

Impozitarea veniturilor din activitatea de formare profesională

Lect. univ. dr. Bogdan Cosmin GOMOI

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The present article discusses a series of conceptual and applied aspects regarding the taxation of income for those tax payers who undertake professional training activities as trainers. The trainers can perform their activities as registered freelancers or individual enterprises or they can be employed on a full or part-time contract. If they perform their activities as a registered freelancer/individual enterprise, the annual income can be determined in the actual income system, based on the accounting data, or based on the income bracket. The case studies present the taxation mechanism for the income obtained from independent activities for tax payers that perform professional training activities as trainers.

Key terms: trainer, filling obligations, CAEN code 5889, professional training program

Termeni-cheie: formator, obligații declarative, cod CAEN 5889, program de formare profesională

Clasificare JEL: K34

To cite this article: Bogdan Cosmin Gomoj, *Impozitarea veniturilor din activitatea de formare profesională*, *CECCAR Business Review*, N° 10/2020, pp. 38-45, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.10.05>

➤ Introducere

Formatorul este specialistul care concepe, proiectează, organizează și susține un curs în domeniul său de expertiză. Profesia de formator este recunoscută de Ministerul Muncii și Protecției Sociale și Ministerul Educației și Cercetării prin codurile COR (Clasificarea ocupațiilor din România) 242401 pentru formator și 242402 pentru formare de formatori.

Specialiștii în formarea profesională creează și implementează programele de formare profesională pentru a se asigura că participanții din grupul-țintă își însușesc abilități și dezvoltă competențe în domeniul ce constituie tema cursului. Programele de formare profesională destinate adulților sunt aprobate de Consiliul Național de Formare Profesională a Adulților.

Formatorul responsabil cu activitățile teoretice și practice de dezvoltare a competențelor participanților își poate desfășura activitatea în instituții de formare profesională cu normă întreagă sau fracțiune de normă, dar poate fi și angajatul unei organizații, indiferent de natura ei, care are o structură responsabilă cu formarea propriilor angajați.

Activitatea unui formator poate fi organizată ca persoană fizică autorizată/întreprindere individuală sau acesta poate fi angajat cu contract individual de muncă cu normă întreagă ori parțială. În cazul contribuabililor care realizează venituri din activitatea de formator care sunt organizați ca persoană fizică autorizată/întreprindere individuală, venitul net anual se poate determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, sau pe baza normelor de venit.

➤ Impozitarea în sistem real

Contribuabilii înscriși în nomenclatorul activităților independente la codul CAEN 8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”, pentru care venitul net anual se poate determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, au următoarele obligații:

- să stabilească impozitul pe venit datorat prin completarea și depunerea în termenul legal a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice;
- să stabilească obligațiile privind contribuțiile sociale (CAS și CASS) pe baza declarației unice;
- să completeze Registrul de evidență fiscală, în vederea determinării venitului net anual.

