

Obligații declarative și de plată privind impozitarea veniturilor realizate din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The article hereby brings into focus a series of theoretical and practical issues regarding the declarative and payment obligations concerning the taxation of income from the lease of agricultural products from personal patrimony, falling into the category of income from rental and leasing activities for the purposes of Art. 83 in the Tax Code. The tax related to this income falls on the leaseholder. He has declarative obligations in relation to the income, filling in and submitting form 112 until the 25th inclusively of the month following the one in which the lease income was paid. As regards the mandatory social contributions, the income from the lease is included in the basis of the social health insurance contribution, but not in that of the social insurance contribution. At the same time with the entry into force of the Government Ordinance No. 16/2022, we are witnessing new changes regarding the health contribution payable for this type of income. Thus, starting with the income for 2023, the payment obligation of the health insurance contribution occurs starting with the six minimum salaries ceiling, and the annual basis is represented by six, 12 or 24 minimum gross salaries in force at the submittal deadline of the single tax statement. The article also presents a series of situations provided in the Tax Code regarding the payment obligation of the health insurance contribution in the case of this income.

Key terms: lease contract, income tax, health insurance contribution, single tax statement, Statement 112, Tax Code

Termeni-cheie: contract de arendă, impozit pe venit, CASS, declarația unică, Declarația 112, Codul fiscal

Clasificare JEL: K34, Q15, Q19

To cite this article: Lucian Cernușca, *Obligații declarative și de plată privind impozitarea veniturilor realizate din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal*, *CECCAR Business Review*, N° 7/2023, pp. 34-43, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.07.04>

➔ Introducere

Veniturile realizate din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal sunt încadrate conform Codului fiscal în categoria veniturilor din cedarea folosinței bunurilor în înțelesul art. 83 din Codul fiscal, în timp ce, potrivit Codului civil, acestea reprezintă locațiunea bunurilor agricole.

Plecând de la definiția locațiunii prevăzută de Codul civil, constatăm că arendarea are drept obiect exploatarea pe o durată determinată a bunurilor agricole în schimbul unui preț stabilit prin contractul de arendă încheiat între părți, arendatorul fiind proprietarul bunurilor agricole, iar arendașul, locatarul. Contractul de arendă

se încheie între cele două părți în formă scrisă, sub sancțiunea nulității absolute, și conține în principiu următoarele elemente: părțile contractante, domiciliul sau sediul lor, obligațiile și răspunderea părților, obiectul contractului, perioada de arendare, arenda, modalitățile și termenele de plată a acesteia și alte clauze convenite de părți și permise de legislația în vigoare.

➤ Impozitul aferent veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole

Calcularea, reținerea și plata impozitului	Obligații declarative
<p>Impozitul aferent veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Intră în sarcina arendașului. ✓ Se calculează la fiecare plată a veniturilor din arendă. ✓ Se reține și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-au achitat veniturile din arendă. ✓ Se determină astfel: $I = \text{Venit net} \times 10\%$ $\text{Venit net} = \text{Venit brut} - 40\% \times \text{Venit brut}$ <p>Venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite, conform art. 84 alin. (4) din Codul fiscal.</p> <p>În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, hotărâri care trebuie emise înainte de începerea anului fiscal, așa cum prevede alin. (5) al aceluiași articol.</p>	<p>Arendașul completează și depune formularul 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-au achitat veniturile din arendă.</p> <p>Arendatorul nu are obligații declarative în legătură cu impozitul aferent acestor venituri.</p>

➤ Contribuția de asigurări sociale de sănătate

În ce privește contribuțiile sociale obligatorii, veniturile din arendă sunt cuprinse în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, dar nu și în cea a contribuției de asigurări sociale.

Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare, aduce schimbări semnificative în 2023 referitoare la CASS pentru contribuabilii persoane fizice care obțin venituri din arendă, respectiv înlocuirea plafonului de 12 salarii minime brute pe țară prevăzut în 2022 cu trei plafoane noi. Astfel, începând cu veniturile aferente anului curent, obligația de plată a CASS va apărea de la plafonul de șase salarii minime.

