

Mecanismul impozitării veniturilor din activități independente impuse pe bază de norme de venit

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

This article discusses a series of conceptual and practical issues regarding taxation mechanism of revenues from independent activities based on the income tax bracket. For tax payers who obtain revenues from independent activities apart from liberal professions, and perform activities contained in the classified list from the Regional Directorates General of Public Finance, the net annual income is determined on the basis of annual income tax bracket from the place of work. These tax payers have a number of filling and payment obligations. They set out the annual tax and social contributions paid through the single return for income tax and social contributions by natural persons.

Key terms: income tax bracket, independent activities, single tax return, filling obligations, the Fiscal Code

Termeni-cheie: normă de venit, activități independente, declarație unică, obligații declarative, Codul fiscal

Clasificare JEL: K34

To cite this article: Lucian Cernușca, *Mecanismul impozitării veniturilor din activități independente impuse pe bază de norme de venit*, *CECCAR Business Review*, N° 7/2020, pp. 48-55, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.07.06>

În conformitate cu art. 69 alin. (1) din Codul fiscal, *în cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, altele decât veniturile din profesii liberale, definite la art. 67 alin. (2), venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității*. Ministerul Finanțelor Publice elaborează 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. Acestea reprezintă o sumă fixă stabilită anual de Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, în funcție de specificul activității și de zona în care contribuabilii își desfășoară activitatea. Doar persoanele fizice autorizate care au codurile CAEN specificate în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 925/2017 pot să opteze pentru determinarea venitului net pe baza normelor de venit.

⇒ Obligații declarative și de plată

Contribuabilii prevăzuți în nomenclatorul menționat anterior au următoarele obligații:

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

■ Impozitul pe venit

Impozitul pe venit se determină prin aplicarea cotei de 10% asupra normei anuale de venit ajustate, impozitul fiind final. Plata acestuia se efectuează până la termenul scadent prevăzut în Codul fiscal.

În situația în care contribuabilii pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit au înregistrat în anul fiscal anterior un venit brut anual mai mare decât echivalentul în lei al sumei de 100.000 euro, începând cu anul fiscal următor, ei au obligația determinării venitului net anual în sistem real.

■ Contribuțiile sociale

În cursul anului 2020, contribuabilii care realizează venituri din activități independente pentru care venitul net anual se stabilește pe bază de norme de venit fac evaluarea pentru a stabili o eventuală obligație de plată a contribuției de asigurări sociale, respectiv a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Contribuția de asigurări sociale

În funcție de venitul net estimat pentru anul 2020, contribuabilul face evaluarea în vederea încadrării ca plătitor de CAS, existând două cazuri:

i) Norma de venit ajustată pentru anul 2020 este mai mică decât plafonul de 26.760 lei. În această situație, contribuabilul nu datorează CAS potrivit Codului fiscal, 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 vigoare în anul în care se depune declarația unică.

ii) Norma de venit ajustată pentru anul 2020 este mai mare decât plafonul de 26.760 lei. În această situație, contribuabilul datorează CAS potrivit Codului fiscal.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate

În funcție de venitul net estimat pentru anul 2020, contribuabilul face evaluarea în vederea încadrării ca plătitor de CASS. Potrivit Codului fiscal, contribuabilii datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate dacă estimează pentru anul curent 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).

La stabilirea plafonului pentru CASS se vor lua în calcul normele de venit rezultate după ajustare. Contribuabilii care prin cumularea veniturilor estimează un venit net anual ce depășește plafonul de 26.760 lei sunt obligați la plata CASS. La baza de calcul este aplicată cota de 10% și se obține contribuția anuală de plată în valoare de 2.676 lei (26.760 lei x 10%). Contribuabilii care realizează venituri din activități independente impuse la norma de venit sub plafonul de 26.760 lei, sau nu obțin venituri, se pot asigura opțional în sistemul public de asigurări sociale de sănătate la o bază de calcul egală cu șase salarii minime brute pe țară și achită o contribuție în sumă de 1.338 lei pe an.

Plățile privind contribuțiile sociale se efectuează oricând până la termenul scadent prevăzut în Codul fiscal.

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.*

Exemplu

Un contribuabil din Suceava desfășoară o activitate impusă pe bază de norme de venit care constă în coafură și alte activități de înfrumusețare, cod CAEN 9602, pentru care norma anuală de venit este de 28.500 lei. Data începerii activității este 01.07.2020. Contribuabilul nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

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

Nr. crt.	Denumirea activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit	Codul și denumirea activităților din Clasificarea activităților din economia națională – CAEN Rev. 2	Municipii	Orașe	Comune
97	Servicii de frizerie, coafură, cosmetică, manichiură, pedichiură, masaj	9602: Coafură și alte activități de înfrumusețare	28.500 lei	28.500 lei	28.500 lei

Sursa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeVenit2020/Suceava2020.pdf

Persoana fizică depune declarația unică prin intermediul serviciului SPV la data de 15.07.2020.

