

ATELIER NR. 1

IMPOZITUL PE VENITURILE DIN ACTIVITĂȚI INDEPENDENTE ALE PROFESIONIȘTILOR PERSOANE FIZICE

Conf. univ. dr. Cosmin Flavius COSTAȘ

Facultatea de Drept, UBB Cluj-Napoca

E-mail: cosmin.costas@costas-negru.ro

I. Noțiunea de "activitate independentă". Clarificări și distincții

Regulile specifice privind veniturile din activități independente sunt cuprinse în prezent la art. 67-73 COD FISCAL. În egală măsură însă, sunt de interes și dispozițiile art. 7 pct. 1 și 3 COD FISCAL, care permit a priori efectuarea distincției între **activitățile dependente** (în principiu supuse impozitului pe veniturile din salarii) și **activitățile independente** (în principiu supuse impozitului pe veniturile din activități independente).

Conform textului art. 67 alin. (1) COD FISCAL, cu ușoare modificări terminologice în prezent față de reglementarea anterioară, categoria veniturilor din activități independente cuprinde **venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii și venituri din profesii liberale**, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente¹.

Probabil cea mai eterogenă subcategorie de venituri, **veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii** cuprind venituri din fapte de comerț ale contribuabililor (în accepțiunea pe care acestea o au după intrarea în vigoare a noului Cod civil și abrogarea Codului comercial), din prestări de servicii, precum și din practicarea unor meserii (de exemplu: zugrav, tâmplar, tapițer). Normele metodologice includ în această categorie și alte activități, cum ar fi: organizarea de spectacole culturale, sportive, distractive și altele asemenea; activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții printr-un intermediar (contract de comision, de mandat, de reprezentare, de agenție, de agent de asigurare etc.); vânzarea în regim de

¹ Trebuie precizat faptul că veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, plasate de obicei în categoria veniturilor din activități independente, se înscriu cu începere de la 23 martie 2018 într-o categorie distinctă de venituri prevăzută de Codul fiscal.

consignație a bunurilor cumpărate în scopul revânzării sau produse pentru a fi comercializate; activități de editare, imprimare, multiplicare; transport de bunuri și de persoane [pct. 6 alin. (4) din normele metodologice aferente art. 67 COD FISCAL].

Veniturile din profesii liberale sunt cele obținute din exercitarea profesiilor liberale (avocat, notar public, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, consultant de plasament în valori mobiliare, medic, arhitect, practician în insolvență etc.) desfășurate în mod independent, în condițiile legii. Conform unei formule mai noi, utilizată de art. 67 alin. (2) COD FISCAL, este vorba de „*servicii cu caracter profesional, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective*” (de exemplu, Legea nr. 51/1995, republicată, și Statutul profesiei de avocat). De asemenea, sunt considerate venituri din profesii liberale și veniturile obținute din activități desfășurate în mod independent, în condițiile legii, ca profesii reglementate, inclusiv în cazul în care activitatea este desfășurată pe bază de contract, pentru societăți sau alte entități reglementate potrivit legii să desfășoare activități care generează venituri din profesii libere. Sub acest aspect, trebuie observat faptul că lista profesiilor reglementate recunoscute în România este prezentată în Anexa nr. 2 a Legii nr. 200/2004 privind recunoașterea diplomelor și calificărilor profesionale pentru profesiile reglementate din România². Sunt considerate profesii reglementate, de pildă, cele de cadru didactic (din învățământul superior și preuniversitar), urbanist, geodez, practician în insolvență, auditor energetic, psiholog, tehnician dentar, mediator, expert criminalist, consilier juridic sau asistent veterinar.

Trebuie însă observat faptul că unele categorii de venituri, calificate expres de Normele metodologice drept venituri din activități independente, nu se puteau încadra în forma inițială a noului Cod fiscal în niciuna dintre aceste trei categorii. După părerea noastră, puteau fi incluse în această categorie:

- veniturile realizate de sportivii care participă la competiții sportive pe cont propriu și care nu au relații contractuale de muncă cu entitatea plătitoare de venit³, care sunt expres considerate venituri din activități independente [pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice];

- în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere într-un an fiscal, începând cu anul fiscal următor, califică aceste venituri drept venituri din activități independente⁴.

² Publicată în M. Of. nr. 500 din 3 iunie 2004, cu modificările și completările ulterioare.

³ De exemplu, veniturile realizate de un tenismen din participarea la turneele profesionale de tenis.

⁴ Legiuitorul a considerat că existența unui anumit număr de contracte de închiriere denotă exercitarea cu regularitate a unei activități economice generatoare de venituri impozabile.

Mai recent, într-un mod bizar – prin completarea art. 68² COD FISCAL, dedicat plăților anticipate –, legiuitorul a inclus în categoria veniturilor din activități independente și **veniturile realizate de către contribuabili, alții decât titularul dreptului de proprietate, fost proprietar sau moștenitorii legali ori testamentari ai acestuia, de la Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților, ca urmare a valorificării dreptului de creanță dobândit în legătură cu măsurile pentru finalizarea procesului de restituire, în natură sau prin echivalent, a imobilelor preluate în mod abuziv în perioada regimului comunist în România** potrivit prevederilor Legii nr. 165/2013 privind măsurile pentru finalizarea procesului de restituire, în natură sau prin echivalent, a imobilelor preluate în mod abuziv în perioada regimului comunist în România, cu modificările și completările ulterioare (dacă aceste venituri sunt realizate de o manieră independentă⁵).

Existența unor asemenea situații ne obliga să constatăm faptul că, în realitate, avem și o a patra subcategorie de venituri din activități independente, pe care o puteam denumi **venituri din alte activități independente**⁶. Pe cale de consecință, spuneam și o spunem și acum că ar fi de dorit ca la o viitoare modificare a Codului fiscal să fie prevăzută expres și această nouă categorie de venituri⁷.

Legiuitorul a corectat parțial această deficiență, prin reglementarea în cuprinsul art. 68¹ COD FISCAL, în vigoare de la 30 martie 2018, a impozitării **veniturilor din activități independente realizate în baza contractelor de activitate sportivă** (o specie de venituri corespunzătoare unei activități hibride, parțial dependente și parțial independente; trebuie făcută totuși precizarea că, în urma reglementării acestei categorii de venituri din activități independente, legiuitorul a precizat expres că veniturile realizate în baza contractelor de activitate sportivă nu pot fi recalificate niciodată ca fiind venituri din activități dependente, conform criteriilor art. 7 COD FISCAL).

⁵ În cazul în care veniturile nu sunt realizate în mod independent, ele se califică drept venituri din alte surse și se impozitează potrivit regulilor specifice acestei categorii de venituri.