Plătitorii veniturilor din arendă stabilesc și declară CASS datorată de beneficiarul acestora, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul stipulate la art. 170 alin. (4) din Codul fiscal. Baza anuală de calcul al CASS pentru veniturile din arendă cumulate cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal o reprezintă:

Venituri realizate	Baza anuală de calcul al CASS
Din arendă cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, cuprinse între șase și 12 salarii minime brute pe țară	✓ Nivelul a șase salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice
Din arendă cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, cuprinse între 12 și 24 de salarii minime brute pe țară	✓ Nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice
Din arendă cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, de peste 24 de salarii minime brute pe țară	✓ Nivelul a 24 de salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice

În cazul veniturilor din arendă se disting mai multe situații cu privire la CASS, prevăzute la art. 174 alin. (5) și următoarele din Codul fiscal, astfel:

Situație	Datorează/nu datorează CASS
1. Beneficiarul obține venituri estimate din arendă de la un singur plătitor de venituri. (art. 174 alin. (5) din Codul fiscal)	
1.1. Persoana fizică realizează venituri din arendă pentru care impozitul se reține la sursă de la un singur plătitor de venituri, venitul net estimat pentru anul curent fiind cel puțin egal cu șase salarii minime brute.	Plătitorul de venituri are obligația să calculeze CASS la o bază de calcul stabilită potrivit art. 170 alin. (4) din Codul fiscal, să o rețină și o să achite, precum și să depună formularul 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile. În contractul încheiat între arendator și arendaș se prevede faptul că plătitorul de venituri are obligații în ce privește calcularea, reținerea și plata contribuției la sănătate. Nivelul CASS calculate și reținute la fiecare plată de către plătitorul de venituri este cel stabilit de părți, până la concurența contribuției anuale datorate. Beneficiarul veniturilor din arendă nu depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.
1.2. Persoana fizică realizează venituri din arendă pentru care impozitul se reține la sursă de la un singur plătitor de venituri, venitul net estimat pentru anul curent fiind sub plafonul de șase salarii minime brute.	Nu datorează CASS. Persoanele fizice prevăzute la art. 174 alin. (5) din Codul fiscal nu depun declarația unică.

Exemplul 1

În anul 2023, situația unui contribuabil care nu este pensionar și nu obține venituri din salarii se prezintă după cum urmează:

- Deține în calitate de proprietar un spațiu în Mamaia, pe care îl închiriază începând cu data de 01.01.2023 pentru o chirie de 1.800 lei/lună. Contractul de închiriere se încheie la 31.12.2022 și se derulează pe o perioadă de un an.
- Realizează venituri din închirierea în scop turistic a celor 5 camere echipate cu instalații sanitare proprii și exclusive situate în locuința sa personală din Mamaia, care nu constituie structuri de primire turistică. Norma anuală de venit pentru sezonul estival 2023 (perioada 1 mai – 30 septembrie) este de 19.000 lei/cameră.
- Obține câștiguri de 40.000 lei din tranzacționarea de monede virtuale.
- Deține un teren agricol în județul Ialomița, pe care îl dă în arendă societății agricole X. În contractul de arendă se prevede că suprafața luată în arendă este de 20 ha și că plata arendeii se va face în natură, în luna septembrie 2023, aceasta fiind de 4.000 kg de grâu/ha pe an. În conformitate cu hotărârea Consiliului Județean Ialomița, în anul 2023, prețul mediu pe baza căruia se calculează impozitul pe veniturile din arendă exprimate în natură pentru grâu este de 0,8 lei/kg (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Judete_PreturiAgricole_2023.html). În contract se prevede că plătitorul de venituri are obligații în ce privește calcularea, reținerea la sursă și plata CASS. Contribuabilul nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

În cuprinsul capitolului II din declarația unică depusă la 26.01.2023, persoana fizică declară contractul de închiriere și bifează secțiunea destinată contribuției la sănătate, estimând CASS la nivelul a 6 salarii minime brute. Ea achită această obligație la 10.02.2023.

