



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi



Str. Eroilor nr. 6-8
Calarasi, judetul Calarasi
Tel : 0242 312374
Fax :0242 315267

DECIZIA Nr.16/16.03.2011
privind solutionarea contestatiei depusa de PFA K
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 2511/31.01.2011

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finanțelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de PFA K cu domiciliul fiscal in Com. Dragalina, Jud. Calarasi, înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.2511/31.01.2011. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziilor de impunere nr.85/13.01.2011, nr.86/13.01.2011 emise in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.01.2011.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscal republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de PFA K.

I. Din analiza contestatiei s-a constatat ca PFA K contesta Deciziile de impunere nr. 85/13.01.2011 si nr.86/13.01.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emise de Activitatea de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 13.01. 2011, pentru suma de X lei reprezentand:

Impozit pe venit suplimentar - X lei
Accesorii - X lei

Motivele formulate de PFA K in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

In conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt categorii de venituri supuse impozitului pe venit conform art.41 din prezenta lege urmatoarele

- a) venituri din activități independente, definite conform [art. 46](#);
 - b) venituri din salarii, definite conform [art. 55](#);
 - c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform [art. 61](#);
 - d) venituri din investiții, definite conform [art. 65](#);
 - e) venituri din pensii, definite conform [art. 68](#);
 - f) venituri din activități agricole, definite conform [art. 71](#);
 - g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform [art. 75](#);
 - h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform [art. 77¹](#);
- #M82**
- i) venituri din alte surse, definite conform [art. 78](#) și [79¹](#).

Referitor la aceste prevederi de la litera f) venituri din activitati agricole, conform art.71 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal sunt definite astfel:

- a) cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat;
- b) cultivarea și valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor;
- c) exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și altele asemenea;
- 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.

Conform acestor prevederi PFA K considera ca obtine venituri numai din agricultura conform obiectului de activitate autorizat si conform evidentei contabile verificate de catre inspectorii fiscali, cultivand numai cereale pe care le valorifica si nu le proceseaza.

Ca urmare a acestui fapt in conformitate cu prevederile art.42 lit.k) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal sunt venituri neimpozabile veniturile din agricultura si silvicultura, cu exceptia celor prevazute la art.71.

In drept sunt aplicate prevederile art.42 lit.K din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.9 si 10 din HG. Nr.44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal actualizat cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.42 lit.k din Legea nr.571/2003 sunt venituri neimpozabile:

- k) veniturile din agricultură și silvicultură, cu excepția celor prevăzute la [art. 71](#);

La pct.9 si 10 din HG nr.44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal se precizeaza:

“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.

- veniturile realizate de persoanele fizice asociate într-o asociație conform prevederilor [art. 28](#) din Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor [Legii fondului funciar nr. 18/1991](#) și ale [Legii nr. 169/1997](#), cu modificările și completările ulterioare, din valorificarea produselor silvice în condițiile legii.

- veniturile provenite din: creșterea animalelor și păsărilor, apicultură și sericicultură;

- veniturile obținute de persoanele fizice din valorificarea în stare naturală, prin unități specializate, cum ar fi centre sau puncte de achiziție, a produselor culese sau capturate din flora și fauna sălbatică.

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.

Referitor la prevederile art.71lit.d) din Codul fiscal se aplica prevederile alin.(4) și (5), art.74 și anume:

„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.

In concluzie PFA K considera ca veniturile obtinute din produsele agricole dupa recoltare sunt venituri neimpozabile fapt pentru care solicita anularea Deciziilor de impunere si a Raportului de inspectie fiscala.

II. Din continutul Deciziilor de impunere nr.85/13.01.2010, si nr.86 al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.01.2011 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: 01.01.2007-31.12.2009 pentru impozitul pe venit.

Prin Decizia de impunere nr.85/13.01.2011 s-a stabilit pentru anul fiscal 2008 impozit pe venit in suma de x lei si accesorii in suma de x lei, motivat de faptul ca pentru anul fiscal 2008 contribuabilul nu a declarat venitul realizat, intrucat in mod eronat s-a considerat ca fiind venit scutit la plata impozitului pe venit, astfel s-a procedat la stabilirea bazei de impunere si a impozitului pe venit datorat.

Contribuabilul a cultivat suprafata de 89,86 ha cu grau consum, rapita, floarea soarelui, plante de nutret, pajisti temporare, conform declaratiei de suprafata eliberata de APIA Calarasi.

Productia obtinuta dupa recoltare de pe suprafetele cultivate a fost valorificata conform documentelor evidentiata in registrul jurnal de incasari si plati, iar productia obtinuta de pe suprafata cultivata cu grau a fost utilizata pentru plata arende si pentru infiintarea culturii de grau.

Venitul brut evidentiata in suma de x lei cuprinde:

- venituri realizate din valorificarea produselor obtinute de pe terenurile agricole luate in arenda in suma de x lei.
- Sprijin financiar pe suprafata conform OUG nr.125/2006 in suma de x lei.
- Subventie motorina in suma de x lei.
- Adeverinte pentru producatori agricoli conform HG.nr.804/2008 in suma de x lei.