■ Obligații declarative și de plată

Impozit pe venit	Contribuții sociale	
	Contribuția de asigurări sociale	Contribuția de asigurări sociale de sănătate
<p>Contribuabilii care obțin venituri din activitatea de formator au obligația estimării venitului net anual pentru anul 2020 în vederea stabilirii impozitului net estimat.</p> <p>În acest sens, ei depun declarația unică la organul fiscal competent în cuprinsul căreia declară venitul brut estimat pe anul 2020 și cheltuielile deductibile estimate.</p> <p>Impozitul pe venit se determină de contribuabil prin aplicarea cotei de 10% la diferența dintre venitul brut estimat și cheltuielile deductibile efectuate în scopul obținerii veniturilor estimate.</p> <p>Impozitul se achită la bugetul de stat până la termenul legal prevăzut de Codul fiscal.</p> <p>Dacă activitatea începe în cursul anului fiscal, declarația unică se depune în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului.</p> <p>La finalul anului 2020, în baza registrului de încasări și plăți, se stabilesc venitul net efectiv realizat și contribuțiile sociale în anumite condiții.</p>	<p>În cursul anului 2020, contribuabilii care obțin venituri din activitatea de formator fac evaluarea pentru a stabili o eventuală obligație de plată a contribuției de asigurări sociale.</p> <p>Cazul a): Venitul net estimat pentru anul 2020 este mai mare sau egal cu 26.760 lei (2.230 lei/lună x 12 luni).</p> <p>În această situație, contribuabilul datorează CAS la un venit ales de el, dar nu mai mic de 26.760 lei.</p> <p>Cazul b): Venitul net estimat pentru anul 2020 este mai mic de 26.760 lei.</p> <p>În această situație, contribuabilul nu este obligat la plata CAS, dar se poate asigura opțional în sistemul public de pensii.</p> <p>Definitivarea venitului net realizat care stă la baza obligației finale privind CAS se face în anul următor, prin intermediul declarației unice depuse la termenul legal prevăzut de Codul fiscal.</p>	<p>În cursul anului 2020, contribuabilii care obțin venituri din activitatea de formator fac evaluarea pentru a stabili o eventuală obligație de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate.</p> <p>Cazul a): Contribuabilul estimează pentru anul 2020 venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară (veniturile care intră în baza de calcul al CASS sunt prevăzute la art. 155 din Codul fiscal).</p> <p>În această situație, contribuabilul datorează CASS la nivelul salariului minim brut pe țară.</p> <p>Cazul b): Contribuabilul estimează pentru anul 2020 venituri a căror valoare cumulată este mai mică de 12 salarii minime brute pe țară.</p> <p>În această situație, contribuabilul nu este obligat la plata CASS, dar se poate asigura opțional în sistemul public de sănătate.</p> <p>Definitivarea venitului net realizat care stă la baza obligației finale privind CASS se face în anul următor, prin intermediul declarației unice depuse la termenul legal prevăzut de Codul fiscal.</p>

Exemplul 1

O persoană fizică din Sibiu realizează venituri din activități independente impuse în sistem real, potrivit codului CAEN 8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.". Acesta depune declarația unică prin mijloace electronice de transmitere la distanță, respectiv prin intermediul serviciului „Spațiul privat virtual” (SPV), la data de 29.01.2020. Situația venitului net estimat și a celui realizat în anul 2020 se prezintă în tabelul de mai jos:

- lei -

Estimate		Realizate	
Venit brut	Cheltuieli deductibile	Venit brut	Cheltuieli deductibile
10.000	3.000	29.500	2.720

Persoana fizică începe să desfășoare activitatea la data de 01.01.2020. Aceasta nu este exceptată de la plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să stabilim obligațiile aferente veniturilor estimate și efectiv realizate în anul 2020.

Determinarea obligațiilor estimate pentru anul 2020:

În cuprinsul capitolului II din declarația unică depusă la data de 29.01.2020, contribuabilul își estimează venitul brut și cheltuielile deductibile pe anul 2020 parcurgând următorii pași:

CAPITOLUL II. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE ESTIMATE/NORMA DE VENIT A SE REALIZA ÎN ROMÂNIA ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE PENTRU ANUL 2020

SECȚIUNEA II.1. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE ESTIMATE DIN ROMÂNIA

SUBSECȚIUNEA II.1.1. Date privind impozitul pe veniturile estimate din România, impuse în sistem real/pe baza cotelor forfetare de cheltuieli

II.1.1.A. DATE PRIVIND ACTIVITATEA DESFĂȘURATĂ

II.1.1.A.1. Categoria de venit

II.1.1.A.2. Determinarea venitului net

II.1.1.A.3. Forma de organizare

II.1.1.A.4. Obiectul principal de activitate Cod CAEN

II.1.1.A.5. Sediul

II.1.1.A.6. Documentul de autorizare

II.1.1.A.7. Data începerii activității

II.1.1.B. DATE PRIVIND IMPOZITUL ANUAL DATORAT

1. Venit brut	10.000 lei
2. Cheltuieli deductibile	3.000 lei
3. Venit net anual estimat (rd. 1 – rd. 2), din care:	7.000 lei
3.1. Venit impozabil	7.000 lei
4. Impozit anual estimat (rd. 3.1 x 10%)	700 lei

Întrucât venitul net estimat, de 7.000 lei, nu depășește în anul 2020 plafonul de 26.760 lei, contribuabilul nu datorează contribuții sociale estimate pentru acest an. El optează însă pentru plata lor, parcurgând în cuprinsul declarației unice următorii pași:

