conform căreia societățile agricole nu au un caracter comercial.

Din punct de vedere fiscal, abia începând cu 1 ianuarie 2016 se prevede, la art. 7 pct. 11 (i) Cod fiscal, că reprezintă dividend și „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 social”.

Codul fiscal din 2003 nu prevedea o asemenea dispoziție expresă, stipulând la art. 7 alin. (1) pct. 12 doar că reprezintă 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”.

Chiar dacă ar fi să acceptăm că plățile efectuate de societățile agricole, anterior datei de 1 ianuarie 2016, ar putea fi considerate „dividende” din punct de vedere fiscal, o asemenea încadrare în ipoteza definiției legale reclamă îndeplinirea, în mod cumulativ, a trei condiții:

- să existe o distribuire în bani sau în natură;
- distribuirea să fie efectuată de persoana juridică unui participant la persoana juridică;
- distribuirea să fie efectuată drept consecință a deținerii unor titluri de participare la persoana juridică; prin urmare, în considerarea proporției din capitalul social deținută de participant.

Din definiția fiscală, deși nu se prevede expres, rezultă neîndoielnic faptul că sumele distribuite cu titlu de dividende depinde, matematic, proporțional, de numărul și valoarea titlurilor de participare deținute de către fiecare participant.

O astfel de concluzie rezultă din reglementarea societăților comerciale, materie de unde s-a preluat și „instituția” dividendelor, în scopul de a o fiscaliza la nivelul societăților civile agricole. În dreptul societar, această regulă se aplică dacă în actele constitutive nu se prevede altfel.

Legislația fiscală nu reglementează care este sursa veniturilor în bani sau în natură distribuite participanților la capitalul social al persoanelor juridice, aspect prevăzut de dispozițiile legislației care reglementează modalitatea de organizare și de funcționare a persoanelor juridice în discuție.

Legea nr. 36/1991 nu dedică o prevedere expresă reglementării acestor „distribuiți”, însă din prevederile art. 12 lit. k) și cele ale art. 58 lit. a) rezultă că sumele excedentare se achită membrilor asociați din profitul societății, iar repartizarea excedentului este aprobată de adunarea asociaților, care trebuie să se întrunească, de cel puțin, o dată pe an.

În cazul veniturilor și al echivalentul în lei al produselor agricole plătite/acordate de societățile agricole membrilor săi, nu sunt îndeplinite cerințele impuse de prevederile Legii nr. 36/1991 și ale Codului fiscal 2003 pentru ca acestea să fie considerate dividende din punct de vedere fiscal.

În primul rând, sumele/produsele nu sunt plătite/acordate din profitul înregistrat de societatea agricolă, ori, caracteristica esențială a dividendelor este aceea că ele reprezintă o cota-parte din profit.

În al doilea rând, sumele/produsele nu sunt plătite/acordate în considerarea părților sociale deținute de membrii beneficiari în capitalul social al societății comerciale.

Potrivit prevederilor art. 6 al Legii nr. 36/1991, care reglementează modul de constituire a capitalului social, 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.

Ca atare, aportul la capitalul social al unei societăți agricole, constând în folosința asupra terenului agricol, trebuie evaluat pentru a fi înregistrat în capitalul societății agricole sub formă de părți sociale. În lipsa unei atare evaluări, dreptul de folosință asupra terenului agricol nu reprezintă aport la capitalul

social reprezentat prin părți sociale. În consecință, veniturile/produsele plătite/acordate în asemenea situații nu vor reprezenta consecința deținerii unei participații și nu pot fi tratate drept dividende<sup>5</sup>.

