

## UNELE ASPECTE FISCALE PRIVIND DISTRIBUIREA DE DIVIDENDE ASOCIAȚILOR REZIDENȚI ÎN STATE MEMBRE UE

de Anca Grigorescu, LL.M.Eur și Cristina Randjak

\* Acest articol a apărut în ediția tipărită a revistei Curierul Fiscal nr. 9/2016.

În practică, la analiza rezultatelor financiare realizate, se poate pune în discuție între asociați/ acționari oportunitatea distribuirii dividendelor din profiturile obținute sau a reinvestirii acestor profituri. În cazul particular al deținerii capitalului social de către societăți din state membre ale Uniunii Europene un factor în funcție de care se adoptă decizia distribuirii dividendelor îl poate constitui incidența anumitor facilități fiscale. În practică, această decizie poate fi relevantă în cazul în care unul dintre asociați/ acționari ar putea beneficia de o scutire la plata dividendelor, iar un altul nu ar îndeplini cerințele pentru a beneficia de o asemenea scutire.

În acest context, vom analiza în cele ce urmează câteva aspecte fiscale în legătură cu o distribuire de dividende efectuată de o societate românească către asociații/ acționarii săi din state membre ale Uniunii Europene.

### ***Impozitarea venitului din dividende obținut de asociatul/ acționarul străin, rezident într-un stat membru al Uniunii Europene***

Ca regulă generală, impozitul pe dividende datorat de nerezidenți este de 5% și se calculează, reține și plătește de către societatea românească care distribuie dividendele, în baza art. 223(1,a) și 224(1;4,b) din Legea nr. 227/2015 Codul Fiscal („Codul Fiscal”).

Prin excepție, în cazul dividendelor distribuite asociaților/ acționarilor cu sediul în state membre ale Uniunii Europene poate fi incidentă o scutire de impozit, scutire cu potențial de a fi decisivă în analiza oportunității distribuirii sau a reinvestirii profitului. Aplicabilitatea scutirii este condiționată de îndeplinirea cumulativă a anumitor cerințe care privesc atât societatea românească, cât și asociatul/ acționarul străin, așa cum rezultă din dispozițiile art. 229(1,c) din același act normativ.

În ceea ce privește societatea românească care distribuie dividendele, aceasta trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- este constituită într-una din formele de organizare reglementate de Legea societăților nr. 31/1990 (respectiv ca societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în nume colectiv, societate în comandită simplă);
- plătește impozit pe profit, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări.

În ceea ce privește asociatul/ acționarul dintr-un stat membru al Uniunii Europene care primește dividendele, acesta trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- are rezidența unui stat membru al Uniunii Europene, fiind organizat într-una din formele prevăzute expres de Codul Fiscal, în funcție de legislația străină incidentă;
- este considerat a fi rezident al unui stat membru al Uniunii Europene, în conformitate cu legislația fiscală a statului respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impunerii încheiate cu un stat terț, nu se consideră că este rezident în scopul impunerii în afara Uniunii Europene;
- plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, un impozit similar impozitului pe profit;
- deține minimum 10% din capitalul social al societății românești pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, care se încheie la data plății dividendului.

Cu titlu preliminar, remarcăm faptul că termenul de un an relevant pentru a determina aplicabilitatea scutirii se calculează în raport cu data plății dividendelor. Astfel, orice alte date esențiale în ansamblul operațiunii de distribuire (e.g. data hotărârii asociaților/ acționarilor cu privire la distribuirea dividendelor) nu vor influența incidența acesteia. În ceea ce privește perioada neîntreruptă de deținere, dispozițiile din normele metodologice fac trimitere la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene<sup>1</sup>, stabilind că dacă la data plății dividendelor perioada minimă de deținere de un an nu este încheiată, scutirea nu se va acorda.

Dacă majoritatea condițiilor menționate anterior implică analiza lor prin prisma legislației incidente a statului membru al Uniunii Europene (în special, cele referitoare la asociatul/ acționarul rezident al acestui stat) ori apar ca fiind relativ ușor de dovedit (cele care privesc societatea românească, în calitate de plătitor de venituri), condiția privind deținerea a minim 10% din capitalul social se analizează din perspectiva prevederilor legislației românești și apare ca fiind cea care, în opinia noastră, poate ridica unele probleme de interpretare sau respectiv îi poate determina pe asociații/ acționarii societății românești să ia în considerare efectuarea anumitor operațiuni.

### ***Aspecte relevante în cazul în care asociații/ acționarii ar urmări evitarea sau diminuarea impozitului pe dividende datorat***

Unele operațiuni care au avut ca efect sau ca obiect modificarea structurii deținerii capitalului social al societății românești ar putea afecta aplicabilitatea scutirii.