⁶ Sub acest aspect, se pune întrebarea dacă Guvernul este competent să califice anumite venituri drept „venituri din activități independente”, prin intermediul unor norme metodologice, în condițiile în care legea (Codul fiscal) menționează expres doar trei subcategorii de venituri. În opinia noastră, o asemenea soluție nu poate fi primită, orice venituri care nu se încadrează în una dintre cele trei categorii urmând să fie calificate drept „venituri diverse”.

⁷ Existența acestei categorii este cu siguranță utilă. De exemplu, dacă veniturile realizate de un sportiv în mod independent ar fi încadrate în categoria „venituri din alte surse”, deducerea din venitul brut a unor cheltuieli efectuate (achiziționarea de echipament sportiv și susținătoare de efort, cheltuieli de cazare și transport etc.) ar fi imposibilă. În schimb, prin plasarea acestor venituri în categoria „venituri din activități independente”, deducerea acestor cheltuieli este posibilă.

Vom reține faptul că aceste contracte de activitate sportivă se încheie în baza Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, între un plătitor al veniturilor (persoană juridică sau o altă entitate) și un sportiv. Cota de impozitare a veniturilor realizate în temeiul unui asemenea contract este de 10%, iar impunerea se face prin reținere la sursă⁸. Am tratat cu prioritate această categorie de venituri întrucât ea pare așezată în categoria veniturilor din activități independente mai degrabă printr-o ficțiune juridică decât prin natura lucrurilor. În cazul sportivilor profesioniști care practică sporturi individuale (ex. tenis, golf) specificul activității este mai apropiat de o activitate independentă. În general însă, pentru majoritatea sporturilor (ex. fotbal, baschet, handbal, canotaj, gimnastică, atletism, natație), specificul activității este unul de activitate dependentă.

II. Contribuabilii impozitului pe venit

Din interpretarea dispozițiilor art. 58 și art. 59 COD FISCAL, putem distinge între două mari categorii de *contribuabili* ai impozitului pe venit: **persoanele fizice rezidente și persoanele fizice nerezidente**. Astfel, în temeiul art. 7 pct. 28 COD FISCAL, calitatea de **persoană fizică rezidentă** o are orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele *criterii*:

- i) are domiciliul în România⁹;
- ii) are centrul intereselor vitale amplasat în România¹⁰;
- iii) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;

⁸ Pentru o prezentare mai elaborată, a se vedea S.I. Puț, *Sens, consens și disens în finanțarea activităților sportive*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 1/2018, pp. 115-122.

⁹ În lipsa unei prevederi contrare exprese, este vorba despre domiciliul unei persoane în sensul legii civile și al jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului referitoare la dreptul la respectarea domiciliului (art. 8 din Convenția europeană a drepturilor omului), și nu despre domiciliul fiscal al contribuabilului, așa cum este acesta determinat de Codul de procedură fiscală.

¹⁰ Pentru o bună perioadă de timp, noțiunea de „centru al intereselor vitale” nu a fost definită de legea română. În doctrină s-a precizat că prin „centrul intereselor vitale ale persoanei” se înțelege statul în care se află legăturile personale și economice cele mai strânse (relații familiale și sociale, ocupații, activități politice și culturale, sediul afacerilor) – E. Duca, *op. cit.*, p. 32. În această materie, de pildă, Franța acordă preponderență fie unui criteriu de ordin economic (situarea în Hexagon a centrului de interes economic), fie unui criteriu de ordin profesional (exercitarea principalei activități profesionale pe teritoriul francez). În Olanda, centrul intereselor vitale ale unei persoane este determinat în concret, de la caz la caz, fie de organele fiscale, fie de către instanță.

Doar de la începutul anului 2012, în cuprinsul Normelor metodologice aferente vechiului Cod fiscal s-a statuat faptul că prin „centrul intereselor vitale” se înțelege statul cu care relațiile personale și economice ale persoanei fizice sunt mai apropiate. Astfel, se va acorda atenție familiei sale, soțului/soției, copilului/copiilor, persoanelor aflate în întreținerea persoanei fizice și care sosesc în România împreună cu aceasta, relațiilor sale economice și relațiilor sale sociale. Prin relații economice se poate înțelege: angajat al unui angajator român, implicarea într-o activitate de afaceri în România, conturi la bănci în România, carduri de credit/debit la bănci în România. Prin relații sociale se poate înțelege: membru într-o organizație caritabilă, religioasă, participări la activități culturale sau de altă natură.

iv) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin¹¹.

Legislațiile altor state europene folosesc uneori și alte criterii pentru a determina calitatea de rezident a unei persoane fizice: deținerea în proprietate sau închirierea unei locuințe în acea țară (Danemarca); exercitarea principalei activități profesionale în acel stat (Franța); faptul că persoana fizică în cauză a locuit în respectivul stat cel puțin 280 de zile în cursul anului de referință și al anului fiscal anterior (Irlanda).

Printr-o interpretare *per a contrario*, orice persoană fizică ce nu îndeplinește măcar unul dintre criteriile de rezidență prevăzute de legea română are calitatea de **persoană fizică nerezidentă**. Dintre persoanele fizice nerezidente, conform art. 58 COD FISCAL, vor fi supuse prevederilor privind impozitul pe venit acelea care: desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România; desfășoară activități dependente în România; obțin venituri dintre cele prevăzute la art. 129 COD FISCAL.

Noțiunile de „activitate dependentă” și, respectiv, „activitate independentă” sunt definite de art. 7 pct. 1 și 3 COD FISCAL. Prin *activitate dependentă* urmează a se înțelege „orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri”, iar prin *activitate independentă*, ca urmare a survenienței noilor reguli fiscale incidente de la 1 ianuarie 2016, urmează a se înțelege „orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin patru dintre următoarele criterii:

- persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
- persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii.

Observăm, cu privire la această chestiune, că această noțiune a fost mai clar explicată în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene de avocatul general Tesouro, în opinia căruia activitatea economică a unei persoane este considerată că are un caracter independent atunci când:

¹¹ De pildă, un diplomat român aflat în misiune în străinătate sau un funcționar român în cadrul unei misiuni a României pe lângă instituțiile europene.

- activitatea este exercitată de o persoană care nu este organic integrată într-o întreprindere sau într-un organ al administrației publice;
- persoana în cauză dispune de o libertate de organizare corespunzătoare, cât privește resursele materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție;
- riscul economic inerent acestei activități este suportat de această persoană¹².

Potrivit art. 59 COD FISCAL, *sfera veniturilor impozabile* este determinată distinct, după cum persoana fizică vizată este rezidentă sau nerezidentă.

Persoanele fizice rezidente datorează impozit pentru „beneficiul mondial”, adică pentru *totalitatea veniturilor pe care le realizează, din România și din străinătate*. Pe cale de consecință, în România trebuie declarate și veniturile obținute de către persoanele fizice rezidente în străinătate, întrucât statul român are competența potențială de a impozita aceste venituri, chiar dacă finalmente ele vor fi scutite de impozitare în temeiul prevederilor unei convenții de evitare a dublei impuneri¹³.