SECȚIUNEA II.2. DATE PRIVIND CONTRIBUȚIA DE ASIGURĂRI SOCIALE ȘI CONTRIBUȚIA DE ASIGURĂRI SOCIALE DE SĂNĂTATE ESTIMATE

SUBSECȚIUNEA II.2.1. Date privind contribuția de asigurări sociale estimată

Total venit estimat pentru încadrarea ca plătitor de CAS	7.000 lei
B. Obțin venituri sub plafonul minim și optez pentru plata CAS	
1. Venit anual ales pentru plata CAS	26.760 lei
2. CAS datorată (rd. 1 x 25%)	6.690 lei

SUBSECȚIUNEA II.2.2. Date privind contribuția de asigurări sociale de sănătate estimată

Total venit estimat pentru încadrarea ca plătitor de CASS	7.000 lei
B. Obțin venituri sub plafonul minim și optez pentru plata CASS	
B.1. CASS = 10% x nr. luni x salariul minim	1.338 lei

SECȚIUNEA II.3. SUMARUL OBLIGAȚIILOR PRIVIND IMPOZITUL PE VENITUL ESTIMAT ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE ESTIMATE DATORATE, STABILITE PRIN DECLARAȚIA CURENTĂ

II.3.1. Obligații privind impozitul pe venitul estimat

1. Suma stabilită prin declarația curentă	700 lei
2. Bonificația pentru plata integrală a impozitului, potrivit legii	0 lei

II.3.2. Obligații privind contribuția de asigurări sociale estimată

3. Suma stabilită prin declarația curentă	6.690 lei
4. Bonificația pentru plata integrală a CAS, potrivit legii	0 lei

II.3.3. Obligații privind contribuția de asigurări sociale de sănătate estimată

5. Suma stabilită prin declarația curentă	1.338 lei
6. Bonificația pentru plata integrală a CASS, potrivit legii	0 lei

La data de 10.03.2020, contribuabilul decide să achite obligațiile de plată estimate la bugetul de stat.

Precizare: Termenul de plată a obligațiilor fiscale aferente veniturilor realizate în 2020 este, conform art. 69² alin. (2) din Codul fiscal, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, respectiv 2021.

Calculul obligațiilor privind venitul efectiv realizat în anul 2020:

Impozit pe venit = (29.500 lei – 2.720 lei) x 10% = 2.678 lei

CAS = 26.760 lei x 25% = 6.690 lei

CASS = 26.760 lei x 10% = 2.676 lei

În cursul anului 2021, contribuabilul va depune declarația unică în vederea definitivării situației financiare pe anul 2020 și a estimării veniturului brut și cheltuielilor deductibile pe anul 2021.

În anul 2021, ca urmare a faptului că a efectuat deja o plată parțială în 2020, acesta va achita la bugetul de stat diferențele de impozit pe venit, în sumă de 1.978 lei (2.678 lei – 700 lei), și CASS, în sumă de 1.338 lei (2.676 lei – 1.338 lei).

➔ Impozitarea la norma de venit

În cazul contribuabililor care realizează venituri din activitatea de formator, venitul net anual se poate determina pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității, în conformitate cu art. 69 alin. (1) din Codul fiscal. Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit. Acestea reprezintă o sumă fixă stabilită anual de direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, în funcție de specificul activității și de zona în care contribuabilul își desfășoară activitatea. Doar persoanele fizice autorizate care au codurile CAEN specificate în Nomenclatorul activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 925/2017, pot să aleagă determinarea venitului net pe baza normelor de venit.

Contribuabilii înscrși în nomenclatorul activităților independente la codul CAEN 8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”, pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor de venit, au următoarele obligații:

- să stabilească impozitul pe venit datorat prin completarea și depunerea în termenul legal a declarației unice;
- să stabilească obligațiile privind contribuțiile sociale (CAS și CASS) pe baza declarației unice;
- să completeze doar partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală, fără a trebui să țină și evidența contabilă.