În sensul argumentat mai sus s-au pronunțat și instanțele naționale. Într-o decizie de speță<sup>6</sup>, Înalta Curte de Justiție și Casație a statuat: „*Faptul că proprietarii terenurilor le muncesc în asociație și nu individual, nu înseamnă că aceasta îi transformă într-o societate comercială, unicul scop al înființării acestor asociații fiind de a obține economii sau beneficii din folosirea serviciilor și nicidecum de exploatarea capitalului pentru obținerea de dividende. Astfel fiind transformarea produselor obținute de pe terenurile proprietate privată a membrilor asociați și distribuirea lor către aceștia în raport de suprafața de teren deținută – nu reprezintă un act de comerț și nicio plată în natură sau dividende*”.

Tot astfel, Curtea de Apel București<sup>7</sup> a apreciat: „*Instanța de fond în mod corect a apreciat că nu sunt întrunite condițiile prev. de art. 67 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale și art. 7 alin. (1) pct. 12 C. fisc. privind dividendul întrucât acesta reprezintă conform definiției legale, o distribuire în bani sau în natură efectuată de o persoană juridică, participanților care dețin titluri de participare la această persoană juridică. În speță însă, Societatea în cauză este o societate agricolă înființată în baza dispozițiilor Legii nr. 36/1991, fiind o formă asociativă de tip privat având ca obiect conform statutului, cultivarea în comun a pământului, creșterea animalelor, prelucrarea și industrializarea produselor agricole precum și alte asemenea activități. În consecință, Curtea constată că în mod corect s-a reținut în cauză faptul că produsele în natură acordate asociațiilor reprezentând profitul obținut ca urmare a exploatării în asociere a terenurilor acestora, fără ca dreptul de proprietate asupra acestora să fie transferat societății agricole respective, nu pot fi considerate dividend acordat și în consecință nu pot fi impozitate aceste drepturi, întrucât drepturile respective nu îndeplinesc condițiile prev. de disp. art. 7 alin. (1) pct. 12 C. fisc. O altă concluzie ar fi contrară naturii juridice a contractului de societate agricolă, care presupune exploatarea în comun a terenurilor agricole și a altor bunuri proprietate privată, în scopul obținerii de beneficii*”.

De asemenea, într-o altă decizie de speță<sup>8</sup>, Curtea de Apel București a motivat: „*În definirea dividendelor trebuie ținut seama și de caracteristica lor esențială, respectiv aceea de a fi o cota-parte din profit. Or, în speță nu s-a dovedit ca societatea agricolă ar fi obținut profit, neoferindu-se niciun fel de date cu privire la cheltuieli și venituri pentru a se putea aprecia ca bunurile distribuite reprezintă un beneficiu, un surplus al societății rezultat din activitatea acesteia*”.

În fine, printr-o decizie<sup>9</sup>, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat după cum urmează: „*(...) Potrivit art. 5 alin. (1) din Legea nr. 36/1991, societatea agricolă este una de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat de asociați, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și a altor mijloace aduse în societate și obținerea de profit care se împarte între membrii asociați, în condițiile reglementate în actul constitutiv, potrivit art. 11 lit. k) din lege. Alin. (2) al aceluiași articol prevede expres că societatea agricolă nu are caracter comercial iar art. 6 din lege stabilește că terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora. Astfel, în cazul societății agricole, distribuirea de produse se face în contul terenului adus în exploatare comună (...)*”.

---

<sup>5</sup> Aceste argumente sunt redactate pe larg în R. Bufan, T.M. Ștefănescu, *Impozitul pe dividende datorat de către „participanții” (membrii) societăților agricole civile*, publicat în Revista Consultantul Fiscal nr. 2/2022, pp. 31-24 și au fost invocate în dosarul în care Înalta Curte de Casație și Justiție a pronunțat Decizia nr. 4633/2021, menționată *infra*.

<sup>6</sup> Decizia nr. 523/11.02.2003, pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, disponibilă la următorul link: <https://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=4829#highlight=##>.

<sup>7</sup> Decizia nr. 2317/16.11.2009, pronunțată de către Curtea de Apel București, Secția Contencios administrativ și fiscal, disponibilă pe Sintact.ro, la următorul link: <https://www.sintact.ro/#/jurisprudence/520485556/1/decizie-nr-2317-2009-din-16-nov-2009-curtea-de-apel-bucuresti?keyword=2317~2F2009&cm=STOP>.