Ne propunem să determinăm:

(i) venitul net și impozitul pe venitul din arendă;

(ii) obligația privind CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.

(i) Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă:

Venit brut din arendă (cantitativ) = 4.000 kg x 20 ha = 80.000 kg

Venit net din arendă (cantitativ) = 80.000 kg – 40% x 80.000 kg = 48.000 kg

Venit net din arendă (valoric) = 48.000 kg x 0,8 lei/kg = 38.400 lei

Impozit pe venitul din arendă (cantitativ) = 48.000 kg x 10% = 4.800 kg

Impozit pe venitul din arendă (valoric) = 38.400 lei x 10% = 3.840 lei

(ii) Întrucât venitul net din arendă se situează între 12 și 24 de salarii minime brute, persoana fizică este obligată la plata CASS. Astfel, plătitorul de venituri calculează, reține și plătește CASS și depune formularul 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.

CASS = (3.000 lei/lună x 12 luni) x 10% = 3.600 lei

Analiza obligativității plății CASS pentru anul 2023:

Venituri care intră în plafon:

Venit impozabil din închirierea spațiului situat în Mamaia = 1.800 lei/lună x 12 luni = 21.600 lei

Venit net impozabil din închirierea camerelor în scop turistic = 5 camere x 19.000 lei/cameră = 95.000 lei

Venit net impozabil din arendă = 38.400 lei

Total venituri impozabile = 155.000 lei

Întrucât venitul net impozabil depășește plafonul de 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CASS de 7.200 lei, din care suma de:

- 3.600 lei este declarată de arendaș în formularul 112;
- 1.800 lei este estimată de persoana fizică în capitolul II din declarația unică la data de 26.01.2023, întrucât venitul impozabil din închirierea spațiului în Mamaia este cuprins între 6 și 12 salarii minime brute;
- 1.800 lei este declarată de contribuabil în capitolul I din declarația unică aferentă anului 2024, la definirea situației pentru veniturile obținute în anul 2023, acesta bifând secțiunea destinată CASS la nivelul a 6 salarii minime brute.

Exemplul 2

În anul 2023, situația unei persoane fizice care obține venituri din salarii se prezintă după cum urmează:

- Începând cu 01.01.2023, desfășoară în Cluj-Napoca o activitate impusă pe baza normelor de venit, cu codul CAEN 4724 „Comerț cu amănuntul al pâinii, produselor de patiserie și produselor zaharoase, în magazine specializate”, norma anuală de venit fiind de 45.800 lei (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeVenit2023/Norme_venit_2023.html). Contribuabilul fiind salariat încadrat cu contract individual de muncă cu normă întreagă, norma de venit se reduce cu 50%.
 - Deține 200 de păsări de curte, norma de venit fiind de 3,5 lei/pasăre (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeAgricole2023/Norme_agricole_2023.html), iar plafonul neimpozabil, de 100 de păsări, conform art. 105 alin. (2) din Codul fiscal.
 - Deține un teren agricol în județul Cluj, pe care îl dă în arendă societății agricole X. În contractul de arendă se stipulează că suprafața luată în arendă este de 5 ha și că plata arendeii se va face în natură, în luna

septembrie 2023, aceasta fiind de 4.000 kg de grâu/ha pe an. În conformitate cu hotărârea Consiliului Județean Cluj, în anul 2023, prețul mediu pe baza căruia se calculează impozitul pe veniturile din arendă exprimate în natură pentru grâu este de 1,51 lei/kg (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Judete_PreturiAgricole_2023.html). În contract se prevede că plătitorul de venituri are obligații în ce privește calcularea, reținerea la sursă și plata CASS. Persoana fizică nu este exceptată de la plata contribuțiilor sociale.

În cuprinsul capitolului II din declarația unică depusă la 28.01.2023, contribuabilul declară veniturile din activități independente și pe cele agricole și bifează secțiunea destinată contribuției la sănătate, estimând CASS la nivelul a 6 salarii minime brute. El achită această obligație la 12.02.2023.