Până la 31 decembrie 2011, această regulă trebuia totuși circumstanțiată în anumite situații. Dacă ea se aplica necondiționat în cazul persoanelor fizice rezidente cu domiciliul în România și al funcționarilor români din străinătate, potrivit dispozițiilor art. 40 alin. (2) VCF [corespondente actualului art. 59 alin. (2) COD FISCAL], pentru *persoanele determinate ca rezidente pe baza criteriului centrului intereselor vitale sau pe baza criteriului plasării în România timp de cel puțin 183 zile pe an* [conform art. 7 alin. (1) pct. 23 lit. b) și c) VCF], regula se aplica condiționat. Mai precis, impozitarea în România a „beneficiului mondial” se făcea doar din al patrulea an fiscal în care persoana în cauză plătea impozit pe venit în România. Până atunci, rezidentul datora impozit doar pentru veniturile obținute din România, așa cum rezultă din textul art. 40 alin. (1) lit. b) VCF¹⁴. În consecință, puteam identifica două niveluri de rezidență, și anume:

- primul nivel de rezidență, cel „intermediar”, în baza căruia persoane rezidente „deplin” în alte state plăteau impozit în România doar asupra veniturilor obținute din România;
- al doilea nivel de rezidență, cel „deplin”, în baza căruia, chiar dacă și alte state aveau aceleași pretenții (drepturi de impunere), persoanele ce aparțineau acelor state plăteau impozit în România pe toate veniturile lor, obținute oriunde în lume.

Cu alte cuvinte, persoane care înaintea „stabilirii” (fiscale) în România erau nerezidente deveneau rezidente din punct de vedere fiscal, fie de nivel 1, fie de nivel 2, în funcție de perioada de timp pentru care dobândeau și păstrau atribuțiile rezidenței.

¹² Opinia avocatului general Tesauro în cauza C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, în *Culegere 1991*, pp. I-4247.

¹³ După părerea noastră, fac excepție veniturile scutite de impozitare în România potrivit prevederilor Codului fiscal, pentru care nu este obligatorie declararea. Ar putea intra în această categorie, de exemplu, venituri obținute din activități dependente desfășurate în străinătate sau bursele plătite în străinătate, într-un cadru instituționalizat, unei persoane fizice române.

¹⁴ Fără a fi calificată expres astfel, această situație ar putea însemna recunoașterea unei calități de *rezidenți temporari* pentru persoanele fizice în cauză. Ea este identică cu soluția fiscală aplicabilă în prezent în Malta, unde rezidenții temporari (o categorie intermediară între rezidenți și nerezidenți) datorează impozit doar pentru veniturile obținute din acest stat (a se vedea M.Șt. Minea, C.F. Costaș, *Fiscalitatea în România la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 166).

Ca urmare a modificărilor aduse vechiului Cod fiscal de O.G. nr. 30/2011, din noua lectură a art. 40 alin. (1) lit. b) și art. 40 alin. (2) VCF rezulta faptul că și persoanele rezidente care nu aveau cetățenia română și domiciliul în România plăteau impozit pe venit pentru „beneficiul mondial”, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care deveneau rezidenți în România. În acest fel, pe de o parte, regimul impozitării este unificat, iar, pe de altă parte, persoanele impuse în această situație sunt supuse mai repede impozitului pe toate veniturile lor, indiferent de teritoriul din care provin.

Aceeași regulă este păstrată în cuprinsul art. 59 COD FISCAL, regulile de aplicare fiind detaliate de alin. (2)-(7) ale articolului citat.

Trebuie făcută totuși precizarea, în lumina art. 59 alin. (3) COD FISCAL, că fac excepție de la aceste prevederi – mai precis de la regula impozitării „beneficiului mondial” – persoanele fizice care dovedesc că sunt rezidenți ai unor state membre cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impunerii, cărora le sunt aplicabile prevederile convențiilor. Bunăoară, conform art. 4 din Convenția pentru evitarea dublei impunerii încheiată între România și Vietnam (8 iulie 1995)¹⁵, o persoană fizică ce realizează în România venituri din activități dependente continuă să fie rezidentă în Vietnam (țara în care are o locuință permanentă la dispoziția sa), dar competența de impozitare poate fi exercitată, pentru veniturile din salarii realizate în România, de către România.

Unele clarificări mai recente au fost aduse în acest punct prin Legea nr. 296/2020, cu aplicare de la 1 ianuarie 2021. Aceste clarificări privesc următoarele:

- Conform art. 59 alin. (2) COD FISCAL, persoanele fizice care devin rezidente în condițiile art. 7 pct. 28 lit. b) COD FISCAL (plasarea centrului intereselor vitale în România) sunt supuse impozitului pe venit pentru „beneficiul mondial” începând cu prima zi în care declară centrul intereselor vitale în România.

- De asemenea, în sensul art. 59 alin. (2¹) COD FISCAL, nou-introdus, persoanele fizice care devin rezidente în condițiile art. 7 pct. 28 lit. c) COD FISCAL (prezența în România timp de mai mult de 183 zile pe ani) sunt supuse impozitului pe venit pentru „beneficiul mondial” începând cu prima zi a sosirii în România.

În context, trebuie reținut că legislația fiscală stabilește și condițiile în care un rezident fiscal român încetează a mai fi un contribuabil în România pentru toate veniturile sale din țară și din străinătate. Din lectura alin. (4)-(7) ale art. 59 COD FISCAL rezultă faptul că atitudinea administrației fiscale este influențată de destinația fiscală a contribuabilului, respectiv de împrejurarea dacă acesta își schimbă rezidența fiscală într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii sau, dimpotrivă, într-un stat care nu a încheiat încă o convenție de evitare a dublei impunerii. În prima ipoteză de lucru, contribuabilul datorează impozit pentru „beneficiul mondial” în România până la data schimbării rezidenței fiscale. În schimb, în al doilea caz, contribuabilul păstrează obligația de a plăti impozit în România pentru anul schimbării rezidenței fiscale și pentru încă trei ani în plus.

¹⁵ Convenție ratificată prin Legea nr. 6/1996, publicată în M. Of. nr. 56 din 18 martie 1996.

În schimb, categoriile de venituri pentru care datorează impozit pe venit în România *persoanele fizice nerezidente* sunt precis determinate și pot fi grupate după cum urmează:

- *venitul net atribuit unui sediu permanent prin intermediul căruia o persoană fizică nerezidentă exercită o activitate independentă în România* (de pildă, un birou de consultanță)¹⁶;
- *venitul net obținut în urma exercitării unei activități dependente în România*;
- *veniturile obținute din alte surse din România* (menționate de art. 129 COD FISCAL)¹⁷.

Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate, pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice (de pildă, o societate civilă de avocați, o asociere între doi notari în cadrul unui birou notarial etc.).