<sup>8</sup> Decizia nr. 9122/04.12.2014, pronunțată de către Curtea de Apel București, Secția a VIII-a, Contencios administrativ și fiscal, disponibilă pe Sintact.ro, la următorul link: <https://www.sintact.ro/#/jurisprudence/521954660/1/decizie-nr-9122-2014-din-04-dec-2014-curtea-de-apel-bucuresti-anulare-act-administrativ...?keyword=9122~2F2014&cm=SREST>.

<sup>9</sup> Decizia nr. 4633/12.10.2021, pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, disponibilă la următorul link: <https://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=189236#highlight=##>.

Înalta Curte apreciază că organele de inspecție fiscală au considerat în mod greșit că pentru drepturile acordate în perioada verificată, reclamanta ar datora impozit pe dividende, întrucât livrările efectuate către membrii asociației nu au avut caracterul unui dividend. Potrivit art. 67 alin. (1) din Legea nr. 31/1990, dividendul este cota parte din profit ce se plătește fiecărui asociat, iar art. 7 alin. (1) pct. 12 din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal, forma în vigoare la data desfășurării operațiunilor vizate de actele administrativ-fiscale contestate) îl definește ca o distribuire de bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de valoare la acea persoană juridică. Deci, noțiunea de dividend, așa cum a fost definită de legiuitor prin cele două texte citate, constituie o categorie de venit ce reprezintă o cotă din profitul unei societăți, proporțională cu cota de participare la capitalul social.

(...) Pentru ca veniturile să fie considerate dividende, încadrarea trebuie să fie făcută în contextul art. 67 și în contul deținerii unor titluri de participare. În cauza de față, produsele acordate membrilor asociației (venituri și echivalentul în RON al produselor agricole plătite persoanelor fizice care au adus terenurile, proprietate personală, în folosința societății agricole) reprezintă profitul obținut de aceștia de pe urma exploatării în asociere a terenurilor lor, operațiunea de acordare a acestor drepturi neputând fi însă asimilată, raportat la intervalul 2012-2014, distribuirii unor dividende. (...)

În realitate, raportat la perioada verificată, tratamentul fiscal aplicabil venitului realizat de către o persoană fizică prin aducerea în folosința unei societăți agricole constituite conform Legii nr. 36/1991 a unei suprafețe de teren agricol, este următorul:

- în cazul în care dreptul de folosință asupra terenului agricol se evaluează și se înregistrează în capitalul social sub formă de părți sociale, venitul realizat în calitate de asociat constituie venit din dividend și se impozitează în conformitate cu prevederile Cap. V Venituri din investiții, din Titlul III, Impozit pe venit, al Legii nr. 571/2003;

- în situația în care dreptul de folosință asupra terenului agricol nu se evaluează și nu se înregistrează în capitalul social sub formă de părți sociale, veniturile obținute de persoanele fizice în cauză sunt venituri din cedarea folosinței bunurilor, impunerea urmând să se facă potrivit prevederilor Cap. IV, Venituri din cedarea folosinței bunurilor, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Așadar, cu trimitere la perioada de referință, unui membru asociat la o societate agricolă care aduce în folosință o suprafață de teren și care nu intră în capitalul sau patrimoniul societății în schimbul unor acțiuni sau părți sociale, nu se poate susține (în lipsa unui temei legal) că produsele oferite la sfârșitul unui an agricol au natura juridică a unor dividende. Aportul membrului asociat este numai folosința terenului, nu și proprietatea acestuia, iar produsele primite sunt în raport de suprafața de teren cedată în folosință și nu în raport de părți sociale sau acțiuni. Cum venitul realizat de membri asociației în perioada 2012-2014, impus de pârâți, nu intră în noțiunea de dividend, nefiind o cotă din profitul reclamantei, proporțională cu cotă de participare a asociaților la capitalul social, nu subzistă obligația reclamantei de a plăti impozit pe dividende”.