Ne propunem să determinăm:

(i) venitul net și impozitul pe venitul din arendă;

(ii) obligația privind CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.

(i) Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă:

Venit brut din arendă (cantitativ) = 4.000 kg x 5 ha = 20.000 kg

Venit net din arendă (cantitativ) = 20.000 kg – 40% x 20.000 kg = 12.000 kg

Venit net din arendă (valoric) = 12.000 kg x 1,51 lei/kg = 18.120 lei

Impozit pe venitul din arendă (cantitativ) = 12.000 kg x 10% = 1.200 kg

Impozit pe venitul din arendă (valoric) = 18.120 lei x 10% = 1.812 lei

(ii) Întrucât venitul net din arendă se situează între 6 și 12 salarii minime brute, persoana fizică este obligată la plata CASS. Astfel, plătitorul de venituri calculează, reține și plătește CASS și depune formularul 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.

CASS = (3.000 lei/lună x 6 luni) x 10% = 1.800 lei

Analiza obligativității plății CASS pentru anul 2023:

Venituri care intră în plafon:

Venit impozabil din activități independente = 45.800 lei x 50% = 22.900 lei

Venit impozabil din activități agricole = 100 păsări x 3,5 lei/pasăre = 350 lei

Venit net impozabil din arendă = 18.120 lei

Total venituri impozabile = 41.370 lei

Întrucât venitul net impozabil se încadrează între 12 și 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CASS de 3.600 lei, din care suma de:

- 1.800 lei este declarată de arendaș în formularul 112;
- 1.800 lei este estimată de persoana fizică în capitolul II din declarația unică la data de 28.01.2023, fiind aferentă veniturilor din activități independente și agricole.

Situație	Datorează/nu datorează CASS
2. Beneficiarul obține venituri estimate din arendă de la mai mulți plătitori de venituri. (art. 174 alin. (6) din Codul fiscal)	
2.1. Persoana fizică realizează venituri din arendă pentru care impozitul se reține la sursă de la mai mulți plătitori de venituri, venitul net estimat a se obține de la cel puțin un plătitor de venituri fiind egal cu sau mai mare de șase salarii minime brute.	Beneficiarul veniturilor din arendă desemnează prin contractul încheiat între părți plătitorul de venituri de la care venitul net realizat este cel puțin egal cu șase salarii minime brute.

Situație	Datorează/nu datorează CASS
	<p>Plătitorul desemnat are obligația să calculeze CASS la o bază de calcul stabilită potrivit art. 170 alin. (4) din Codul fiscal, să o rețină și să o achite, precum și să depună formularul 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.</p> <p>Nivelul CASS calculate și reținute la fiecare plată de către plătitorul de venituri este cel stabilit de părți, până la concurența contribuției anuale datorate.</p> <p>Contribuabilii care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, din activități independente în baza contractelor de activitate sportivă, din arendă, din asocieri cu persoane juridice pentru care s-au aplicat prevederile art. 174 alin. (6) din Codul fiscal, contribuția reținută de plătitorul de venituri fiind aferentă unei baze de calcul mai mici decât nivelul a 12 sau 24 de salarii minime brute pe țară, iar nivelul venitului net sau brut, după caz, cumulat realizat fiind cel puțin egal cu 12, respectiv cu 24 de salarii minime brute, au obligația depunerii declarației unice în vederea stabilirii CASS aferente unei baze de calcul egale cu nivelul a 12, respectiv 24 de salarii minime brute. În acest caz, contribuția reținută de plătitorul de venituri este luată în calcul la stabilirea CASS datorate de acele persoane fizice.</p> <p>La solicitarea contribuabililor, plătitorii de venituri din arendă eliberează o informare cu privire la nivelul CASS reținute la sursă.</p>
<p>2.2. Persoana fizică realizează venituri din arendă pentru care impozitul se reține la sursă de la mai mulți plătitori de venituri, venitul net estimat a se obține de la fiecare plătitor de venituri, precum și veniturile nete cumulate de la toți plătitorii de venituri fiind sub plafonul de șase salarii minime brute.</p>	<p>Nu datorează CASS.</p> <p>Persoanele fizice prevăzute la art. 174 alin. (6) din Codul fiscal nu depun declarația unică.</p>