III. Regulile privind impozitarea veniturilor din activități independente

În lumina prevederilor art. 68 alin. (1) COD FISCAL, în ceea ce privește **determinarea venitului net (impozabil) din activități independente**, există o regulă generală aplicabilă în materie și o aplicație particulară, pentru categoriile de venituri expres determinate de lege.

III.1. Determinarea venitului net din activități independente în sistem real

Astfel, potrivit **regulii generale**, determinarea venitului net din activități independente se face în **sistem real**, pe baza datelor din contabilitate¹⁸. Mai precis, venitul net din activități independente se determină ca diferență între *venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri*. Câteva explicații sunt, în context, necesare.

Determinarea *venitului brut* se face având în vedere dispozițiile art. 68 alin. (2) și (3) COD FISCAL. Astfel, în principiu, în această categorie se includ toate sumele încasate de contribuabil, cu excepția celor expres menționate de lege (aporturile în natură făcute la începerea activității¹⁹,

¹⁶ Pentru precizări suplimentare, a se vedea și art. 127 NCF.

¹⁷ De pildă, venituri din cedarea folosinței unor bunuri, altele decât bunurile imobile.

¹⁸ Reglementarea organizării contabilității în partidă simplă s-a făcut inițial prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040/2004, publicat în M. Of. nr. 642 din 16 iulie 2004. În prezent, actul normativ de referință este Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, publicat în M. Of. nr. 139 din 24 februarie 2015.

¹⁹ De exemplu, sediul în care își desfășoară activitatea un avocat sau un notar public.

creditele bancare, sumele primite ca despăgubiri; sumele primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații). Potrivit legii, sunt incluse în venitul brut și următoarele: veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă; câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul personal afectate exercitării activității, rămase la încetarea activității; veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană [art. 68 alin. (2) COD FISCAL].

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a fi *cheltuieli deductibile* sunt următoarele:

- i) cheltuiala să fie efectuată în interesul direct al activității;
- ii) cheltuiala să fie efectivă și să fie justificată cu documente²⁰;
- iii) cheltuiala să fie cuprinsă în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia a fost plătită.

Potrivit art. 68 alin. (4) lit. f) COD FISCAL, *cheltuielile cu primele de asigurare* sunt deductibile doar dacă sunt efectuate pentru active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii, active ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul, dacă reprezintă prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional.

Cheltuielile cu salariile sunt prezumate a fi cheltuieli deductibile, așa cum se întâmplă și cu contribuțiile profesionale obligatorii sau cu alte categorii de cheltuieli efectuate pentru salarii pe perioada delegării/detașării.

Pe baza acestor reguli, art. 68 COD FISCAL și Normele metodologice aferente exemplifică diferitele categorii de cheltuieli deductibile, cheltuieli cu deductibilitate limitată și cheltuieli nedeductibile²¹.

²⁰ „Faptul că la data controlului fiscal contribuabilul nu a prezentat facturi care să îndeplinească condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative, facturi pe care însă le-a depus ulterior la dosarul contestației, nu poate înlătura deductibilitatea sumei contestate, în măsura în care, pentru această sumă menționată în actul de control, contestatoarea a probat caracterul său deductibil, sub aspectul îndeplinirii condițiilor generale prevăzute de lege” (C. Ap. București, s. a VIII-a cont. adm. fisc., dec. nr. 1050 din 11 septembrie 2006, în PR nr. 1/2007, pp. 120-122).

²¹ A se vedea și S.C. Diaconu, *Cheltuieli deductibile, parțial deductibile și nedeductibile la persoanele fizice autorizate*, în Curierul fiscal nr. 6/2013, pp. 272-274.

Astfel, sunt *cheltuieli deductibile integral* [pct. 7 alin. (5) din Norme]:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;
- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;
- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți (de exemplu, cheltuielile cu deplasarea la sediul instanței dintr-un alt județ, în cazul unui avocat);
- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea;
- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale;
- cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații (telefon, internet);
- cheltuieli de natură salarială;
- contribuțiile sociale obligatorii (contribuția de asigurări sociale, în sistemul public sau într-un alt sistem de asigurări sociale, contribuția de asigurări sociale de sănătate);
- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și angajații lor (de exemplu, taxele plătite de un avocat pentru a urma studiile doctorale sau pentru a participa la cursuri de perfecționare profesională într-un anumit domeniu al dreptului, în țară sau în străinătate);
- cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;
- cheltuielile de reclamă și publicitate (de exemplu, cheltuielile pentru realizarea și actualizarea unei pagini web, pentru spoturi publicitare radio-TV);
- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;
- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare, cu excepția celor reprezentând indemnizația de delegare, detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, care este deductibilă limitat etc.

Potrivit art. 68 alin. (5) COD FISCAL, reprezintă *cheltuieli cu deductibilitate limitată*:

- cheltuielile de sponsorizare și mecenat²², precum și cele pentru acordarea de burse private²³;

²² În limita a 5% din baza de calcul determinată ca diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol și cotizațiile plătite la asociațiile profesionale [art. 68 alin. (6) NCF].

²³ Bursele private pot fi acordate, în temeiul Legii nr. 376/2004 (publicată în M. Of. nr. 899 din 4 octombrie 2004, cu modificările și completările ulterioare), de către o persoană juridică de drept privat sau de către

- cheltuielile de protocol, în limita a 2% din baza de calcul determinată conform art. 68 alin. (6) COD FISCAL;

- prima de asigurare pentru asigurările private de sănătate, în limita echivalentului a 400 de euro anual pentru o persoană;

- cheltuielile cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice²⁴;

- contribuțiile efectuate în numele angajaților la fonduri de pensii facultative, în limita echivalentului în lei a 400 de euro anual pentru o persoană;

- dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice sau juridice, altele decât instituțiile ce desfășoară activitatea de creditare cu titlu profesional, la nivelul dobânzii de referință a BNR (lei)/nivelul dobânzii pentru împrumuturile în valută;

- cotizațiile plătite la asociațiile profesionale, în limita a 4.000 de euro anual;

- contribuțiile profesionale obligatorii datorate de contribuabili, în limita a 5% din venitul brut realizat.

În opinia noastră, este utilă o discuție privind categoriile de venituri deductibile prevăzute la art. 68 alin. (5) lit. p) COD FISCAL – cotizații la asociațiile profesionale – și, respectiv, art. 68 alin. (5)

o persoană fizică, pe baza unui contract care va stipula obligațiile beneficiarului bursei (de pildă, obligația de a-și definitiva teza de doctorat într-un anumit termen). Contractul trebuie prezentat spre „avizare” la unitatea de învățământ (în opinia noastră, în acest context, termenul „avizare” desemnează necesitatea înregistrării contractului la unitatea de învățământ, fără ca avizul negativ să genereze vreun efect juridic). Bursele private nu pot fi acordate rudelor sau afinilor până la gradul al IV-lea inclusiv.