Contribuabilul nu a inclus in venitul brut evidentiata suma de x lei reprezentand subventie incasata .

Prin Decizia de impunere nr.86/13.01.2011 s-a stabilit pentru anul fiscal 2009 impozit pe venit in suma de x lei, accesorii in suma de x lei, motivat de faptul ca pentru anul fiscal 2009 contribuabilul nu a declarat venitul realizat, intrucat in mod eronat s-a considerat ca fiind venit scutit la plata impozitului pe venit, astfel s-a procedat la stabilirea bazei de impunere si a impozitului pe venit datorat. Pentru sumele stabilite suplimentar s-au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

In anul 2009, contribuabilul a cultivat suprafata de 91,46 ha cu: cu grau consum, rapita, floarea soarelui, plante de nutret, pajisti temporare, conform declaratiei de suprafata eliberata de APIA Calarasi.

Productia obtinuta dupa recoltare de pe suprafetele cultivate a fost valorificata conform documentelor evidentiata in registrul jurnal de incasari si plati, iar productia obtinuta de pe suprafata cultivata cu grau a fost utilizata pentru plata arende si pentru infiintarea culturii de grau.

Venitul brut evidenciat în suma de x lei cuprinde:

- venituri realizate din valorificarea produselor obținute de pe terenurile agricole luate în arenda în suma de x lei.
- Sprijin financiar pe suprafața conform OUG nr.125/2006 în suma de x lei.
- Subvenție motorină în suma de x lei.

Contribuabilul nu a inclus în venitul brut evidenciat suma de x lei reprezentând subvenție încasată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe venit în suma de x lei stabilit suplimentar de plată, cauza supusă soluționării este dacă venitul net realizat este impozabil, în condițiile în care persoana fizică autorizată desfășoară activități economice în mod independent, fiind înregistrată în registrul comerțului, iar vânzarea produselor obținute de pe suprafețele de teren exploatate s-a efectuat pe baza de facturi fiscale.

In fapt, persoana fizică autorizată, are ca obiect principal de activitate cultivarea cerealelor.

Pentru perioada 2007 – 2009 a depus anual la organul fiscal teritorial declarațiile privind veniturile realizate (D200), prin care a declarat venitul brut obținut, cheltuielile deductibile, precum și veniturile nete obținute, pe care le-a înscris la rubrica “venit scutit la plată impozitului pe venit”.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Persoana fizică autorizată exploatează terenuri agricole.
- În mod eronat contribuabilul a înscris venitul net la rubrica veniturilor scutite la plată impozitului pe venit, nedetinand documente care să ateste faptul că se află în perioada de scutire;

Fata de cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor și a veniturilor, la determinarea venitului net impozabil, precum și a impozitului pe venit aferent, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net realizat anual.

Petentul consideră că activitatea desfășurată nu intră în sfera contribuabililor platitori de impozit pe venit, conform prevederilor art.42, lit.k), din Codul fiscal, și că singura obligație a unității ar fi fost ca, pentru anul fiscal 2009, să calculeze impozitul “prin reținere la sursă prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii produselor livrate” în respectivul an fiscal.

In drept, referitor la regimul juridic al unei persoane fizice autorizate, se retin prevederile Ordonantei de Urgenta nr.44/2008 privind desfasurarea activitatilor economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, care la art.15, prevede:

*„**Persoana fizică autorizată**, titularul întreprinderii individuale și reprezentantul întreprinderii familiale **vor ține contabilitatea în partidă simplă**, potrivit reglementărilor privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Potrivit prevederilor art.38 si art.4 ale aceluia act normativ:

„ Persoanele prevăzute la **art. 4 sunt plătitoare de impozit pe venit în condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003**, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 4

Persoanele fizice prevăzute la **art. 3** alin. (1) pot desfășura activitățile economice după cum urmează:

- a) individual și independent, ca persoane fizice autorizate;**
- b) ca întreprinzători titulari ai unei întreprinderi individuale;
- c) ca membri ai unei întreprinderi familiale.”

Fata de aceste prevederi legale se retine ca **persoanele fizice autorizate sunt plătitoare de impozit pe venit în condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003**.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca persoana fizica autorizata desfasoara o activitate economica incepand cu anul 2009, (dupa intrarea in vigoare a Ordonantei de Urgenta nr.44/2008).

Autorizarea persoanei fizice s-a efectuat in baza Legii nr.300/2004 privind **autorizarea persoanelor fizice** si a asociatiilor familiale **care desfasoara activitati economice in mod independent**.

Cu privire la semnificatia expresiei **<activitate independenta>** in intelesul Codului fiscal, se retin prevederile art. 7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare:

„ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) *În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

Fata de prevederile legale mai sus citate si avand in vedere formele de autorizare sub care a fost desfasurata activitatea, se retine ca venitul anual este obtinut dintr-o activitate independenta, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla.