Ne propunem să determinăm obligațiile privind impozitul pe venitul estimat și contribuțiile sociale estimate datorate de contribuabil 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	28.500 lei
2. Norma ajustată potrivit Codului fiscal	28.500 lei
3. Venit net anual, din care:	14.367 lei*
3.1. Venit impozabil	14.367 lei
4. Impozit anual (rd. 3.1 x 10%)	1.437 lei

* Întrucât contribuabilul își exercită activitatea doar o parte a anului fiscal de raportare, respectiv în perioada 01.07-31.12.2020, 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 de 14.367,12 lei (28.500 lei/365 zile x 184 zile de activitate).

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

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

26.760 lei/365 zile x 184 zile de activitate = 13.489,97 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, în sumă de 14.367 lei, este peste plafonul recalculat, de 13.489,97 lei, contribuabilul este obligat la plata 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	14.367 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	14.367 lei
A. Obțin venituri peste plafonul minim	
A.1. CASS = 10% x număr 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	1.437 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

În conformitate cu art. 69 alin. (10) din Codul fiscal, contribuabilii pot ajusta normele anuale de venit de la alin. (4) în declarația unică, prin aplicarea coeficienților de corecție publicați de Direcțiile generale regionale

ale finanțelor publice, respectiv a municipiului București, asupra normelor anuale de venit. Procedura de ajustare a normelor de venit în vederea determinării venitului net anual se stabilește prin norme metodologice.

Potrivit pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a art. 69 din Codul fiscal, *la stabilirea coeficienților de corecție a normelor de venit se vor avea în vedere următoarele criterii:*

- a) vadul comercial și clientela;*
- b) vârsta contribuabililor;*
- c) timpul afectat desfășurării activității, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (8) și (9);*
- d) gradul de handicap sau de invaliditate a contribuabilului;*
- e) activitatea se desfășoară într-un spațiu proprietate a contribuabilului sau închiriat;*
- f) realizarea de lucrări, prestarea de servicii și obținerea de produse cu material propriu sau al clientului;*
- g) folosirea de mașini, dispozitive și scule, acționate manual sau de forță motrice;*
- h) caracterul sezonier al unor activități;*
- i) durata concediului legal de odihnă;*
- j) desfășurarea activității cu salariați;*
- k) contribuția fiecărui asociat în cazul activității desfășurate în cadrul unei asocieri;*
- l) informațiile cuprinse în declarația informativă depusă în scop de TVA potrivit prevederilor art. 324 din Codul fiscal;*
- m) alte criterii specifice.*

Astfel, conform Normelor metodologice de aplicare a art. 69 din Codul fiscal, contribuabilii pot să beneficieze de ajustări ale normelor de venit în următoarele situații:

- atunci când este îndeplinit criteriul de vârstă al contribuabilului – începând cu anul următor celui în care acesta a împlinit numărul de ani care îi permite reducerea normei de venit;
- în cazul persoanelor fizice care au și calitatea de salariat sau își pierd această calitate – începând cu luna următoare încheierii/desfacerii contractului individual de muncă;
- dacă activitatea începe/încetează în cursul anului fiscal – venitul net se reduce proporțional cu perioada de la începutul anului și până la momentul autorizării din anul începerii activității sau cu perioada rămasă până la sfârșitul anului fiscal, în situația încetării activității, la cererea contribuabilului;
- în cazul întreruperilor temporare de activitate, provocate de accidente, spitalizare sau alte cauze obiective, inclusiv cele de forță majoră, dovedite cu documente justificative – normele de venit se reduc proporțional cu perioada nelucrată.

Exemplu

O persoană fizică din Arad obține venituri ca urmare a desfășurării unei activități independente care constă în întreținerea și repararea motocicletelor, cod CAEN 4540, pentru care norma anuală de venit este de 26.500 lei. Data începerii activității este 01.07.2020. Contribuabilul lucrează în cadrul PFA cu un salariat cu contract de muncă cu normă întreagă.

Persoana fizică este angajată cu contract individual de muncă cu normă întreagă la o societate.

În tabelul de mai jos prezentăm un extras din normele anuale de venit pe anul 2020 pentru contribuabilii care realizează venituri comerciale în Arad, definite la art. 69 alin. (2) din Codul fiscal:

Nr. crt.	Denumirea activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit	Codul și denumirea activităților din Clasificarea activităților din economia națională – CAEN Rev. 2	Municipiu reședință de județ	Orașe	Comune
78	Reparare și întreținere moto, velo	4540: Comerț cu motociclete, piese și accesorii aferente; întreținerea și repararea motocicletelor	26.500 lei	25.700 lei	24.960 lei

Sursa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeVenit2020/Arad2020.pdf

Persoana fizică depune declarația unică online la data de 16.07.2020.