²⁴ Potrivit art. 1 din anexa la H.G. nr. 714/2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului (publicată în M. Of. nr. 797 din 18 septembrie 2018): „(1) Persoana delegată într-o localitate situată la o distanță cuprinsă între 5 și 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă beneficiază de o indemnizație de delegare, în cuantum de 20 lei/zi, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.

(2) Persoana delegată într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru beneficiază de o alocație zilnică de delegare compusă din:

a) o indemnizație de delegare, în cuantum de 20 lei/zi, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea;

b) o alocație de cazare, în cuantum 230 lei/zi, în limita căreia trebuie să își acopere cheltuielile de cazare. (...).”

Iar potrivit art. 4 din anexa la Hotărâre: „(1) Persoana detașată într-o localitate situată la o distanță cuprinsă între 5 și 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă beneficiază de o indemnizație de detașare în cuantum de 20 lei/zi.

(2) Persoanei detașate într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru i se asigură cazarea gratuită de către autoritatea sau instituția publică la care este detașată, în clădiri ori în spații închiriate de aceasta în condițiile legii. (...).”

lit. q) COD FISCAL – contribuții profesionale obligatorii, folosind ca exemplu situația avocaților. Astfel, potrivit prevederilor art. 1 alin. (1) din O.U.G. nr. 221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților²⁵, această categorie profesională beneficiază de un sistem unic, propriu și autonom de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, gestionat de Casa de Asigurări a Avocaților din România. *Contribuția individuală obligatorie a avocatului la fondul sistemului de asigurări sociale al avocaților* se determină prin raportare la venitul brut lunar realizat din profesie, fiind în principiu de 11% din venitul brut. De asemenea, potrivit art. 78 alin. (2) din Statutul profesiei de avocat²⁶, bugetul UNBR se formează din contribuția barourilor, în cotele stabilite de Congresul avocaților. Contribuția barourilor la formarea bugetului UNBR se stabilește în raport cu numărul avocaților cu drept de exercitare a profesiei înscriși în tabloul avocaților barourilor și se virează lunar, în contul special constituit în acest scop, din cotele de contribuție achitate de avocați în contul barourilor.

Taxele profesionale achitate lunar de avocați au, în opinia noastră, caracterul unor *contribuții profesionale obligatorii* în sensul art. 68 alin. (5) lit. q) COD FISCAL, fiind cheltuieli deductibile limitat, până la nivelul maxim de 5% din venitul brut realizat. În tăcerea legii, venitul brut la care se raportează taxele profesionale este venitul brut anual. De pildă, dacă un avocat stagiar realizează în cursul unui an venituri brute la nivelul minim (în cuantum total de 12.000 de lei, prin ipoteză), nivelul maxim al taxelor profesionale deductibile la nivelul aceluși an ar fi de 600 de lei. În condițiile în care respectivul avocat ar datora taxe profesionale minime de 48 de lei lunar, sumele minime achitate obligatoriu ar fi însă de 576 de lei.

În opinia noastră, criteriul de distincție dintre „contribuțiile profesionale obligatorii” și „cotizațiile plătite la asociațiile profesionale”, despre care face vorbire art. 68 alin. (5) lit. p) COD FISCAL, este unul volițional. Astfel, *avocații sunt obligați să facă parte din ordinul profesional al avocaților*²⁷ și să achite contribuțiile profesionale obligatorii (taxele profesionale)²⁸. În schimb, *avocații pot decide să facă parte dintr-o asociație profesională* (de pildă, Asociația Internațională a Avocaților de Drept Fiscal), situație în care vor achita cotizațiile profesionale

²⁵ Publicată în M. Of. nr. 610 din 28 noiembrie 2000. Acest act normativ a fost abrogat prin Legea nr. 72/2016 privind sistemul de pensii și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților, publicată în M. Of. nr. 342 din 5 mai 2016. Potrivit art. 1 din Lege, „dreptul la asigurări sociale al avocaților se exercită în condițiile prezentei legi prin sistemul unic, propriu și autonom de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, denumit în continuare sistemul de pensii și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților”.

²⁶ Publicat în M. Of. nr. 898 din 19 decembrie 2011, cu modificările și completările ulterioare.

²⁷ Situația este similară și în ceea ce privește alte profesii: notarii publici sunt obligatoriu membri ai Uniunii Naționale a Notarilor Publici; consultanții fiscali fac parte din Camera Consultanților Fiscali; arhitecții trebuie să se înscrie în Uniunea Arhitecților din România ș.a.m.d.

²⁸ S-ar putea discuta chiar dacă asemenea cheltuieli nu ar trebui să fie considerate, la o viitoare modificare a Codului fiscal, cheltuieli deductibile integral, întrucât ele sunt „obligatorii”. *De lege lata* însă, o asemenea susținere nu poate fi primită.

necesare pentru obținerea și păstrarea calității de membru al asociației. Credem că această distincție a fost avută în vedere și de legiuitorul fiscal atunci când acesta a reglementat regimul fiscal al contribuțiilor profesionale obligatorii, respectiv al cotizațiilor plătite la asociațiile profesionale, prevăzând condiții mai stricte pentru deducerea acestei din urmă categorii de cheltuieli.

Apreciem că precizările și distincțiile făcute mai sus sunt necesare și utile având în vedere practica recentă a unor organe fiscale care refuză să recunoască caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate și interpretează practic textele Codului fiscal astfel:

- contribuția de asigurări sociale a avocaților este o „contribuție profesională obligatorie”, deductibilă în limita prevăzută de art. 68 alin. (5) lit. q) COD FISCAL;

- taxele profesionale reprezintă „cotizații la asociațiile profesionale” și sunt deductibile în limita prevăzută de art. 68 alin. (5) lit. p) COD FISCAL (4.000 euro anual, cu începere de la 1 ianuarie 2016).

Pentru motivele expuse mai sus, apreciem că o asemenea interpretare este fundamental greșită și contrară legii și avertizăm asupra faptului că ea nu va fi susținută de instanțele de contencios fiscal, în litigiile subsecvente emiterii unui raport de inspecție fiscală și unei decizii de modificare a bazei de impunere²⁹.

Dimpotrivă, sunt considerate *cheltuieli nedeductibile*:

- sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;
- impozitul pe venit datorat;
- cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la art. 68 alin. (4) lit. f) și alin. (5) lit. h) COD FISCAL;
- donațiile de orice fel;
- amenzile și majorările de întârziere;
- cheltuielile privind bunurile constatate lipsă de gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;
- ratele aferente creditelor angajate;

²⁹ Pentru detalii, a se vedea și C.F. Costaș, *Regimul fiscal al contribuțiilor sociale obligatorii și taxelor profesionale datorate de avocați în România*, în Revista Română de Fiscalitate nr. 9/2007, pp. 31-33.

- 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință³⁰.

