

Obligații declarative și de plată privind impozitarea veniturilor realizate de persoanele dependente din drepturi de proprietate intelectuală

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The article hereby brings up a series of theoretical and practical aspects regarding the declarative and payment obligations concerning the taxation of income made from intellectual property rights in the situation where the beneficiaries are dependent taxable persons. The income tax is calculated and retained by the income payer and is paid to the state budget until the 25th inclusive of the month following the one in which it was retained. It is calculated by applying the 10% rate on the net income. Besides the income tax, taxpayers also have obligations with regard to social contributions in certain conditions provided by the Fiscal Code.

Key terms: intellectual property rights, dependent taxable person, declarative and payment obligations, Fiscal Code

Termeni-cheie: drepturi de proprietate intelectuală, persoană impozabilă dependentă, obligații declarative și de plată, Codul fiscal

Clasificare JEL: K34

To cite this article: Lucian Cernușca, *Obligații declarative și de plată privind impozitarea veniturilor realizate de persoanele dependente din drepturi de proprietate intelectuală*, *CECCAR Business Review*, N° 9/2023, pp. 31-40, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.09.04>

➔ Introducere

În conformitate cu art. 70 din Codul fiscal, veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, brevete de invenție, desene și modele, mărci și indicații geografice, topografii pentru produse semiconductoare și altele asemenea. Art. 71 din același act normativ stipulează că veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt considerate ca fiind obținute din România numai dacă sunt primite de la un plătitor de venituri din țara noastră sau de la un nerezident prin intermediul unui sediu permanent al acestuia stabilit în România.

Din punctul de vedere al calculului impozitului pe venit și contribuțiilor sociale, beneficiarii drepturilor de proprietate intelectuală pot fi persoane impozabile independente sau persoane impozabile dependente. Articolul de față aduce în discuție situația celor din urmă.

➔ Impozitul pe venit

Calcularea, reținerea și plata impozitului	Obligații declarative
<p>Impozitul aferent veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală datorat de contribuabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> • intră în sarcina plătitorilor de venituri; • se calculează la fiecare plată a impozitului; • se reține la sursă de către plătitorii veniturilor și se achită la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut; • este impozit final; • se determină astfel: $I = Vn \times 10\%$ <p>unde: I = impozitul pe venit; Vn = Vb – Cf; Vb = venitul brut realizat de contribuabili din drepturi de proprietate intelectuală; Cf = cota de cheltuieli forfetare (Vb x 40%).</p> $Vn = Vb - Vb \times 40\%$ <p>Venitul brut din drepturi de proprietate intelectuală cuprinde atât sumele încasate în cursul anului, cât și echivalentul în lei al veniturilor în natură. Evaluarea veniturilor în natură se face la prețul pieței sau la prețul stabilit prin expertiză tehnică, la locul și la data primirii acestora (pct. 11. alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 72 alin. (2) din Codul fiscal).</p> <p>În cheltuielile forfetare se includ, printre altele, contribuțiile sociale datorate, comisioanele, sumele care le revin organismelor de gestiune colectivă sau altor plătitori de venituri drept plată a serviciilor prestate pentru gestiunea drepturilor de către aceștia din urmă către titularii de drepturi (pct. 11 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 72 din Codul fiscal).</p>	<p>Plătitorii veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală completează și depun 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.</p> <p>Contribuabilii nu au obligația completării Registrului de evidență fiscală și conducerii evidenței contabile.</p>

În cazul exploatării de către moștenitori a drepturilor de proprietate intelectuală, precum și în cel al remunerației reprezentând dreptul de suită și al remunerației compensatorii pentru copia privată, venitul net se determină astfel:

Venit net impozabil = Venit brut – Sumele ce le revin organismelor de gestiune colectivă sau altor plătitori de asemenea venituri, potrivit legii, fără aplicarea cotei forfetare de cheltuieli de 40%