Exemplul 3

În anul 2023, situația unei persoane fizice care nu are calitatea de pensionar și nu obține venituri din salarii se prezintă după cum urmează:

- Realizează venituri din desfășurarea unei activități independente în cadrul unui PFA în Arad. Venitul estimat pe anul 2023 și cel net obținut se regăsesc în tabelul de mai jos:

- lei -

Venituri estimate pe 2023		Venituri realizate în 2023	
Venit brut	Cheltuieli deductibile	Venit brut	Cheltuieli deductibile
45.000	5.000	95.000	8.415

- Deține două terenuri agricole în județul Arad, pe care le dă în arendă societăților agricole X și Y. În contractul de arendă încheiat cu societatea agricolă X se prevede că suprafața luată în arendă este de 6 ha și că plata arendei se va face în natură, în luna septembrie 2023, aceasta fiind de 4.000 kg de floarea soarelui/ha pe an. În contractul de arendă încheiat cu societatea agricolă Y se prevede că suprafața luată în arendă este de 10 ha și că plata arendei se va face în natură, în luna septembrie 2023, aceasta fiind de 4.000 kg de floarea soarelui/ha pe an. În conformitate cu hotărârea Consiliului Județean Arad, în anul 2023, prețul mediu pe baza căruia

se calculează impozitul pe veniturile din arendă exprimate în natură pentru floarea soarelui este de 1,6 lei/kg (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Judete_PreturiAgricole_2023.html).

În cuprinsul capitolului II din declarația unică depusă la 28.01.2023, contribuabilul bifează secțiunea destinată CASS la nivelul a 12 salarii minime brute. El achită această obligație la data de 20.02.2023. Persoana fizică nu este exceptată de la plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să determinăm:

(i) venitul net și impozitul pe venitul din arendă;

(ii) obligația privind CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.

(i) Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă încheiat cu societatea agricolă X:

Venit brut din arendă (cantitativ) = 4.000 kg x 6 ha = 24.000 kg

Venit net din arendă (cantitativ) = 24.000 kg – 40% x 24.000 kg = 14.400 kg

Venit net din arendă (valoric) = 14.400 kg x 1,6 lei/kg = 23.040 lei

Impozit pe venitul din arendă (cantitativ) = 14.400 kg x 10% = 1.440 kg

Impozit pe venitul din arendă (valoric) = 23.040 lei x 10% = 2.304 lei

Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă încheiat cu societatea agricolă Y:

Venit brut din arendă (cantitativ) = 4.000 kg x 10 ha = 40.000 kg

Venit net din arendă (cantitativ) = 40.000 kg – 40% x 40.000 kg = 24.000 kg

Venit net din arendă (valoric) = 24.000 kg x 1,6 lei/kg = 38.400 lei

Impozit pe venitul din arendă (cantitativ) = 24.000 kg x 10% = 2.400 kg

Impozit pe venitul din arendă (valoric) = 38.400 lei x 10% = 3.840 lei

(ii) Întrucât veniturile nete din arendă cumulate obținute de la cei doi plătitori de venituri se situează între 12 și 24 de salarii minime brute, persoana fizică este obligată la plata CASS. Astfel, contribuabilul desemnează prin contractul încheiat între părți societatea agricolă Y să calculeze, să rețină și să achite contribuția la sănătate, precum și să depună formularul 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile. El îi transmite societății Y o informare cu privire la venitul obținut de la X, iar societatea desemnată stabilește baza anuală de calcul al CASS la nivelul a 12 salarii minime brute.