Conform prevederilor art. 68 alin. (8) COD FISCAL, în vederea stabilirii venitului net anual, contribuabilii vor completa *Registrul de evidență fiscală* [noțiune introdusă prin O.U.G. nr. 80/2014, la art. 48 alin. (8) VCF, în locul celei de *Registru-jurnal de încasări și plăți*, folosită anterior].

III.2. Determinarea venitului net din activități independente pe bază de norme de venit

Pentru anumite categorii de activități independente, determinate expres de lege³¹ și desfășurate de către contribuabili individual, fără salariați, legiuitorul a apreciat că nu este necesar să se mai recurgă la sistemul real pentru determinarea venitului net. Prin urmare, venitul net („norma de venit”) este estimat de organele fiscale și determină impozitul pe venit datorat de contribuabil³².

Având în vedere actuala organizare a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, trebuie spus că determinarea *in concreto* a normelor de venit se face, la nivelul fiecărui județ, de către administrațiile finanțelor publice județene, care au obligația de a publica aceste norme în trimestrul IV al anului anterior celui în care normele de venit urmează să se aplice³³. Sub acest aspect, merită menționat faptul că lista activităților pentru care impunerea se face pe bază de norme de venit este cuprinsă în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1847/2003 și cuprinde în prezent 163 de activități.

Stabilirea normelor de venit se face pe baza unor *criterii* specificate de Normele metodologice: vadul comercial și clientela; vârsta contribuabililor; timpul afectat desfășurării activității; starea de handicap sau de invaliditate a contribuabilului; activitatea se desfășoară într-un spațiu proprietate a contribuabilului sau închiriat; realizarea de lucrări, prestarea de servicii și obținerea de produse cu material propriu sau al clientului; folosirea de mașini, dispozitive și scule, acționate

³⁰ Condițiile în care aceste cheltuieli sunt totuși integral deductibile sunt descrise de art. 68 alin. (7) lit. k) NCF.

³¹ A se vedea Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1847/2003 (publicat în M. Of. nr. 13 din 8 ianuarie 2004).

³² Contribuabilul plătește impozit raportat la norma de venit, fără a interesa care este venitul pe care îl realizează în mod real. Acest aspect ar prezenta relevanță doar în situația în care contribuabilul ar decide să renunțe la impozitarea pe bază de norme de venit și să apeleze la sistemul real de impozitare.

³³ Evidența normelor existente pentru fiecare județ este disponibilă și pe pagina web a Agenției Naționale de Administrare Fiscală (www.anaf.ro).

manual sau de forța motrice; caracterul sezonier al unor activități; durata concediului legal de odihnă.



Ministerul Finanțelor Publice
 Agenția Națională de Administrare Fiscală
 Direcția Generală Regională a Finanțelor
 Publice Cluj-Napoca
 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj
 Birou Monitorizare a Colectării Veniturilor Bugetare



Piața Avram Iancu nr. 19
 Cluj-Napoca, jud. Cluj
 Tel : 0264 591670
 Fax : 0264 592489
 E-mail: Suzana.Szollosi.cj@anaf.ro

NORME ANUALE DE VENIT PENTRU ANUL 2021,
Pentru contribuabilii persoane fizice autorizate și întreprinderile individuale,
care desfășoară activitatea în condițiile articolului 69 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

Nr. crt. / Cod activitate	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 RESEDINȚA DE JUDEȚ	MUNICIPII NERESEDINȚA DE JUDEȚ	ORASE	COMUNE și SATE
			Cluj Napoca	Turda, Campia Turzii, Dej, Gherla	Huedin	
	cf OMFP 925/2017	CAEN REV 2				
1 LB002	Boiangerie	-1330: Finisarea materialelor textile	27.400	27.200	27.200	26.900
2. 4711	Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun	-4711: Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun	46.200	38.500	35.400	30.800
3. LC005	Comerț cu plante medicinale, semințe de legume, fructe și flori	-4622: Comerț cu ridicata al florilor și al plantelor	32.300	28.700	27.100	26.900
		- 4776: Comerț cu amănuntul al florilor, plantelor și semințelor; comerț cu amănuntul al animalelor de companie și a hranei pentru acestea, în magazine specializate	38.500	35.400	35.400	26.900
		-4789: Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe al altor produse	27.700	27.200	27.200	26.900
4. LC006	Comerț cu produse agricole și alimentare	- 4721: Comerț cu amănuntul al fructelor și legumelor proaspete, în magazine specializate	27.400	27.100	26.900	26.900
		- 4724: Comerț cu amănuntul al pâinii, produselor de patiserie și produselor zaharoase, în magazine specializate	40.000	30.200	28.000	27.200
		- 4729: Comerț cu amănuntul al altor produse alimentare, în magazine specializate	40.000	30.200	28.000	27.200
		- 4781: Comerț cu amănuntul al produselor alimentare, băuturilor și produselor din tutun efectuat prin standuri, chioșcuri și piețe	46.100	38.500	35.400	30.800
		-4789: Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe al altor produse	30.800	27.200	27.200	27.200
5. LC007	Comerț cu obiecte de uz casnic și unelte gospodărești	-4649: Comerț cu ridicata al altor bunuri de uz gospodăresc	41.600	33.800	33.800	30.800
		- 4751: Comerț cu amănuntul al textilelor, în magazine specializate	40.000	30.800	30.800	29.300
		- 4752: Comerț cu amănuntul al articolelor de fierărie, al articolelor din sticlă și a celor pentru vopsit, în magazine specializate	30.800	27.200	27.200	27.200
		- 4753: Comerț cu amănuntul al covoarelor, carpetelor, tapetelor și a altor acoperitoare de podea, în magazine specializate	41.600	33.800	33.800	29.300
		- 4754: Comerț cu amănuntul al articolelor și aparatelor electrocasnice, în magazine specializate	46.100	38.500	38.500	32.300
		- 4759: Comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic n.c.a., în magazine specializate	72.300	48.000	42.100	41.700
		-4789: Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe al altor produse	27.700	27.200	27.200	26.900
6. LC008	Comerț cu îmbrăcăminte și încălțăminte nouă și uzată	-4642: Comerț cu ridicata al îmbrăcămintei și încălțămintei	47.600	38.500	38.500	32.300
		- 4771: Comerț cu amănuntul al îmbrăcămintei, în magazine specializate	41.600	39.100	37.700	36.200
		-4772: Comerț cu amănuntul al încălțămintei și articolelor din piele, în magazine specializate	35.400	30.800	30.800	26.800

IV. Cota de impunere a veniturilor din activități independente

Veniturile obținute de către persoanele fizice, din sursele menționate expres de art. 61 COD FISCAL, sunt supuse **cotei de impozitare de 10% – cotă unică** aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse de venit³⁴. De la această regulă, sunt prevăzute cote distincte, derogatorii, pentru unele categorii de venituri (de pildă, pentru veniturile din jocuri de noroc există cote distincte de impozitare de 1%, 16% și 25%, în funcție de mărimea materiei impozabile).