■ Obligații declarative și de plată

Impozit pe venit	Contribuții sociale	
	Contribuția de asigurări sociale	Contribuția de asigurări sociale de sănătate
<p>Contribuabilii care realizează venituri din activitatea de formator determinate pe baza normelor anuale de venit au obligația stabilirii impozitului anual datorat prin intermediul declarației unice, aplicând cota de 10% asupra normei anuale de venit ajustate, impozitul fiind final.</p> <p>Impozitul anual astfel determinat se achită la bugetul de stat până la termenul legal prevăzut de Codul fiscal.</p> <p>Dacă activitatea începe în cursul anului fiscal, declarația unică se depune în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului.</p>	<p>În cursul anului 2020, contribuabilii care obțin venituri din activitatea de formator fac evaluarea pentru a stabili o eventuală obligație de plată a contribuției de asigurări sociale.</p> <p>Cazul a): Norma de venit ajustată pentru anul 2020 este mai mare sau egală cu 26.760 lei.</p> <p>În această situație, contribuabilul datorează CAS la un venit ales de el, dar nu mai mic de 26.760 lei.</p> <p>Cazul b): Norma de venit ajustată pentru anul 2020 este mai mică de 26.760 lei.</p>	<p>În cursul anului 2020, contribuabilii care obțin venituri din activitatea de formator fac evaluarea pentru a stabili o eventuală obligație de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate.</p> <p>Cazul a): Norma de venit ajustată pentru anul 2020 este mai mare sau egală cu 26.760 lei.</p> <p>În această situație, contribuabilul datorează CASS în valoare de 2.676 lei (26.760 lei x 10%).</p> <p>Cazul b): Norma de venit ajustată pentru anul 2020 este mai mică de 26.760 lei.</p>

Impozit pe venit	Contribuții sociale	
	Contribuția de asigurări sociale	Contribuția de asigurări sociale de sănătate
	În această situație, contribuabilul nu este obligat la plata CAS, dar se poate asigura opțional în sistemul public de pensii, baza de calcul fiind reprezentată de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară.	În această situație, contribuabilul nu este obligat la plata CASS, dar se poate asigura opțional în sistemul public de sănătate, baza de calcul fiind egală cu șase salarii minime brute pe țară, achitând o contribuție de 1.338 lei pe an.

Exemplul 2

Un contribuabil desfășoară o activitate impusă pe baza normelor de venit în Cluj-Napoca, potrivit codului CAEN 8559 „Alte forme de învățământ n.c.a.”. Persoana fizică începe să desfășoare activitatea la data de 01.09.2020 și depune declarația unică prin mijloace electronice de transmitere la distanță, respectiv prin intermediul serviciului „Spațiul privat virtual”, la 15.09.2020. Contribuabilul nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să stabilim obligațiile aferente veniturilor estimate și efectiv realizate în anul 2020.

În tabelul de mai jos prezentăm un extras din normele anuale de venit valabile în anul 2020 pentru contribuabilii care desfășoară activități independente în județul Cluj, potrivit prevederilor art. 69 alin. 2) din Codul fiscal:

Nr. crt./ Cod activitate	Denumirea activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit conform OMFP nr. 925/2017	Codul și denumirea activităților din Clasificarea activităților din economia națională – CAEN Rev. 2	Municipiu reședință de județ	Municipii nereședințe de județ	Orașe	Comune și sate
			Cluj-Napoca	Turda, Câmpia Turzii, Dej, Gherla	Huedin	
104. LS131	Servicii executate de meditari	8559: Alte forme de învățământ n.c.a.	31.500 lei	25.800 lei	25.800 lei	25.300 lei

Sursa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentContribuabili_r/NormeVenit2020/Cluj2020.pdf

Determinarea obligațiilor estimate pentru anul 2020:

Contribuabilul completează capitolul II din declarația unică parcurgând următorii pași:

CAPITOLUL II. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE ESTIMATE/NORMA DE VENIT A SE REALIZA ÎN ROMÂNIA ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE PENTRU ANUL 2020

SECȚIUNEA II.1. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE ESTIMATE DIN ROMÂNIA

SUBSECȚIUNEA II.1.2. Date privind impozitul pe veniturile din România, impuse pe bază de norme de venit

II.1.2.A. DATE PRIVIND ACTIVITATEA DESFĂȘURATĂ

II.1.2.A.1. Categoria de venit

II.1.2.A.2. Forma de organizare

II.1.2.A.3. Obiectul principal de activitate Cod CAEN

II.1.2.A.4. Sediul

II.1.2.A.5. Documentul de autorizare

II.1.2.A.6. Data începerii activității

II.1.2.B. DATE PRIVIND IMPOZITUL ANUAL DATORAT

1. Norma de venit	31.500 lei
2. Norma ajustată potrivit Codului fiscal	31.500 lei
3. Venit net anual, din care:	10.529 lei*
3.1. Venit impozabil	10.529 lei
4. Impozit anual (rd. 3.1 x 10%)	1.053 lei

* În conformitate cu art. 69 alin. (5) din Codul fiscal, în cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate care generează venituri din activități independente, altele decât veniturile din profesii liberale, definite la art. 67 alin. (2), pe perioade mai mici decât anul calendaristic, norma de venit aferentă acelei activități se reduce proporțional, astfel încât să reflecte perioada de an calendaristic în care a fost desfășurată activitatea respectivă.

