

NR.425/IL/2012

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat, de A.I.F.-Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de... din localitatea .., jud ... CNP

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. referitoare la impozit pe venit in suma de ... lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv .., potrivit semnaturii de pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul contestatiei, si de data inregistrarii contestatiei la A.I.F. .., respectiv..., asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I)...., domiciliat in comuna ..., județul .., cod numeric personal .., contesta Decizia de impunere nr. .. in suma de .. lei, reprezentând impozit pe venit conform art. 74, alin. 4) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare.

Petenta arata ca la art. 74, alin 4, din Legea 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, acest impozit se calculează prin reținerea la sursa asupra valorii produselor livrate , impozitul fiind final si conform procedurii de aplicare a art. 74, alin 4), din Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, aprobata prin Ordinul nr.190/30.03.2009, a Ministerului Agriculturii, Pădurilor si Dezvoltării Rurale, unde la paragrafele 4 si 5, se menționează ca acest impozit se retine de către unități specializate pentru colectare ,cele de procesare industrială si celelalte unități menționate la art. 74, alin. 4 din Legea 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, si se virează de către acestea in contul 20470101 deschis la Trezoreria Statului, in a căror raza unitățile in cauza sunt înregistrate fiscal, pana la data de 25 a lunii următoare celei in care a fost reținut. Petenta considera ca din cele menționate rezulta clar ca nu are obligația de a calcula si vira impozitul respectiv.

Mai arata ca daca societățile cărora le-a virat produsele, nu au reținut prin stopaj la sursa este problema societăților si organul de inspectie fiscala are obligația sa verifice aceste societăți si sa le stabilească diferente pentru

impozitul pe venit necalculat, neretinit, nevirat si daca ar plati acest impozit ar insemna ca sa il achite posibil de doua ori, odată in baza deciziei de impunere, contestata, si a doua oara daca societatea la care a livrat produsele va cere acești bani.

Petenta solicita sa se aprobe contestația, pentru suma de .. lei, reprezentând impozit pe venit si sa se anuleze Decizia de impunere numărul

II). Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare al contestatiei nr. .. din data de precizeaza ca analizând Raportul de inspectie fiscala nr. ... precum si Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. ... ce au fost întocmite de D.G.F.P. ..- Activitatea de inspectie fiscala- Serviciul inspectie fiscala persoane fizice formuleaza următorul punct de vedere :

Ca urmare a faptului ca din corespondenta purtata cu societățile comerciale unde ... a livrat cerealele respectiv S.C. ... si S.C.... a rezultat ca nu a fost reținut si virat către bugelul de stat impozitul de 2% aferent livrărilor de cereale astfel ca echipa de inspectie fiscala a procedat în conformitate cu prevederile art. 74 la calcularea impozitului datorat.

Mai arata ca in mod eronat contribuabilul susține ca va achita acest impozit de doua ori deoarece daca societățile respective nu au reținut impozitul la momentul efectuării achizițiilor acestea nu mai pot solicita plata acestor sume retroactiv si impozitul de 2% realizat prin stopaj la sursa se aplica tuturor persoanelor fizice care obțin venituri de aceasta natura indiferent de forma de organizare așa cum reiese si dîn răspunsul nr. ... primit de la A.N.A.F. in urma adresei D.G.F.P. .. nr. ...

Mai menționeaza ca pentru constatările din raportul de inspectie fiscala nu s-a făcut sesizare penala .

Având in vedere cele prezentate mai sus ca organul de inspectie fiscala considera ca a procedat corect si propune respingerea contestației ... privind fondul contestatiei.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii:.

In fact, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... inspectorii fiscali au stabilit in sarcina ... impozit pe venit in suma de .. lei rezultat prin impunerea unei baze de impunere in suma de... lei cu un procent de 2% in baza art. 74 alin. (4) din

Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

.. contesta rezultatele inspectiei fiscale motivand faptul ca impozitul de 2 % din valorificarea produselor vândute către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități pentru utilizare ca atare, se calculează prin reținere la sursă si drept urmare nu cade in sarcina sa, stabilirea,retinerea si virarea acestui impozit.

In drept , sunt aplicabile prevederile art. 42 lit. k) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare ce prevede:

„ART. 42 Venituri neimpozabile

*În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri **nu sunt impozabile**:*

k) veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la art. 71”

Referitor la modul de aplicare al art. 42 lit. k) Normele de aplicare ale Codului Fiscal aprobate prin HG 44/2004 la pct. 9 prevede:

„9. În categoria veniturilor din agricultură și silvicultură considerate neimpozabile se cuprind:

*- veniturile realizate de proprietar/arendaș din valorificarea în stare naturală a produselor obținute de pe terenurile agricole și silvice, proprietate privată sau luate în arendă. **Începând cu data de 1 ianuarie 2009 sunt impozabile veniturile bănești realizate din valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială ori către alte unități, pentru utilizare ca atare.***

(...)