Coeficienții de corecție publicați de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sunt următorii:

i) În sensul majorării normei anuale de venit, coeficientul de ajustare pentru faptul că persoana fizică are un salariat este de 25%.

ii) În sensul reducerii normei anuale de venit, pentru calitatea proprie de salariat se aplică un coeficient de corecție de 50%.

Ne propunem să determinăm obligațiile privind impozitul pe venitul estimat și contribuțiile sociale estimate datorate de contribuabil pentru anul 2020.

Stabilirea normei anuale de venit prin ajustare:

Majorarea normei anuale de venit = $(26.500 \text{ lei} / 365 \text{ zile} \times 184 \text{ zile}) \times 25\% = 3.339,72 \text{ lei}$

Reducerea normei anuale de venit = $(13.358,9 \text{ lei} + 3.339,72 \text{ lei}) \times 50\% = 8.349,31 \text{ lei}$

Venit net anual = $13.358,9 \text{ lei} + 3.339,72 \text{ lei} - 8.349,31 \text{ lei} = 8.349,31 \text{ lei}$

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	13.359 lei*
2. Norma ajustată potrivit Codului fiscal	8.349 lei
3. Venit net anual, din care:	8.349 lei
3.1. Venit impozabil	8.349 lei
4. Impozit anual (rd. 3.1 x 10%)	835 lei

* Venitul net anual este de 13.358,9 lei (26.500 lei/365 zile x 184 zile).

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

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

26.760 lei/365 zile x 184 zile de activitate = 13.489,97 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, în sumă de 8.349 lei, este sub plafonul recalculat, de 13.489,97 lei, contribuabilul nu este obligat la plata CAS și CASS.

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	835 lei
2. Bonificația pentru plata integrală a impozitului, potrivit legii	0 lei

În conformitate cu pct. 8 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a art. 69 din Codul fiscal, *pentru întreruperile temporare de activitate în cursul anului, cauzate de accidente, spitalizare sau alte cauze obiective, inclusiv cele de forță majoră, dovedite cu documente justificative, normele de venit se reduc, de către contribuabil, proporțional cu perioada nelucrată. În situația încetării activității în cursul anului, respectiv a întreruperii temporare, contribuabilul/fiecare asociat, în cazul asocierilor fără personalitate juridică, este obligat ca în termen de 30 de zile de la producerea evenimentului să depună declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice la organele fiscale competente și să își recalculeze impozitul pe venit. Documentele justificative în baza cărora se reduc normele anuale de venit se păstrează la domiciliul fiscal al contribuabililor.*

Exemplu

Un contribuabil din Ilfov desfășoară o activitate impusă pe bază de norme de venit care constă în întreținerea și repararea autovehiculelor, cod CAEN 4520, pentru care norma anuală de venit este de 27.800 lei. Data începerii activității este 01.07.2020. Contribuabilul nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

În perioada 01-30.09.2020, acesta își întrerupe activitatea ca urmare a îmbolnăvirii, necesitând spitalizare și tratament.

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

Nr. crt.	Denumirea activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit	Codul și denumirea activităților din Clasificarea activităților din economia națională – CAEN Rev. 2	Norme de venit
52	Întreținere și reparare și/sau recondiționare autovehicule și utilaje agricole, inclusiv piese auto	4520: Întreținerea și repararea autovehiculelor	27.800 lei

Sursa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeVenit2020/Ilfov2020.pdf

Persoana fizică depune declarația unică online la data de 10.07.2020, iar pe cea rectificativă ca urmare a suspendării temporare a activității, la data de 15.09.2020.

Ne propunem să determinăm obligațiile privind impozitul pe venitul estimat și contribuțiile sociale estimate datorate de contribuabil pentru anul 2020.

Obligațiile de plată stabilite de contribuabil în declarația unică se prezintă astfel:

Impozit pe venit = $(27.800 \text{ lei} / 365 \text{ zile} \times 184 \text{ zile}) \times 10\% = 1.401 \text{ lei}$

CAS = $26.760 \text{ lei} \times 25\% = 6.690 \text{ lei}$

CASS = $2.230 \text{ lei} \times 6 \text{ luni} \times 10\% = 1.338 \text{ lei}$

În cadrul capitolului II din declarația unică rectificativă depusă la data de 15.09.2020, contribuabilul își recalculază impozitul pe venit. Ca urmare a suspendării temporare a activității, acesta va fi impus pentru o perioadă de 154 de zile (184 zile – 30 zile), pe baza unei norme de venit de 11.729,31 lei (27.800 lei/365 zile x 154 zile). Impozitul pe venit recalculat în declarația unică rectificativă este de 1.173 lei (11.729,31 lei x 10%).

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 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.
6. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/NormeVenit2020/Norme_venit_2020.html