În concluzie, în unele situații, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, astfel cum este aplicat uneori de către autoritățile fiscale, înfrânge instituții de drept care s-au fundamentat în timp, prin erodarea esenței acestora. Prin urmare, aplicarea acestui principiu reclamă prudență și coroborarea situației de fapt cu toate dispozițiile legale relevante, nu doar cu cele de natură fiscală.

## **5. Recalificarea veniturilor din activității independente în activități dependente**

De la jumătatea anului 2010, ca urmare a modificărilor aduse Codului fiscal 2003 prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010<sup>10</sup>, legiuitorul a edictat în favoarea administrației fiscale o dispoziție-definiție, anti-abuz, care îi permite expres acesteia să recalifice activitățile independente în activități dependente, cu consecința creșterii sarcinii fiscale asupra veniturilor obținute din astfel de activități.

---

<sup>10</sup> Ordonanța de urgență nr. 58 din 26 iunie 2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din data de 28 iunie 2010.



Forma de redactare a textului definiție, de la art. 7 C. fisc. 2003 a reprezentat, în opinia noastră, un supliment de „arsenal” acordat administrației în procesul de recalificare a activităților independente. Astfel, potrivit pct. 2.1 de la alin. (1) al art. 7 C. fisc. 2003, astfel cum a fost modificat Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010, orice activitate putea fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinea cel puțin unul din criteriile enumerate, inițial, la lit. a)-f) și, ulterior, la lit. a)-d); începând cu data de 10 septembrie 2010 a fost eliminat criteriul, anterior reglementat la lit. f) – „*orice alte elemente care reflectă natura dependentă a activității*”.

Lista celor inițial 5 și, ulterior, 4 criterii, enumerate de textul pct. 2.1 al art. 7 C. fisc., și redactarea cuprinzătoare a acestora, crea posibilitatea recalificării în majoritatea cazurilor, dând naștere unor abuzuri.

Începând cu 1 iulie 2015, textul art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 a fost abrogat<sup>11</sup>, drept consecință a „*necesității înlăturării distorsiunilor apărute ca urmare a necorelării prevederilor referitoare la încadrarea din punct de vedere fiscal a oricărei activități ca fiind dependentă cu modalitatea de desfășurare a activităților independente, în funcție de specificul acesteia*”<sup>12</sup>.

Începând cu aceeași dată, textul art. 7 a fost completat prin adoptarea unei liste de criterii de încadrare a activității independente. Spre deosebire de abordarea anterioară, când îndeplinirea a cel puțin unuia din criteriile enumerate la pct. 2.1 conducerea la recalificarea activității, potrivit noii paradigme, adoptată la jumătatea anului 2015, păstrată și în prezent, pentru ca o activitate să fie considerată independentă, trebuiau îndeplinite un număr minim de criterii din totalul celor enumerate.

Astfel cum am menționat mai sus, în forma în vigoare în perioada 2010-2015, textul art. 7 alin. (1) pct. 2.1 a dat naștere multor dispute între administrația fiscală și contribuabili, fiind utilizat, mai cu seamă, în vedere recalificării veniturilor obținute în baza contractelor civile sau în baza unor contracte de prestări servicii de management/administrare a societăților comerciale.

Cele mai expuse erau contractele încheiate cu persoane fizice care nu puteau fi încadrate ca făcând parte dintr-o profesie liberală sau ca având o formă de organizare. Cu toate acestea, nici persoanele fizice care își luau măsura de precauție a organizării sub o anumită formă recunoscută de lege, nu scăpau în totalitate recalificării, atât timp cât structura contractuală și situația de fapt trădau o relație de dependență, astfel cum rezulta aceasta din criteriile care o conturau<sup>13</sup>.