CASS = (3.000 lei/lună x 12 luni) x 10% = 3.600 lei

Analiza obligativității plății CASS pentru anul 2023:

Venituri care intră în plafon:

Venit net din activități independente = 95.000 lei – 8.415 lei = 86.585 lei

Venit net impozabil din arendă = 23.040 lei + 38.400 lei = 61.440 lei

Total venituri impozabile = 148.025 lei

Întrucât venitul net impozabil depășește 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CASS de 7.200 lei, din care suma de:

- 3.600 lei este declarată de arendaș în formularul 112;
- 3.600 lei este estimată de persoana fizică în capitolul II din declarația unică la data de 28.01.2023, fiind aferentă veniturilor din activități independente în cadrul PFA.

La definitivarea situației pentru veniturile obținute din activități independente în anul 2023, titularul PFA nu bifează în cadrul capitolului I din declarația unică aferentă anului 2024 secțiunea destinată obligației privind contribuția la sănătate, deoarece a achitat CASS estimată de 3.600 lei la data de 20.02.2023, iar arendașul (societatea Y) a reținut la sursă și a achitat aceeași sumă prin intermediul formularului 112.

Situație	Datorează/nu datorează CASS
3. Beneficiarul obține venituri estimate din arendă de la mai mulți plătitori de venituri. (art. 174 alin. (7) din Codul fiscal)	
3.1. Persoana fizică realizează venituri din arendă pentru care impozitul se reține la sursă de la mai mulți plătitori de venituri, veniturile nete cumulate estimate depășind plafonul de șase salarii minime brute, fără ca acesta să fie depășit la vreunul dintre plătitorii de venituri.	Plătitorii de venituri nu au obligația calculării, reținerii și plății CASS și nici pe cea a depunerii formularului 112. Beneficiarul veniturilor din arendă depune declarația unică la termenele și în condițiile prevăzute de Codul fiscal. În cazul persoanelor fizice care realizează de la mai mulți plătitori venituri din drepturi de proprietate intelectuală, în baza contractelor de activitate sportivă, din arendă, din asocieri cu persoane juridice sub nivelul a șase salarii minime brute, dar cumulate veniturile respective se situează peste acest plafon, și au depus la organul fiscal declarația unică, iar în cursul anului încheie cu un plătitor de venituri un contract a cărui valoare este peste nivelul plafonului, contribuția nu se reține la sursă. În această situație se aplică sistemul de impozitare prin autoimpunere, iar stabilirea CASS se face prin intermediul declarației unice.
3.2. Persoana fizică realizează venituri din arendă pentru care impozitul se reține la sursă de la mai mulți plătitori de venituri, veniturile nete cumulate estimate nedepășind plafonul de șase salarii minime brute.	Nu datorează CASS. Beneficiarul veniturilor din arendă nu depune declarația unică.

Exemplul 4

În anul 2023, situația unui contribuabil care este pensionar se prezintă după cum urmează:

- Deține în calitate de proprietar un spațiu comercial în Constanța, pe care îl închiriază începând cu data de 01.04.2023 pentru o chirie de 1.800 lei/lună. Contractul de închiriere se încheie la 31.03.2023 și se derulează pe o perioadă de un an.

- Deține două terenuri agricole în județul Constanța, pe care le dă în arendă societăților agricole X și Y. În cele două contracte se prevede că plata arende se va face în numerar în luna septembrie 2023. Astfel, obține de la societatea agricolă X produse agricole evaluate la valoarea de 15.000 lei, iar de la societatea agricolă Y, produse agricole evaluate la valoarea de 20.000 lei.

La data de 10.04.2023, contribuabilul depune declarația unică online în cuprinsul căreia își estimează veniturile obținute din închiriere în anul 2023 fără să bifeze contribuția de asigurări sociale de sănătate, întrucât venitul brut din chirii este situat sub 6 salarii minime brute. La 29.09.2023, acesta transmite declarația unică rectificativă.

Ne propunem să determinăm:

(i) venitul net și impozitul pe venitul din arendă;

(ii) obligația privind CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.