Potrivit pct. 11 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 72 alin. (2) din Codul fiscal, plătitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, cărora le revine obligația calculării și reținerii impozitului, sunt, după caz:

a) utilizatorii de opere, invenții, know-how și altele asemenea, în situația în care titularii de drepturi își exercită drepturile de proprietate intelectuală în mod personal, iar relația contractuală dintre titularul de drepturi de proprietate intelectuală și utilizatorul respectiv este directă;

b) organismele de gestiune colectivă sau alte entități care, conform dispozițiilor legale, au atribuții de gestiune a drepturilor de proprietate intelectuală, a căror gestiune le este încredințată de către titulari. În această situație se încadrează și producătorii și agenții mandatați de titularii de drepturi, prin intermediul cărora se colectează și se repartizează drepturile respective.

➔ Contribuțiile sociale

În vederea stabilirii dacă se datorează contribuții sociale pentru veniturile obținute din drepturi de proprietate intelectuală, se verifică dacă beneficiarii acestora sunt sau nu salariați și/sau pensionari. Pensionarii și persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor sunt exceptați de la plata contribuțiilor sociale pentru veniturile obținute din drepturi de proprietate intelectuală. De asemenea, nu datorează CAS pentru veniturile de acest tip persoanele fizice asigurate în sistemele proprii de asigurări sociale.

■ Contribuția de asigurări sociale de sănătate

În cazul veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală se disting mai multe situații cu privire la CASS, prevăzute la art. 174 din Codul fiscal și următoarele, astfel:

Situații	Datorează/nu datorează CASS
1. Beneficiarul obține venituri estimate din drepturi de proprietate intelectuală de la un singur plătitor de venituri. (art. 174 alin. (5) din Codul fiscal)	
1.1. Persoana fizică realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală 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 „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 pentru care se plătesc veniturile. În contractul încheiat între părți 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 drepturi de proprietate intelectuală nu depune declarația unică.
1.2. Persoana fizică realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală 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.
2. Beneficiarul obține venituri estimate din drepturi de proprietate intelectuală de la mai mulți plătitori de venituri. (art. 174 alin. (6) din Codul fiscal)	
2.1. Persoana fizică realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală 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 sau mai mare de șase salarii minime brute.	Beneficiarul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală desemnează prin contractul încheiat între părți plătitorul de venituri de la care venitul net realizat este cel puțin egal cu șase salarii minime brute. 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. Nivelul CASS calculate și reținute la fiecare plată de către plătitorul de venituri este cel stabilit de părți, până la concurența contribuției anuale datorate.

Situații	Datorează/nu datorează CASS
	<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 drepturi de proprietate intelectuală vor elibera o informare cu privire la nivelul CASS reținute la sursă.</p>
<p>2.2. Persoana fizică realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală 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>
<p>3. Beneficiarul obține venituri estimate din drepturi de proprietate intelectuală de la mai mulți plătitori de venituri. (art. 174 alin. (7) din Codul fiscal)</p>	
<p>3.1. Persoana fizică realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală pentru care impozitul se reține la sursă de la mai mulți plătitori de venituri, veniturile nete cumulate estimate fiind mai mari decât plafonul de șase salarii minime brute, fără ca acestea să fie depășite la vreunul dintre plătitorii de venituri.</p>	<p>Plătitorii de venituri nu au obligația calculării, reținerii și plății CASS și nici pe cea a depunerii formularului 112.</p> <p>Beneficiarul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală depune declarația unică la termenele și în condițiile prevăzute de Codul fiscal.</p> <p>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 acestea se situează peste 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 declarația unică.</p>
<p>3.2. Persoana fizică realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală 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.</p>	<p>Nu datorează CASS.</p> <p>Beneficiarul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală nu depune declarația unică.</p>

■ Contribuția de asigurări sociale

În cazul veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală se disting următoarele situații cu privire la CAS:

Situații	Datorează/nu datorează CAS
1. Veniturile estimate din activități independente și drepturi de proprietate intelectuală sunt mai mici de 12 salarii minime brute.	Contribuabilii nu datorează CAS.
2. Veniturile estimate din drepturi de proprietate intelectuală sunt mai mari sau egale cu 12 salarii minime brute.	Contribuabilii datorează CAS la o bază de calcul reprezentată de: <ul style="list-style-type: none"> • nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120 din Codul fiscal, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 12 și 24 de salarii minime brute pe țară; • nivelul a 24 de salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120 din Codul fiscal, în cazul veniturilor realizate de peste 24 de salarii minime brute pe țară.

Exemplul 1

Societatea X încheie un contract de drepturi de autor cu o persoană fizică neînregistrată fiscal, valabil din 01.01.2023 pe o perioadă de 12 luni. Aceasta nu este pensionară, nu obține venituri din salarii și nu este exceptată de la plata contribuțiilor sociale. Suma brută stipulată în contract este de 1.000 lei/lună, plata efectuându-se lunar pe parcursul derulării lui. De asemenea, în contract se prevede că plătitorul de venituri are obligații în ce privește calcularea, reținerea și plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să prezentăm tratamentul fiscal privind impozitarea veniturilor din drepturi de autor.

✓ Impozitul pe venit:

Venit net impozabil = Venit brut – Cota de cheltuieli forfetare = 1.000 lei – 1.000 lei x 40% = 600 lei

Impozit pe venit = Venit net impozabil x 10% = 600 lei x 10% = 60 lei

Plătitorul de venituri are obligația calculării, reținerii și plății impozitului pe venit. Acesta depune declarația 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.

✓ Contribuțiile sociale:

Venitul net anual al persoanei fizice nu depășește 6 salarii minime brute în anul 2023, astfel că aceasta nu datorează CAS și CASS, plata lor fiind opțională.

Exemplul 2

Societatea X încheie un contract de drepturi de autor cu o persoană fizică neînregistrată fiscal, valabil din 01.01.2023 pe o perioadă de 12 luni. Aceasta nu este pensionară, nu obține venituri din salarii și nu este exceptată de la plata contribuțiilor sociale. Suma brută stipulată în contract este de 3.000 lei/lună, plata efectuându-se lunar pe parcursul derulării lui. De asemenea, în contract se prevede că plătitorul de venituri are obligații în ce privește calcularea, reținerea și plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să prezentăm tratamentul fiscal privind impozitarea veniturilor din drepturi de autor.

✓ Impozitul pe venit:

Venit net impozabil = Venit brut – Cota de cheltuieli forfetare = 3.000 lei – 3.000 lei x 40% = 1.800 lei

Impozit pe venit = Venit net impozabil x 10% = 1.800 lei x 10% = 180 lei

Plătitorul de venituri are obligația calculării, reținerii și plății impozitului pe venit. Acesta depune declarația 112 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.

✓ **Contribuțiile sociale:**

Întrucât venitul net anual impozabil, de 21.600 lei (1.800 lei/lună x 12 luni), se situează între 6 și 12 salarii minime brute, contribuabilul are obligația achitării CASS la bugetul de stat. Astfel, societatea reține lunar CASS în sumă de 150 lei ((18.000 lei x 10%)/12 luni).

Contribuabilul nu are obligații în ce privește CAS, întrucât venitul net anual nu depășește 12 salarii minime brute în anul 2023.

Exemplul 3

În anul 2023, situația unui contribuabil care nu este pensionar, nu obține venituri din salarii și nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale se prezintă astfel:

- Deține în calitate de proprietar un spațiu comercial în Sibiu, pe care îl închiriază începând cu data de 01.01.2023 pentru o chirie de 1.600 lei/lună. Contractul de închiriere se încheie între proprietar și chiriaș la 31.12.2022 și se derulează pe o perioadă de un an.
- Încheie două contracte de drepturi de autor cu două entități, X și Y. Venitul brut obținut de la societatea X este de 14.400 lei, iar cel de la societatea Y, de 16.800 lei. Cele două contracte sunt valabile începând cu 01.01.2023 pe o perioadă de un an, plata efectuându-se lunar pe parcursul derulării acestora.
- La 15.11.2023 obține dividende nete în valoare de 92.000 lei.