În opinia noastră, fragilitatea caracterului independent al unei activități, din punct de vedere fiscal, reprezintă o transpunere a precarei reglementări a regimului juridic al acesteia; activitățile independente desfășurate de persoanele fizice sunt variate, fiind limitate numai de ordinea publică și bunele moravuri. Din această cauză, probabil, este dificilă conturarea unor reguli comune și definitorii, caracterizare prin substanță și constanță. Găsim, în schimb, multe acte normative care reglementează organizarea și funcționarea unor activități economice desfășurate de persoanele fizice, care, poate deși simpliste la prima vedere, ridică fiecare probleme tocmai din cauza lipsei de claritate privind regimul juridic al activităților independente. Complexitatea juridică este sporită de regimul transparenței fiscale în cazul unor forme asociative a persoanelor fizice care desfășoară activități independente ș.a.

Toate confuziile pe care le poate genera precaritatea reglementării juridice a activităților independente creează un spațiu destul de mare de manevră pentru abuzuri pe plan fiscal, atât pentru contribuabili, cât și pentru administrația fiscală. Atât timp cât desfășurarea unei activități sub o anumită formă va prezenta avantaje fiscale, vor exista și optimizările fiscale.

---

<sup>11</sup> Legea nr. 187 din 2 iulie 2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 99 din 7 iulie 2015.

<sup>12</sup> Raportul Comisiei pentru buget, finanțe și bănci asupra proiectului de Lege privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, disponibil pe website-ul Camerei Deputaților, Secțiunea „Activitate parlamentară”, Subsecțiunea „Urmărirea procesului legislativ”, proiect de lege nr. PL-x nr. 410/2015, link de accesare: [https://www.cdep.ro/pls/proiecte/upl\\_pck2015.proiect?idp=14936](https://www.cdep.ro/pls/proiecte/upl_pck2015.proiect?idp=14936).

<sup>13</sup> Cu privire la existența unui temei pentru recalificarea activității desfășurate de societăți cu răspundere limitată cu asociat unic în venituri salariale, a se vedea M.V. Buliga, R. Bufan, *Dreptul societar sub asaltul ANAF. Ignorarea personalității juridice societare în scopul recalificării veniturilor din activitatea societăților cu răspundere limitată cu asociat unic în venituri salariale*, publicat în Revista Română de Drept Comercial, nr. 2/2022, Ed. Universul Juridic, București, pp. 116-129.

Într-un caz de speță, spre exemplu, ale căruia fapte s-au petrecut în perioada în care au fost în vigoare prevederile art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 C. fisc. 2003, denumirea contractului (Contract de prestări servicii de consultanță) și unele clauze declarative intenționate ale acestuia (care excludeau calificarea sa drept contract de muncă), „demonstrau” caracterul independent al activității desfășurate în temeiului acestuia, însă o serie de elemente, contractuale și ele, trădau, în mod neechivoc natura dependentă a activității:

- *durata nelimitată a contractului*; acest tip de durată contractuală pentru un contract care nu este de muncă este extrem de rară, tocmai datorită naturii activității, care este independentă, prestată de un liber-profesionist și care, prin reperele stabilite la pct. 19 din Normele date în aplicarea art. 46 C. fisc. 2003, este foarte greu compatibilă cu un angajament pe o perioadă nelimitată. Un liber-profesionist nu mai este liber dacă este legat printr-un contract pe durată nedeterminată, fiindu-i aproape imposibil să mai aibă libertatea de a presta pentru mai mulți clienți, de a-si alege liber modul de desfășurare a activității etc. Aceasta clauză era neuzuală și din perspectiva postului pe care îl îndeplinea prestatorul, acela de „*director național*”, cu atribuții de coordonare a întregii activități din România. Astfel de activități nu sunt de regulă exercitate de către persoane din afara societății, iar când se întâmplă așa, situația este doar provizorie, pe termen lung urmând a fi contactat un angajat, ori în cazul respectiv contractul a fost încheiat *ab initio* pe perioadă nedeterminată;