(i) Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă încheiat cu societatea agricolă X:

Venit brut din arendă = 15.000 lei

Venit net din arendă = 15.000 lei – 40% x 15.000 lei = 9.000 lei

Impozit pe venitul din arendă = 9.000 lei x 10% = 900 lei

Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă încheiat cu societatea agricolă Y:

Venit brut din arendă = 20.000 lei

Venit net din arendă = 20.000 lei – 40% x 20.000 lei = 12.000 lei

Impozit pe venitul din arendă = 12.000 lei x 10% = 1.200 lei

(ii) Societățile agricole X și Y nu rețin CASS întrucât plafonul de 6 salarii minime brute nu este depășit la niciuna dintre acestea.

Analiza obligativității plății CASS pentru anul 2023:

Venituri care intră în plafon:

Venit net din închirierea spațiului comercial = 1.800 lei/lună x 9 luni = 16.200 lei

Venit net impozabil din arendă = 9.000 lei + 12.000 lei = 21.000 lei

Total venituri impozabile = 37.200 lei

Întrucât venitul net impozabil este cuprins între 12 și 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CASS în sumă de 3.600 lei, estimată de acesta în capitolul II din declarația unică rectificativă depusă la data de 29.09.2023.

Exemplul 5

În anul 2023, situația unui contribuabil care nu este pensionar și nu obține venituri din salarii se prezintă după cum urmează:

- Încheie potrivit Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare, două contracte de activitate sportivă cu două cluburi sportive, în care este stipulată o plată lunară brută de 2.900 lei la primul club și de 2.800 lei la cel de-al doilea, în vigoare începând cu data de 01.07.2023.

- La 15.07.2023 încasează dividende în sumă netă de 9.200 lei.

- Deține un teren agricol în județul Olt, pe care îl dă în arendă societății agricole X. În contract se prevede faptul că plata arendei se va face în numerar, în luna septembrie 2023, atunci când obține de la aceasta produse agricole evaluate la valoarea de 40.000 lei.

Contribuabilul depune declarația unică la 20.07.2023, estimând în capitolul II CASS aferentă veniturilor din contractele de activitate sportivă și din dividende.

Ne propunem să determinăm:

(i) venitul net și impozitul pe venitul din arendă;

(ii) obligația privind CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.

(i) Determinarea venitului net și a impozitului pe venit pentru contractul de arendă:

Venit brut din arendă = 40.000 lei

Venit net din arendă = 40.000 lei – 40% x 40.000 lei = 24.000 lei

Impozit pe venitul din arendă = 24.000 lei x 10% = 2.400 lei

(ii) Analiza obligativității plății CASS pentru anul 2023:

Venituri care intră în plafon:

Venituri din contractele de activitate sportivă = 2.900 lei/lună x 6 luni + 2.800 lei/lună x 6 luni = 34.200 lei

Venit din dividende = 9.200 lei

Venit net impozabil din arendă = 24.000 lei

Total venituri impozabile = 67.400 lei

Întrucât venitul net impozabil este cuprins între 12 și 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CASS în sumă de 3.600 lei. La 20.07.2023, acesta depune declarația unică, bifând în cadrul capitolului II CASS de 3.600 lei. La data depunerii declarației unice, el obține venituri brute din activitatea sportivă și venituri nete din dividende în sumă de 43.400 lei, care este cuprinsă între 12 și 24 de salarii minime brute.

În luna septembrie, arendașul nu reține CASS, chiar dacă venitul net impozabil din arendă depășește 6 salarii minime brute. În această situație se aplică sistemul de impozitare prin autoimpunere, iar stabilirea contribuției se face prin intermediul declarației unice.

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2022), *Fiscalitate*, ediția a V-a, Editura CECCAR, București.
2. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea educației fizice și sportului nr. 69/2000, publicată în Monitorul Oficial nr. 200/09.05.2000, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 716/15.07.2022, cu modificările și completările ulterioare.
7. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Judete_PreturiAgricole_2023.html
8. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeAgricole2023/Norme_agricole_2023.html
9. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Normevenit2023/Norme_venit_2023.html
10. https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/norme_2023.pdf
11. <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/mecanismul-impozitarii-veniturilor-obtinate-din-arendarea-bunurilor-agricole-din-patrimoniul-personal-a4115/>