Cu privire la veniturile din activitati independente, la pct.18 si 19 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada aprilie – iunie 2008, se precizeaza:

„18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.

19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.

Pentru determinarea impozitului pe venit, cota de impozit este de 16%, asa cum prevede art.43 din Codul fiscal:

„ART. 43

(1) Cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

- a) activități independente;
- b) salarii;
- c) cedarea folosinței bunurilor;
- d) pensii;
- e) activități agricole;
- f) premii;
- g) alte surse

este de 16% aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din categoria respectivă”.

Referitor la obligatia depunerii declaratiei privind venitul realizat anual, se retin prevederile art.83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului

următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere.

În ceea ce privește stabilirea impozitului pe venitul net anual impozabil, art.84 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede ca:

„(1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual datorat este calculat de organul fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil/câștigul net anual din anul fiscal respectiv, cu excepția prevederilor art. 67 alin. (3) lit. a).”

Având în vedere obligativitatea conducerii evidentei în partida simplă ce revine contribuabililor înregistrați în Registrul Comerțului, se reține că, chiar și în situația în care veniturile din activitatea desfășurată se regăsesc în categoria veniturilor din activități agricole definite potrivit art.71 din Codul fiscal, impozitul pe venit se calculează prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului net – determinat pe baza datelor din evidența contabilă, existând de asemenea și obligativitatea efectuării de plăți anticipate, așa cum rezultă din prevederile art.74, alin.(1) și (3) din Codul fiscal:

„(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.

(3) În cazul unui contribuabil care determină venitul net din activități agricole pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, acesta este obligat să efectueze plăți anticipate, aferente acestor venituri, la bugetul de stat, la termenele prevăzute la art. 82 alin. (3).”

În ceea ce privește afirmația petentului potrivit căreia “realizează venituri banesti din agricultura, prin valorificarea produselor vandute către unități specializate, pentru care impozitul se calculează prin reținere la sursa prin aplicarea cotei de 2%”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, potrivit prevederilor art.74, alin.(4), din Codul fiscal, coroborate cu prevederile Ordinului nr.190/2009, reținerea la sursa a unei cote de 2% asupra valorii produselor predate s-ar fi efectuat de către platitorul de venit (unitatea achizitoare), pe baza borderoului de achiziție, situație în care nu se regăsește petentul – contribuabil autorizat în baza Ordonanței de Urgență nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către **persoanele fizice autorizate**, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, impus în sistem real pe baza contabilității în partidă simplă, care, așa cum s-a reținut, la livrarea produselor a emis factura fiscală.

In acest sens, la punctul 2 din Anexa la Ordinul nr.190/2009, se precizeaza:

„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.”

Referitor la afirmatia petentului potrivit careia <activitatea desfasurata nu intra in sfera contribuabililor platitori de impozit pe venit, conform prevederilor art.42, lit.k), din Codul fiscal>, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat, asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, petentul a solicitat si a obtinut autorizarea si inmatricularea in Registrul Comertului, in scopul desfasurarii de activitati economice in mod independent, situatie in care are obligatia conducerii evidentei in partida simpla, depunerii declaratiilor privind veniturile realizate in vederea stabilirii platilor anticipate cu titlu de impozit si a impozitului pe venit anual, astfel ca nu se poate confunda cu o persoana fizica ca atare, neautorizata.

In ceea ce priveste faptul ca petentul a depus Declaratiile de impunere pentru anii 2007-2009 la organul fiscal teritorial, se retine ca, desi acestea au fost depuse, venitul net rezultat a fost inregistrat la rubrica “venit scutit la plata impozitului pe venit”, astfel ca organul fiscal teritorial nu a stabilit impozit pe venit in baza acestor declaratii.

Referitor la scutiile de la plata impozitului pe venit, la art.94, alin.(1) din Codul fiscal se precizeaza:

(1) Scutiile de la plata impozitului pe venit prevăzute în actele normative privind unele măsuri de protecție ca urmare a concedierilor colective, pentru personalul disponibilizat, rămân valabile până la data expirării lor.”

Avand in vedere faptul ca petentul nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca se afla in perioada de scutire, organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au procedat la recalcularea cheltuielilor si a

veniturilor, la determinarea venitului net impozabil, precum si a impozitului pe venit aferent, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net realizat anual.

Fata de cele retinute, pentru capatul de cerere privind impozitul pe venit in suma de x lei stabilit suplimentar de plata, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

2. Referitor la accesoriile aferente in suma de x lei, aferente impozitului pe venit, se retine ca stabilirea in sarcina contestatorului de majorari de intarziere si penalitati aferente debitului stabilit suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe venit in suma de x lei contestatia se va respinge ca neintemeiata, iar prin contestatia formulata nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de x lei, stabilita cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Persoana fizica autorizata pentru suma de X lei reprezentand:

Impozit pe venit suplimentar	- X lei
Accesorii	- X lei

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit legii la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

