



Nr. 5984/07.12.2020

Către,
MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE
Direcția Generală de Legislație Fiscală și
Reglementări Vamale și Contabile
Domnului Iulian Ardeleanu, Director General

Stimate Domnule Director General,

Camera Consultanților Fiscali vă supune atenției și vă solicită clarificări cu privire la exigibilitatea impozitului pe dividendele distribuite și neplătite până la sfârșitul anului, inclusiv în cazul dividendelor distribuite în cursul exercițiului financiar pe baza situațiilor financiare interimare.

Cadrul legal:

- Art. 43 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

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 alin.(7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 97 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(...)

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

- Art. 224 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

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. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți.

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. Impozitul nu se calculează, nu se reține și nu se plătește la bugetul de stat 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 străină beneficiară a dividendelor îndeplinește condițiile prevăzute la art. 229 alin. (1) lit. c).

➤ Art. 67 alin.(2) – (22) din Legea societăților nr. 31/1990

Art. 67

(...)

(2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial pe baza situațiilor financiare interimare și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se pot plăti în mod opțional trimestrial în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, prin legile speciale, regularizarea diferențelor rezultate din distribuirea dividendelor în timpul anului urmând să se facă prin situațiile financiare anuale. Plata diferențelor rezultate din regularizare se face în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

(21) În cazul distribuirii parțiale a dividendelor între asociați sau acționari în cursul anului financiar, situațiile financiare anuale vor evidenția dividendele atribuite parțial și vor regulariza diferențele rezultate, în mod corespunzător.

(22) În cazul în care asociații sau acționarii datorează restituiri de dividende, în urma regularizării operate în situațiile financiare anuale, acestea se achită societății în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. În caz contrar, asociații sau acționarii datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.



- Art. 19 alin.(3) – (32) din Legea contabilității nr. 82/1991

Art. 19

(...)

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Sumele aferente repartizărilor interimare de dividende se înregistrează în contabilitate și se reflectă în situațiile financiare interimare drept creanțe față de acționari, respectiv asociați.

(31) Repartizarea trimestrială a profitului către acționari sau asociați se poate efectua opțional, în cursul exercițiului financiar, în limita profitului contabil net realizat trimestrial, plus eventualele profituri reportate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, din care se scad orice pierderi reportate și sume depuse în rezerve în conformitate cu cerințele legale sau statutare, respectiv pe baza situațiilor financiare interimare aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, după caz.

(32) Regularizarea sumelor repartizate în cursul exercițiului financiar potrivit alin. (3¹) trebuie să aibă loc după aprobarea situațiilor financiare anuale, iar dividendele repartizate și plătite în plus în cursul exercițiului financiar se restituie în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. Obligația de restituire intervine pentru persoanele care au încasat dividende trimestrial, iar conducerea societății are obligația de a urmări recuperarea acestor sume și de a dispune măsurile ce se impun în acest scop

- Art. 28 alin.(81) din Legea contabilității nr. 82/1991

Art. 28

(...)

(81) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende au obligația să întocmească situații financiare interimare.

Înțelegerea noastră

1. Dividende distribuite din profituri aprobate prin situații financiare anuale

Ca regulă generală, impozitul pe dividende se calculează și se reține în momentul plății dividendelor (acolo unde nu se aplică o scutire) și se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-au plătit dividendele.



Prin excepție, în cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociațiilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește (acolo unde nu se aplică o scutire) 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.

Cu privire la exigibilitatea impozitului în cazul dividendelor distribuite dar care nu au fost plătite, menționăm că nu în toate situațiile aprobarea situațiilor financiare anuale și distribuirea dividendelor au loc în cursul aceluiași exercițiu financiar (sau an fiscal).

De exemplu, o societate 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, iar plata dividendelor are loc în luna ianuarie 2022.

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.

Prin urmare, în astfel de situații, frecvente în practică, interpretarea contribuabililor, care este și înțelegerea noastră, 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. Dividende distribuite din profitul exercițiului financiar în curs, trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop

Ca urmare a modificărilor din Legea societăților nr. 31/1990 și a Legii contabilității nr. 82/1991, asociații au posibilitatea de a distribui dividende și din profitul exercițiului financiar în curs, trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare întocmite în acest scop.

După aprobarea situațiilor financiare anuale, trebuie efectuată regularizarea sumelor repartizate în cursul exercițiului financiar (numite în continuare dividende interimare), iar eventualele dividende interimare repartizate și plătite în plus în cursul exercițiului financiar se restituie în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale.



În cazul dividendelor interimare care sunt repartizate și plătite în cursul exercițiului financiar, impozitul pe dividende intră pe regula generală, respectiv se calculează și se reține în momentul plății dividendelor (acolo unde nu se aplică o scutire) și 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.

Pot exista însă 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).

Pentru astfel de 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), cadrul fiscal actual nu stabilește momentul taxării.

În înțelegerea noastră 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.

În consecință, opinia noastră 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.

Solicitare

Având în vedere cadrul legal invocat și aspectele mai sus detaliate, vă rugăm să aveți amabilitatea de a ne preciza dacă, în opinia dumneavoastră:

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, 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 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.

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.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate, vă mulțumim anticipat.

Cu deosebită considerație,

Dan Manolescu

Președinte CCF