Astfel, în cazul în care o societate românească are doi asociați/ acționari rezidenți în state membre ale Uniunii Europene și atât societatea românească, cât și unul dintre asociați/ acționari (cel majoritar) îndeplinesc cerințele pentru ca asociatul/ acționarul majoritar să beneficieze de scutire, iar celălalt asociat/ acționar (cel minoritar) nu îndeplinește aceste cerințe, se pot analiza anumite operațiuni cu dezideratul ca asociatul/ acționarul minoritar să nu datoreze impozitul pe dividende. Un asemenea deziderat ar putea fi urmărit cu precădere în situația în care dividendele nu s-au distribuit în anii anteriori.

---

<sup>1</sup> Hotărârea pronunțată în data de 17.10.1996 în cauzele conexe Denkvit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen - C-283/94, C-291/94 și C-292/94

Într-o primă variantă care ar putea fi luată în considerare, cei doi asociați/ acționari ar putea conveni ca doar asociatului/ acționarului majoritar să îi fie distribuite dividende. O asemenea înțelegere ar constitui o clauză leonină, interzisă de art. 1902(5) din Codul civil și, prin urmare, ar fi nulă.

Într-o altă variantă, asociatul/ acționarul minoritar ar putea renunța la dividende, în măsura în care legea statului al cărui rezident este, permite o asemenea renunțare. Renunțarea ar fi posibilă, însă, doar după distribuirea dividendelor de către organele de conducere ale societății românești, moment în care asociatul/ acționarul minoritar ar deține o creanță împotriva societății românești. Renunțarea la dividende, în favoarea societății românești sau a asociatului/ acționarului majoritar, ar fi posibilă doar după ce dividendele ar intra în patrimoniul asociatului/ acționarului minoritar, caz în care acesta ar datora impozitul pe dividende. În plus, în cazul în care asociatul/ acționarul minoritar ar renunța la dividende în favoarea societății românești, acestea ar deveni venituri ale celei din urmă și ar fi luate în considerare la calculul impozitului pe profit datorat de societatea românească în baza art. 19(1) din Codul fiscal. Prin urmare, renunțarea de către asociatul/ acționarul minoritar la dividende nu ar constitui o soluție pentru a evita ca acesta să datoreze impozitul pe dividende.

Cei doi asociați/ acționari ar lua în considerare varianta în care diluează participarea asociatului/ acționarului minoritar în societatea românească și, deci, dividendele plătite acestuia. Această variantă ar putea fi implementată în cazul în care asociatul/ acționarul majoritar ar realiza o majorare de capital a societății românești. Astfel, asociatul/ acționarul majoritar ar deține o mai mare parte din capitalul social și, în consecință, ar primi o cotă mai mare din dividende, fiind scutit de impozitul pe dividende, iar asociatul/ acționarul minoritar ar primi, în baza deținerii sale astfel reduse, o cota mai mică din dividende, pentru care ar datora impozit. Această variantă apare ca fiind de interes mai ales în situația în care cei doi asociați/ acționari fac parte din același grup, la nivelul grupului obținându-se mai multe venituri decât dacă dividendele ar fi distribuite către cei doi asociați/ acționari înainte de diluarea participării asociatului/ acționarului minoritar.

O asemenea operațiune poate părea legitimă, însă, există riscul ca aceasta să constituie obiectul unei analize de către autoritățile fiscale prin prisma urmăririi unui scop economic prin aceasta, în baza art. 11(1) din Codul Fiscal. În măsura în care un astfel de scop economic nu ar fi fost urmărit, ci ar viza doar aplicabilitatea scutirii, autoritățile fiscale ar putea să nu ia în considerare operațiunea respectivă și, ca atare, să impună obligația plății impozitului care ar fi fost datorat de către asociatul/ acționarul minoritar în absența majorării de capital realizate de către asociatul/ acționarul majoritar, la care se adaugă dobânzi și penalități. În plus, autoritățile fiscale ar putea sesiza organele penale, conform art. 394(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru ca acestea să analizeze dacă operațiunea constituie infracțiunea de evaziune fiscală.

## **Concluzie**

Incidența scutirii de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în cazul dividendelor distribuite către societăți din state membre ale Uniunii Europene poate constitui un factor important în analiza oportunității efectuării unor operațiuni. Aceste operațiuni trebuie să se realizeze, însă, cu respectarea prevederilor legale, pentru a evita nulitatea acestora sau aplicarea unor măsuri fiscale sau chiar penale.

Pentru mai multe informații:

Anca Grigorescu, LL.M.Eur

Partener bpv Grigorescu Ștefănică

[anca.grigorescu@bpv-grigorescu.com](mailto:anca.grigorescu@bpv-grigorescu.com)