La data de 20.01.2023, contribuabilul depune declarația unică online, în cuprinsul căreia își estimează veniturile obținute din închiriere în anul 2023, bifând contribuția de asigurări sociale de sănătate la nivelul a 6 salarii minime brute. La 10.12.2023, acesta depune declarația unică rectificativă, în care își rectifică CASS la nivelul a 24 de salarii minime brute.

Ne propunem să determinăm:

- (i) venitul net și impozitul pe venit din derularea contractelor de drepturi de autor;*
- (ii) obligațiile privind CAS și CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.*

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

Venit brut = 14.400 lei

Venit net = 14.400 lei – 14.400 lei x 40% = 8.640 lei

Impozit pe venit = 8.640 lei x 10% = 864 lei

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

Venit brut = 16.800 lei

Venit net = 16.800 lei – 16.800 lei x 40% = 10.080 lei

Impozit pe venit = 10.080 lei x 10% = 1.008 lei

(ii) Societățile X și Y nu rețin contribuții sociale 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 (1.600 lei/lună x 12 luni)	19.200 lei
Venit net impozabil cumulat din drepturi de autor (8.640 lei + 10.080 lei)	18.720 lei
Venit net din dividende	92.000 lei
Total venituri impozabile	129.920 lei

Întrucât veniturile nete impozabile cumulate din închiriere, din drepturi de autor și din dividende depășesc 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CASS în sumă de 7.200 lei.

Persoana fizică nu are obligații în ce privește CAS, întrucât veniturile nete impozabile cumulate din contractele de drepturi de autor nu depășesc 12 salarii minime brute în 2023.

Exemplul 4

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

- Obține venituri din desfășurarea unei activități independente impuse pe baza normelor de venit potrivit codului CAEN 8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”, norma de venit fiind de 30.600 lei.
- Încheie două contracte de drepturi de autor cu două entități, X și Y. Venitul brut obținut de la societatea X este de 35.000 lei, iar cel de la societatea Y, de 40.000 lei. Cele două contracte sunt valabile începând cu 01.01.2023 pe o perioadă de un an, plata efectuându-se lunar pe parcursul derulării acestora.

În capitolul II din declarația unică depusă la 25.01.2023, contribuabilul bifează secțiunea destinată CASS la nivelul a 6 salarii minime brute și secțiunea destinată CAS, prin opțiune, la nivelul a 12 salarii minime brute. El achită aceste obligații la 20.02.2023.

Ne propunem să determinăm:

- venitul net și impozitul pe venit din derularea contractelor de drepturi de autor;*
- obligațiile privind CAS și CASS pentru întreaga activitate desfășurată în anul 2023.*

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

Venit brut = 35.000 lei

Venit net = 35.000 lei – 35.000 lei x 40% = 21.000 lei

Impozit pe venit = 21.000 lei x 10% = 2.100 lei

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

Venit brut = 40.000 lei

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

Impozit pe venit = 24.000 lei x 10% = 2.400 lei

(ii) Întrucât veniturile nete din drepturi de autor cumulate obținute de la cei doi plători de venituri se situează între 12 și 24 de salarii minime brute, persoana fizică este obligată la plata CAS și CASS. Astfel, contribuabilul desemnează, prin contractul încheiat între părți, societatea Y să calculeze, să rețină și să achite contribuțiile la pensii și la sistemul de 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 acesteia o informare cu privire la venitul obținut de la X, iar societatea desemnată stabilește baza anuală de calcul al CAS și CASS la nivelul a 12 salarii minime brute.