10. Se consideră în stare naturală: produsele agricole obținute după recoltare, materialul lemnos pe picior sau transformat în bușteni ori în bile, precum și produsele de origine animală, cum ar fi: lapte, lână, ouă, piei crude și altele asemenea, plante și animale din flora și fauna sălbatică, cum ar fi: plante medicinale, fructe de pădure, ciuperci, melci, scoici, șerpi, broaște și altele asemenea.”

Asadar conform acestor precizari legale **veniturile realizate de proprietar/arendaș** din valorificarea în stare naturală a produselor obținute de pe terenurile agricole și silvice, proprietate privată sau luate în arendă sunt venituri neimpozabile.

Începând cu data de 1 ianuarie 2009 sunt impozabile veniturile bănești realizate din valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate

privată sau luate în arendă, cu condiția valorificării către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială ori către alte unități, pentru utilizare ca atare.

Iar la art. 71 același act normativ invocat, respectiv Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, privitor la definirea venitului din activități agricole stipulează :

„ART. 71 Definierea veniturilor din activități agricole

Veniturile din activități agricole sunt venituri din următoarele activități:

(...)

d) valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare .,

Lit. d) în forma invocată a art. 71 a fost modificată de pct. 5 al art. I din LEGEA nr. 76 din 6 mai 2010, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 307 din 11 mai 2010, care completează art. I din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 109 din 7 octombrie 2009, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 689 din 13 octombrie 2009, cu pct. 63¹ și acesta inițial prevedea:

d) valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare, începând cu data de 1 ianuarie 2008.

Deși în cursul anului 2010 lit. d) de la art. 71 a fost modificată, prevederile legale stipulate de către acesta sunt asemănătoare.

Astfel în cadrul veniturilor din activități agricole sunt cuprinse și veniturile din valorificarea produselor agricole obținute după recoltare în stare naturală de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate cu arenda în condițiile în care producția este valorificată către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare.

Referitor la modul de calcul al impozitului aferent venitului din activități agricole din valorificarea producției la art. 74. alin. (4) și alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare prevede:

„ART. 74 Calculul și plata impozitului aferent veniturilor din activități agricole

(...)

(4) În cazul contribuabililor care realizează venituri bănești din agricultură, potrivit prevederilor [art. 71 lit. d\)](#), prin valorificarea produselor vândute către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități pentru utilizare ca atare, impozitul se calculează prin reținere la sursă prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii produselor livrate, începând cu data de 1 ianuarie 2009, impozitul fiind final.”

(5) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (4) se stabilește prin norme care se emit de către Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Deci in cazul contribuabililor care realizează venituri bănești din agricultură, incapand cu anul 2009 potrivit prevederilor legale, prin valorificarea produselor către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități pentru utilizare ca atare, impozitul se calculează prin reținere la sursă si se calculeaza prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii produselor livrate.

Acest impozit astfel stabilit de societatile ce au achizitionat productia se considera ca fiind impozit final.

In ceea ce priveste procedura de aplicare privind retinerea la sursa a impozitului de 2% conform art. 74 alin. 4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se stabilește prin norme care se emit de către Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Asadar impunerea cu cota de 2% a venitului obtinut din valorificarea recoltei se face cu respectarea procedurii stabilite prin norme precizate prin Ordin emis de către Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Prin Ordinul 190/30.03.2009 emis de către Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice a fost aprobată Procedura privind stabilirea și plata impozitului pe veniturile bănești din agricultură realizate prin valorificarea produselor vândute către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare, la pct. 1, pct. 2, pct 4 si pct. 6 se precizeaza:

“1. Contribuabili, în sensul [art. 74 alin. \(4\) din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt următorii:

- **persoanele fizice,**
- **arendașii persoane fizice,**

care realizează venituri din valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare.

2. Contribuabilii impuși pe bază de norme de venit sau în sistem real pe baza contabilității în partidă simplă, care realizează venituri din valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare, nu datorează impozitul de 2% prevăzut la art. 74 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.”(…)

Unitățile de colectare, unitățile de procesare industrială sau celelalte unități menționate la art. 74 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, vor solicita contribuabililor respectivi, în vederea neimpozitării veniturilor cu cota de 2% prevăzută mai sus, o copie a formularului 260 "Decizie de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit" - cod 14.13.02.13/3a, în cazul contribuabililor impuși în sistem real sau pe bază de norme de venit.