După cum se poate observa din tabelul de mai jos, soluția impozitării veniturilor persoanelor fizice printr-o cotă unică este minoritară la nivel european, ea fiind preferată doar de puține state (care oricum introduc cote speciale, derogatoare de la cota unică). Mai recent, pare să se dezvolte un sistem de cote unice pe categorii de venituri (cazul Rusiei sau Ucrainei). Majoritatea statelor europene preferă însă o impozitare progresivă a veniturilor, iar unele state membre aplică și un impozit suplimentar pe avere³⁵.

**Tabel. Sisteme și cote de impozitare a veniturilor persoanelor fizice
(selectiv, 2021)**

<i>Statul</i>	<i>Sistem de impozitare</i>	<i>Cote de impunere maxime</i>
Austria	barem progresiv	sistem calcul complex, cote de impunere cuprinse între 20-55%
Belgia	barem progresiv	15-50%; impozit local pe venit între 0-9%
Bulgaria	cotă unică	10% (5 sau 15% pentru anumite tipuri de venit)
Cehia	cotă unică	15%
Cipru	barem progresiv	10-35%
Croația	barem progresiv	12-40%
Danemarca	barem progresiv	36-51,5% (inclusiv impozitul local pe venit, în medie de 29,9%)
Estonia	cotă unică	20% (10% pentru unele categorii de venituri)

³⁴ Sistemul impozitării veniturilor persoanelor fizice pe baza unei cote unice a fost introdus în România cu începere de la 1 ianuarie 2005. Până la acel moment, impozitarea veniturilor se făcea în principal (pentru veniturile supuse globalizării) pe baza unui barem progresiv, cu cote de impozitare cuprinse între 18% și 40%.

³⁵ De pildă, Spania aplică un impozit pe avere cuprins între 0,2% și 2,5% (pentru averi mai mari de 10.695.997 de euro); Franța impozitează averea cu cote cuprinse între 0,55% și 1,8% (dacă valoarea netă a patrimoniului este mai mare de 15 milioane de euro); în Luxemburg, cota de impunere este fixă, de 0,5% din baza impozabilă etc. (pentru detalii, a se vedea M.Șt. Minea, C.F. Costaș, *Fiscalitatea în România la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006, pp. 212 și 213).

Statul	Sistem de impozitare	Cote de impunere maxime
Finlanda	barem progresiv	6,5-32% la nivel național + 16,55-22,5% la nivel local + 1-2% impozit pentru Biserică
Franța	barem progresiv	5,5-49%
Germania	barem progresiv	14-42%; impozit de solidaritate suplimentar de 5,5%
Grecia	barem progresiv	13-42%
Irlanda	barem progresiv	20-41%
Italia	barem progresiv	23-43%; există cote suplimentare percepute la nivel regional (1,23-2,33%) și local (maximum 0,9%)
Letonia	cotă unică	23% (15% pentru venituri din investiții)
Lituania	cote unice	5,15 sau 20% (pe categorii de venituri)
Luxemburg	barem progresiv	4,53-41,34%
Malta	barem progresiv	15-35%
Olanda	barem progresiv	1,95-52%
Polonia	barem progresiv	18-32% (19% pentru venituri din investiții; 10% pentru venituri din premii și jocuri de noroc)
Portugalia	barem progresiv	11,5-48% (cote de 10-20% pentru venituri din investiții; cote de impozitare reduse cu 20% în Azore și Madeira)
Regatul Unit	barem progresiv	18-45%
Slovacia	cotă unică	19%
Slovenia	barem progresiv	16-50%
Spania	barem progresiv	maximum 45% (cotă națională + cote stabilite de Comunitățile Autonome)
Suedia	barem progresiv	20-25% la nivel național + un impozit local pe venit stabilit de fiecare localitate (medie 31,86%)
Ungaria	cotă unică	16% (cote de 10 sau 25% pentru unele categorii de venituri)
Albania	cotă unică	10-23%
Andorra	-	<i>Nu există impozit pe veniturile persoanelor fizice</i>
Belarus	cotă unică	12%

Statul	Sistem de impozitare	Cote de impunere maxime
		(9 sau 15% pentru anumite tipuri de venit)
Bosnia-Herțegovina	cotă unică	10%
Elveția	barem progresiv	cotă federală de 11,5% + cote cantonale sau municipale de 14-35%
Fosta Republică Iugoslavă a Macedoniei	cotă unică	10%
Islanda	barem progresiv	impozit municipal (medie 14,4%) + impozit național (31,8-46,24%)
Liechtenstein	barem progresiv	3-28%
Moldova	cote unice	7 sau 18%
Monaco	-	<i>Nu există impozit pe veniturile persoanelor fizice</i>
Munte negru	cotă unică	9%
Norvegia	barem progresiv	28-47,8 % (inclusiv impozitul pe venit prelevat de comunitățile locale)
Rusia	cote unice	13%
Serbia	barem progresiv	10-15%
Turcia	barem progresiv	15-35%
Ucraina	cote unice	maximum 17%

Sursa: Baza de date *Taxation in Europe Database*.

În ceea ce privește *perioada impozabilă*, aceasta este – de regulă – *anul fiscal*³⁶. Prin excepție, perioada impozabilă este inferioară anului calendaristic atunci când, în cursul anului, persoana fizică încetează să mai realizeze venituri impozabile (de exemplu, se pensionează, iar veniturile din pensii sunt neimpozabile), dacă își schimbă forma de organizare (de pildă, din cabinet de avocat în societate civilă de avocați) sau când survine decesul contribuabilului (art. 65 COD FISCAL).

Impozitul pe veniturile persoanelor fizice se face în prezent venit la bugetul de stat, integral.

³⁶ În România, anul fiscal începe la 1 ianuarie și ia sfârșit la 31 decembrie. Există însă și alte situații în legislațiile statelor membre ale Uniunii Europene. De pildă, în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord anul fiscal începe la data de 6 aprilie și se încheie la data de 5 aprilie a anului următor.

V. Regimul fiscal final

În România, de principiu, **venitul net anual impozabil** se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri prevăzute de lege (veniturile din activități independente, veniturile din cedarea folosinței bunurilor și veniturile din activități agricole), prin deducerea din *venitul net anual a pierderilor fiscale reportate*. Practic, cu începere de la 1 ianuarie 2005, stabilirea unui venit net anual impozabil și a impozitului anual aferent reprezintă o excepție, în general impunerea fiind finală.

Pierderea fiscală anuală înregistrată din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole, silvicultură și piscicultură se poate compensa cu rezultatele pozitive obținute din aceeași sursă de venit. Pierderea care rămâne necompensată în cursul aceluiași an devine pierdere reportată. Pierderile provenind din străinătate ale persoanelor fizice rezidente se compensează cu venituri de aceeași natură și sursă, din străinătate (înregistrate în cursul aceluiași an fiscal), pe fiecare țară, sau se reportează pe următorii cinci ani, asupra veniturilor realizate din țara respectivă.