$$\text{CAS} = (3.000 \text{ lei/lună} \times 12 \text{ luni}) \times 25\% = 9.000 \text{ lei}$$

$$\text{CASS} = (3.000 \text{ lei/lună} \times 12 \text{ luni}) \times 10\% = 3.600 \text{ lei}$$

Analiza obligativității plății CAS și CASS pentru anul 2023:

Venituri care intră în plafon:

Venit net din activități independente	30.600 lei
Venit net impozabil cumulat din drepturi de autor (21.000 lei + 24.000 lei)	45.000 lei
Total venituri impozabile	75.600 lei

Întrucât veniturile nete impozabile cumulate din activități independente și drepturi de autor depășesc 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 societatea Y în formularul 112;
- 1.800 lei este estimată de persoana fizică în capitolul II din declarația unică la data de 25.01.2023, fiind aferentă veniturilor din activități independente impusă pe baza normelor de venit.

La definitivarea situației privind veniturile obținute din activități independente în anul 2023, contribuabilul bifează în capitolul I din declarația unică aferentă anului 2024 secțiunea destinată obligației privind CASS pentru suma de 1.800 lei.

Întrucât veniturile nete impozabile cumulate din activități independente și drepturi de autor depășesc 24 de salarii minime brute, contribuabilul datorează pentru anul 2023 CAS de 18.000 lei, din care suma de:

- 9.000 lei este declarată de societatea Y în formularul 112;
- 9.000 lei este estimată prin opțiune de acesta în capitolul II din declarația unică la data de 25.01.2023.

Exemplul 5

O persoană fizică având calitatea de salariat în cadrul unei instituții publice obține în anul 2023 venituri din drepturi de autor în sumă de 5.000 lei și venituri din moștenirea unor drepturi de autor de 1.000 lei, pentru care comisionul plătit societății de gestiune colectivă a drepturilor de autor este de 10%.

Ne propunem să determinăm impozitul pe venitul anual obținut de contribuabil.

✓ Operele literare:

Venit brut = 5.000 lei

Venit net impozabil = Venit brut – Cota de cheltuieli forfetare = 5.000 lei – 5.000 lei x 40% = 3.000 lei

Impozit pe venit = Venit net impozabil x 10% = 3.000 lei x 10% = 300 lei

✓ Moștenirea drepturilor de autor:

Venit brut = 1.000 lei

Venit net impozabil = Venit brut – Suma care îi revine societății de gestiune colectivă = 1.000 lei – 100 lei = 900 lei

Impozit pe venit = Venit net impozabil x 10% = 900 lei x 10% = 90 lei

Impozit pe venitul anual = 300 lei + 90 lei = 390 lei

➔ Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute din străinătate

Persoanele fizice rezidente române cu domiciliul în România care obțin din străinătate venituri din drepturi de proprietate intelectuală datorează impozit pe venit, acesta declarându-se în țara noastră prin intermediul declarației unice până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Veniturile obținute din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia, potrivit art. 130 alin. (2) din Codul fiscal.

Contribuabilii persoane fizice rezidente care sunt supuși impozitului pe venit pentru același venit și aceeași perioadă impozabilă atât pe teritoriul României, cât și în statul străin cu care țara noastră are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, iar respectiva convenție prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda creditului, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, în limitele prevăzute la art. 131 din Codul fiscal. În cazul în care convenția de evitare a dublei impuneri prevede metoda scutirii ca metodă de evitare a dublei impuneri, respectivul venit va fi scutit de impozit în țara noastră.

Exemplul 6

O persoană fizică rezidentă în România obține în anul 2022 venituri de natura drepturilor de proprietate intelectuală din țara X, membră a UE, în sumă de 3.000 euro. Este vorba despre concesiunea drepturilor de autor asupra unei opere științifice.