4. Impozitul se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 2% asupra venitului brut. Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

6. Documentul contabil care stă la baza calculării impozitului de 2% asupra valorii produselor livrate către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare, este borderoul de achiziție cod 14-4-13/b, prevăzut la pct. 39 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Asadar din precizarile legale invocate se retine faptul ca in conditiile precizate prin Ordinul 190/30.03.2009, numai venitul obtinut de catre persoanele fizice sau arendatori persoane fizice din valorificarea produselor pe baza documentului borderou de achizitie, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități pentru utilizare ca atare ,se calculează prin reținere la sursă in momentul platii prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii produselor livrate de catre platitorul venitului, , **nefiind astfel obligatia contribuabililor ce sunt impuși pe bază de norme de venit sau în sistem real pe baza contabilității în partidă simplă sa vireze acest impozit.**

In conformitate cu prevederile art. 93 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza:

„ART. 93 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă

(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(2) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.”

Din analiza dosarului contestatiei se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au solicitat unitatilor de la care ... a obtinut venituri din valorificarea productiei obtinute prin adresele nr. ... catre S.C.... si nr. ... catre S.C.... sa precizeze daca acestea au retinut impozitul de 2% aferent veniturilor din valorificarea productie.

Urmare a raspunsurilor primite prin adresele nr. .. de la S.C... inregistrat la A.I.F. .. sub nr. ... si sub nr. .. de la S.C. . inregistrat la A.I.F. .. sub nr..., se precizeaza ca acestea nu au retinut impozitul in procent de 2% asupra productiei valorificate de ..

Astfel, inspectorii fiscali au procedat in mod eronat la calculul impozitului pentru ... efectuand urmatorul calcul:

$$\dots \text{lei} * \% = .. \text{lei}$$

Intrucat in cazul contribuabililor la care venitul net anual este determinat in baza contabilitatii in sistem real in partida simpla, nu se vireaza acest impozit prin reținere la sursa, daca prezinta unitatilor de colectare , o copie a formularului 260 "Decizie de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit" - cod 14.13.02.13/3a.

Mentionam faptul ca, in cazul contribuabililor la care venitul net anual este determinat pe baza contabilitatii in partida simpla sunt aplicabile prevederile art. 42 lit.K) din Codul fiscal, potrivit caruia veniturile realizate din agricultura si silicultura sunt neimpozabile cu exceptie celor prevazute la art.71, cat si ale art. 48 alin. (7) lit. b) din acelasi act normativ **potrivit caruia nu sunt cheltuieli deductibile “ cheltuielile corespunzatoare veniturilor neimpozabile ale caror surse se afla pe teritoriul Romaniei sau in strainatate.”**

Art. 48 alin. (7) lit b) si din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă:

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor **art. 49 și 50.**”

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate.”

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.74 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

ART. 74 Calculul și plata impozitului aferent veniturilor din activități agricole

(1) Impozitul pe venitul net din activități agricole se calculează prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului net, determinat pe bază de norme de venit, cât și în sistem real, impozitul fiind final.”

În consecință, se reține pe de o parte că impozitul de 2% prevăzut la art. 74 alin. (4) se declară , reține și se virează la sursa de către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, în circumstanțele precizate prin Ordinul 190/30.03.2009, și pe de altă parte se reține că inspectorii fiscali nu au aplicat în mod corect prevederile legale pentru a stabili cu claritate situația fiscală a contribuabilului în conformitate cu prevederile art. 94 alin. (1) și alin.(3) lit. (e) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

Art. 105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au analizat situatia fiscala a contribuabilului in functie de prevederile legale, si au stabilit in mod eronat in sarcina petentului impozit venit in suma de ... lei prin aplicarea unui procent de 2% asupra venitului obtinut in suma de ... lei, ca urmare a neretinerii acestui impozit de catre societatile ce au achizitionat productia obtinuta de petent, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) si 3¹ din **Ordonanță nr. 92 din 24 decembrie 2003** privind Codul de Procedură Fiscală:

Art. 216 Soluții asupra contestației

(3). Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. Coroborate cu pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se stipuleaza :

“ 11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

In concluzie, se va desfiinta Decizia nr. ... pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe venit urmand ca organul fiscal sa efectueze o verificare a evidentei fiscale si sa stabileasca in mod corect starea fiscala a contestatarei, in care sa tina cont de prevederile art. 42 lit. K) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 48alin. (1) si alin. (7) urmand a se stabili corect componenta bazei impozabile si implicit a impozitului pe venit cat si accesoriilor aferente daca situatia o impune.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

D E C I D E :

Art.1 Desfiintarea Deciziei de impunere nr. cu privire la suma de .. lei reprezentand impozit pe venit, urmand ca organul de inspectie fiscala prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pe aceeași perioadă și acelasi tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate in prezenta decizie.

Art.2 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....