Întrucât contribuabilul își exercită activitatea o parte din anul fiscal de raportare, respectiv pe perioada 01.09-31.12.2020, suma de la rd. 3 se determină prin raportarea sumei de la rd. 2 la 365 de zile, iar rezultatul se înmulțește cu numărul zilelor de activitate aferente anului 2020. Prin urmare, venitul net anual este în sumă de 10.528,76 lei (31.500 lei/365 zile x 122 zile).

Persoana fizică verifică dacă datorează contribuții sociale pentru anul 2020 parcurgând următorii pași:

i) Determină plafonul anual corespunzător numărului de luni de activitate:

26.760 lei/365 zile x 122 zile de activitate = 8.944,43 lei

ii) Stabilește dacă venitul net estimat pentru lunile de activitate până la sfârșitul anului se încadrează în plafonul prevăzut de Codul fiscal:

Întrucât venitul net estimat, de 10.528,76 lei, depășește plafonul recalculat, de 8.944,43 lei, contribuabilul este obligat la plata contribuțiilor sociale (CAS și CASS).

SECȚIUNEA II.2. DATE PRIVIND CONTRIBUȚIA DE ASIGURĂRI SOCIALE ȘI CONTRIBUȚIA DE ASIGURĂRI SOCIALE DE SĂNĂTATE ESTIMATE

SUBSECȚIUNEA II.2.1. Date privind contribuția de asigurări sociale estimată

Total venit estimat pentru încadrarea ca plătitor de CAS	10.529 lei
A. Obțin venituri peste plafonul minim	
1. Venit anual ales pentru plata CAS	26.760 lei
2. CAS datorată (rd. 1 x 25%)	6.690 lei

SUBSECȚIUNEA II.2.2. Date privind contribuția de asigurări sociale de sănătate estimată

Total venit estimat pentru încadrarea ca plătitor de CASS	10.529 lei
A. Obțin venituri peste plafonul minim	
A.1. CASS = 10% x număr luni x salariul minim	892 lei

SECȚIUNEA II.3. SUMARUL OBLIGAȚIILOR PRIVIND IMPOZITUL PE VENITUL ESTIMAT ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE ESTIMATE DATORATE, STABILITE PRIN DECLARAȚIA CURENTĂ

II.3.1. Obligații privind impozitul pe venitul estimat

1. Suma stabilită prin declarația curentă	1.053 lei
2. Bonificația pentru plata integrală a impozitului, potrivit legii	0 lei

II.3.2. Obligații privind contribuția de asigurări sociale estimată

3. Suma stabilită prin declarația curentă	6.690 lei
4. Bonificația pentru plata integrală a CAS, potrivit legii	0 lei

II.3.3. Obligații privind contribuția de asigurări sociale de sănătate estimată

5. Suma stabilită prin declarația curentă	892 lei
6. Bonificația pentru plata integrală a CASS, potrivit legii	0 lei

În anul 2021, contribuabilul nu mai are obligația depunerii declarației unice – capitolul I, pentru veniturile nete determinate pe baza normelor de venit, conform prevederilor art. 122 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2019), *Fiscalitate*, ediția a II-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. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 925/2017 privind aprobarea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii, publicat în Monitorul Oficial nr. 519/04.07.2017.
5. Ordinul ministrului muncii și protecției sociale nr. 1.149/2020 privind stabilirea domeniilor de activitate și a procedurii pentru autorizarea furnizorilor de formare profesională să desfășoare programe de formare profesională a adulților în sistem on-line, publicat în Monitorul Oficial nr. 669/28.07.2020.
6. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 139/2020 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, publicat în Monitorul Oficial nr. 47/23.01.2020, cu modificările și completările ulterioare.
7. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.107/2020 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 139/2020 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, publicat în Monitorul Oficial nr. 468/33.06.2020.
8. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeVenit2020/Norme_venit_2020.html