Cota de impozitare a acestor venituri în țara X este de 10%. În convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și țara X este prevăzută o cotă de impozit de 10%, precum și metoda creditului fiscal. Persoana fizică îi prezintă plătitorului de venituri din străinătate certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din țara noastră. La data de 20.05.2023, contribuabilul depune declarația unică online și completează în cuprinsul capitolului I secțiunea destinată impozitului pe veniturile obținute din străinătate. Cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de BNR, din anul de realizare a veniturilor este 4,93 lei/euro.

Ne propunem să determinăm impozitul datorat în România de persoana fizică.

Impozitul achitat în țara X, atestat de autoritatea competentă din acest stat, este de 300 euro (3.000 euro x 10%), echivalentul în lei fiind de 1.479 lei (300 euro x 4,93 lei/euro).

Dacă venitul de natura drepturilor de proprietate intelectuală ar fi fost obținut din România, impozitul datorat ar fi fost de 180 euro ((3.000 euro – 3.000 euro x 40%) x 10%), echivalentul în lei fiind de 887,4 lei (180 euro x 4,93 lei/euro).

Impozitul pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală achitat în țara X este de 1.479 lei. Astfel, s-a ținut seama de prevederile art. 131 alin. (6) din Codul fiscal, potrivit cărora, „în vederea calculului creditului fiscal, sumele în valută se transformă la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului. Veniturile din străinătate realizate de persoane fizice rezidente, precum și impozitul aferent, exprimate în unități monetare proprii statului respectiv, dar care nu sunt cotate de Banca Națională a României, se vor transforma astfel:

a) din moneda statului de sursă într-o valută de circulație internațională, cum ar fi dolari SUA sau euro, folosindu-se cursul de schimb din țara de sursă;

b) din valuta de circulație internațională în lei, folosindu-se cursul de schimb mediu anual al acesteia, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului respectiv.”.

Întrucât echivalentul în lei al impozitului plătit în țara X, de 1.479 lei, este mai mare decât cel datorat în România, de 887,4 lei, persoanei fizice i se va recunoaște suma reprezentând creditul fiscal extern la nivelul celui datorat în țara noastră, astfel că nu mai datorează impozit în România.

Contribuabilul depune declarația unică online la data de 20.05.2023 și completează capitolul I parcurgând următorii pași:

CAPITOLUL I. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE PENTRU ANUL 2022

SECȚIUNEA I.2. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE DIN STRĂINĂTATE

SUBSECȚIUNEA I.2.1. Date privind impozitul pe veniturile realizate din străinătate

I.2.1.A. DATE PRIVIND ACTIVITATEA DESFĂȘURATĂ

I.2.1.A.1. Țara în care s-a realizat venitul

I.2.1.A.2. Categoria de venit

I.2.1.A.3. Metoda de evitare a dublei impuneri

I.2.1.B. DATE PRIVIND IMPOZITUL ANUAL DATORAT

1. Venit brut	14.790 lei
2. Cheltuieli deductibile/alte sume deductibile	0 lei
3. Venit net (rd. 1 – rd. 2)/Câștig net anual	14.790 lei
4. Pierdere fiscală anuală (rd. 2 – rd. 1)/Pierdere netă anuală	0 lei
5. Pierderi fiscale/nete anuale reportate din anii precedenți	0 lei
6. Venit/câștig net anual impozabil (rd. 3 – rd. 5)	14.790 lei
7. Impozit pe venit datorat în România	887 lei
8. Impozit pe venit plătit în străinătate	1.479 lei
9. Credit fiscal	887 lei
10. Diferență de impozit de plată (rd. 7 – rd. 9)	0 lei

SECȚIUNEA I.8. SUMARUL OBLIGAȚIILOR PRIVIND IMPOZITUL PE VENITUL REALIZAT ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE, STABILITE PRIN DECLARAȚIA CURENTĂ

I. Obligații privind impozitul pe venitul realizat, stabilite prin declarația curentă

1. Impozit pe venitul anual 0 lei

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2023), *Fiscalitate*, ediția a VI-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 nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. https://static.anaf.ro/static/10/lasi/material_informativ_23-03-2023.pdf