Regulile de reportate a pierderilor sunt următoarele:

- reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 7 ani consecutivi³⁷;
- dreptul la report este întotdeauna personal și netransmisibil, în sensul că nu poate fi transmis moștenitorilor sau oricărei alte persoane, în scopul reducerii sarcinii fiscale ce revine acestuia [art. 118 alin. (5) COD FISCAL];
- pierderea reportată, necompensată după expirarea perioadei (legal prevăzute în acest scop – 7 ani), reprezintă o pierdere definitivă a contribuabilului.

Trebuie observat că se pot compensa doar pierderile fiscale aferente categoriilor de venituri expres menționate de art. 118 COD FISCAL. Cu alte cuvinte, pierderile fiscale aferente altor categorii de venituri (de pildă, la unele categorii de investiții sau la jocurile de noroc) nu sunt recunoscute fiscal de legiuitor.

În contextul *obligației generale de a depune declarații fiscale*, contribuabilii impozitului pe venit au obligația de a depune declarații fiscale pentru veniturile a căror impozitare este reglementată în Titlul III al Codului fiscal. Art. 120 COD FISCAL, reformat, este consacrat obligației contribuabililor de a depune declarații de venit estimat.

³⁷ Legiuitorul român a ales un sistem de reportare a pierderilor fiscale doar pentru viitor (*carry forward*), în detrimentul sistemului de reportare a pierderilor și pentru trecut (*carry back*), preferat de unele state europene (Germania, Regatul Unit, Irlanda, Suedia).

Concret, până la finalul anului 2017, *obligația de a depune declarații estimative*, pe baza cărora organele fiscale să poată determina impozitul pe venit anual datorat și plățile anticipate ce trebuie efectuate de contribuabili, revenea următoarelor categorii de contribuabili:

- persoanele fizice și asociațiile fără personalitate juridică care încep o activitate nouă au obligația de a depune o declarație de venit estimat în termen de 30 de zile de la producerea evenimentului (de pildă, un avocat are obligația depunerii declarației de venit estimat în termen de 30 de zile de la data depunerii jurământului);

- persoanele fizice care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală, au obligația să depună o declarație privind venitul estimat/norma de venit, în termen de 30 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat/norma de venit se depune odată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți. Contribuabilii care obțin venituri din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal au obligația înregistrării contractului încheiat între părți, precum și a modificărilor survenite ulterior, în termen de 30 de zile de la încheierea/producerea modificării acestuia, la organul fiscal competent;

- contribuabilii care în anul anterior au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, odată cu declarația privind venitul realizat, și declarația privind venitul estimat/norma de venit;

- contribuabilii care optează pentru determinarea impozitului pe baza normelor de venit sau contribuabilii care optează pentru determinarea venitului net în sistem real au obligația de a depune, odată cu exprimarea opțiunii, și o declarație de venit estimat.

Nu aveau obligația de a depune declarații de venit estimat contribuabilii care realizează venituri impuse prin reținere la sursă și nici contribuabilii care realizează venituri din arendă.

Cu începere de la 1 ianuarie 2018, contribuabilii au obligația de a depune **declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale** până la data de 15 martie inclusiv a anului de realizare a venitului. În prezent, această declarație este referită de art. 122 COD FISCAL și se depune exclusiv electronic. *Impozitul anual* datorat bugetului de stat se calculează de organul fiscal competent, pe baza declarației unice, prin aplicarea cotei unice de 10%.

În cazul unor *venituri aferente unor bunuri sau drepturi care sunt deținute în comun*³⁸, repartizarea veniturilor pentru determinarea impozitului pe venit datorat se face potrivit cotelor-părți deținute de fiecare coproprietar, uzufructuar sau alt deținător legal. În cazul în care aceste cote-părți nu sunt determinate, repartizarea veniturilor se prezumă a fi făcută în mod egal.

Art. 125 COD FISCAL conține și unele *reguli privind asocierile fără personalitate juridică*, adică asocierile care nu constituie o persoană impozabilă distinctă în sensul impozitului pe venit. Fac

³⁸ Problema se pune, de regulă, în contextul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală și al veniturilor din cedarea folosinței bunurilor.

excepție entitățile menționate de art. 125 alin. (1) COD FISCAL, în cazul cărora nu se aplică aceste reguli: asocierile fără personalitate juridică, în cazul în care membrii asociației realizează venituri potrivit art. 69 COD FISCAL; fondurile de investiții constituite ca asociații fără personalitate juridică; asocierile cu o persoană juridică plătitoare de impozit pe profit; fondurile de pensii administrate privat și fondurile de pensii facultative.

Pentru asemenea asocieri³⁹, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă [care să conțină elementele prevăzute de art. 125 alin. (2) COD FISCAL] și să le înregistreze la organul fiscal teritorial competent în termen de 30 de zile de la data încheierii contractului.

Potrivit art. 125 alin. (4) și (5) COD FISCAL, asocierile au obligația să depună declarații anuale de venit care să cuprindă și venitul net/pierderea pentru fiecare asociat, conform cotei de participare ce revine fiecărui asociat. Pe baza acestor elemente se va determina impozitul pe venit corespunzător pentru fiecare asociat.

Persoanele fizice rezidente române cu domiciliul în România, precum și persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute de legea română datorează impozit și pentru veniturile obținute din străinătate. Veniturile realizate 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.

Contribuabilii care realizează venituri în străinătate (care sunt impozabile în România) au obligația să le declare, prin declarația unică, până la data de 15 martie a anului următor celui în care au fost obținute veniturile. Pe baza declarației, organul fiscal competent stabilește quantumul impozitului anual datorat, emițând o decizie de impunere pe care o comunică contribuabilului.

Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate beneficiază de *creditul fiscal extern*, în sensul că au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, dacă sunt întrunite cumulativ următoarele condiții:

- impozitul datorat în străinătate (pentru venitul acolo obținut) a fost efectiv plătit (în mod direct de către contribuabil sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului), dovada acestui fapt făcându-se cu un document justificativ (emis de autoritatea fiscală a statului străin respectiv ori de plătitorul venitului);
- venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri pentru care se datorează impozit în România.

³⁹ De exemplu: asociații familiale, cabinete medicale grupate sau asociate, cabinete de avocați asociate sau grupate, societate civilă profesională de avocați, asociații în participațiune, orice asociere fără personalitate juridică constituită în baza Codului civil.

Creditul fiscal extern se poate acorda numai la nivelul impozitului plătit în străinătate (afert venitului din sursa din străinătate), neputând fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorată în România (afertă venitului impozabil din străinătate)⁴⁰.

⁴⁰ În vederea calculului creditului fiscal extern, 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.