- *clauza de neconcurență*, iarăși rarisimă în contractele încheiate de liber-profesioniști, care, de regulă, posedă o anumită specializare (contabili, avocați, arhitecți, experți în marketing etc.). Or, dacă acești liber-profesioniști nu pot exercita în paralel activități din acea specializare în care s-au remarcat și care le procură veniturile necesare, este aproape imposibil ca ei să poată acționa în mod independent în alte meserii decât cele în care sunt specializați (frizeri, bucătari, coafeze etc.);

- *cedarea exclusivă în favoarea beneficiarului a tuturor componentelor și rezultatelor activității*, plecând de la idei și până la proiecte realizate; această clauză contractuală are consecința directă că, practic, consultantul nu poate lucra în paralel pentru alt beneficiar în același domeniu de activitate, care însă este singurul domeniu în care consultantul este autorizat, din punct de vedere legal, să lucreze pe cont propriu.

- *clauza de punere la dispoziție a tuturor „echipamentelor” necesare exercitării activității de către beneficiar*. Asigurarea acestor echipamente/facilități conduce fără dubii la îndeplinirea criteriului prevăzut de C. fisc. 2003 la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 la lit. b);

- *suportarea de către beneficiar a tuturor cheltuielilor ocazionate de deplasări/transport, cazare, masă etc.*; în afară de îndeplinirea evidentă a condiției de la art. 7 alin. (1) pct. 2.1. lit. c) C. fisc. 2003, atrage atenția caracterul nelimitat al acestui tip de cheltuieli; în contractele încheiate cu consultanți cu adevărat independenți, aceste cheltuieli sunt, de regulă, limitate ori sunt supuse aprobării prealabile a beneficiarului.

- *suportarea de către societatea beneficiară a unei asigurări de călătorie care acoperă accidente, problemele medicale și bunurile personale*; o astfel de asigurare este, de regulă, în sarcina prestatorului independent care prin definiție este în relații cu mai mulți beneficiari;

- *diversele elemente care trădează o subordonare a prestatorului față de beneficiar, specifică raporturilor de angajare*: obligația de raportare față de consiliul de administrație, modul de recrutare specific angajării (interviuri și texte), programul de lucru identic cu cel al angajaților, procedura de evaluare identică cu cea a angajaților, lipsa unei asigurări de răspundere profesională etc.

Este clar că regimul fiscal al veniturilor obținute din activități de natura celei menționate mai sus nu ar fi putut determinat în mod corect în absența reglementărilor juridice care conturează raporturile de angajare: Codul muncii. Contribuabilii însă nu vor înceta să se angajeze în asemenea structuri pasibile de recalificare atât timp cât au ceva de câștigat. În lipsa unor reglementări juridice clare și în prezența unor reglementări fiscale fragile, probabil soluția corectă ar fi eliminarea diferențelor de natură fiscală dintre lucrătorii dependenți și cei independenți.

## 6. Concluzii

Unele dintre situațiile prezentate mai sus demonstrează că diferența de regim fiscal în funcție de sursa veniturilor determină contribuabilii să apeleze la practici prin care urmăresc reducerea sau eliminarea obligațiilor fiscale. Cu toate acestea, autoritățile fiscale sunt cele chemate să demonstreze și să fundamenteze, din punct de vedere legal, că prin asemenea practici contribuabilii încalcă scopul legislației fiscale, urmărind exclusiv sau în principal un avantaj de natură fiscală.

Observăm că, în procesul de recalificare a unor venituri, autoritățile fiscale se bazează, în principal, pe dispozițiile legislației fiscale, cu toate că unele situații reclamă o analiză sistematică prin considerarea dispozițiilor din alte domenii, care pot invalida raționamentul exclusiv fiscal. Remarcăm, de asemenea, faptul că dispozițiile fiscale nu oferă întotdeauna o bază legală pentru recalificările efectuate de organele fiscale, situații în care se ridică problema temeiniciei sumelor suplimentare stabilite cu titlu de obligații fiscale.