Noul sistem de impozitare a veniturilor din activități independente, prevăzut prin O.U.G. nr. 18/2018 | Andrei Iancu



Autor: Andrei Iancu – Avocat, D&B David și Baias SCA

Recent, a fost publicată în M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, prin care a fost instituit un regim cu totul inedit, în materia **stabilirii și plății impozitului pe veniturile obținute din activități independente**.

Potrivit prevederilor art. IX din ordonanță, prin derogare de la dispozițiile art. 4 C.fisc., acest act normativ a **intrat în vigoare la data publicării (i.e. 23.03.2018)**. Singura excepție o constituie prevederile art. IV din ordonanță, care se referă la modificările aduse legii pensiilor (Legea nr. 263/2010).

Modificarea substanțială adusă de noul regim fiscal este

abandonarea sistemului plăților anticipate, urmate de o „regularizare” a obligației fiscale.

În acest sens, prin art. I pct. 18 și 19 din ordonanță **au fost abrogate art. 74 și 75 C.fisc.[1], care prevedeau obligația de a realiza plăți anticipate (art. 74) și de a depune declarația finală prin care era stabilit cuantumul impozitului anual datorat (art. 75)**.

Ca o precizare prealabilă, mecanismul descris mai jos privește strict stabilirea și plata impozitului pe venituri obținute din activități independente, în cazul **contribuabililor care determină venitul net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**.

1. **Stabilirea venitului estimat**

O primă modificare adusă prin art. I pct. 38 din ordonanță vizează art. 120 C.fisc., care în trecut stabilea obligația contribuabililor de a declara venitul estimat și de a efectua plăți anticipate în contul impozitului pe venit obținut din activități independente.

Urmare modificărilor aduse de ordonanță, art. 120 C.fisc. stabilește, conform mecanismului actual, **obligația contribuabililor de a depune în fiecare an, până la data de 15 martie, declarația unică prin care se va estima venitul net pentru anul în curs** (e.g. în 15 martie 2019 se va depune declarația unică pentru estimarea venitului net anual ce ar urma să fie obținut în anul 2019).

Scadența impozitului pe venitul anual obținut din activități independente este stabilită, conform noului mecanism, pentru data de **15 martie a anului următor.**

2. **Stabilirea venitului realizat efectiv în anul de impunere**

În redactarea lor actuală, ca urmare a modificărilor

intervenite prin punctele 40 și 41 din ordonanță, art. 122 și 123 C.fisc. stabilesc, în esență, că **până la aceeași dată de 15 martie a anului următor celui în care se realizează venitul, tot prin declarația unică, contribuabilul va stabili și ce impozit și contribuții sociale datorează pentru anul anterior, pe baza venitului net efectiv realizat.**

Așadar, declarația unică ar urma să îndeplinească, concomitent, atât rolul fostei declarații 220, cât și pe cel al fostei declarații 200, prin intermediul ei efectuându-se deci atât estimarea venitului pentru anul în curs, cât și declararea venitului realizat pentru anul anterior.

3. **Bonificația**

Prin art. 121 C.fisc. (introdus prin pct. 40 din ordonanță) se stabilește, cu caracter de noutate absolută, că se va acorda **o bonificație**, pentru plata anticipată a impozitului, însă *atât termenul până la care trebuie să se efectueze plata*, cât și *procentul bonificației* urmează a fi stabilite prin **legile bugetare anuale.**

În mod cu totul inedit, **o bonificație se acordă și în privința contribuțiilor**, aspect ce rezultă din pct. 52 din ordonanță, respectiv art. 151 alin. (22) C.fisc. și pct. 57 din ordonanță, respectiv art. 174 alin. 22 C.fisc., care fac, la rândul lor, trimitere la art. 121 C.fisc., acesta din urmă fiind aplicabil în mod corespunzător și în privința contribuțiilor sociale. Așadar, *inclusiv contribuția de asigurări sociale de sănătate*, al cărei cuantum a fost plafonat de la 1 ianuarie 2018 la suma de 2.280 lei/an, ar urma să fie redusă prin aplicarea unei bonificații.

Ceea ce este însă deosebit de important este că **bonificația urmează să fie calculată și aplicată chiar de contribuabil, prin înscrierea ei în declarație și determinarea cuantumului ei, ceea ce presupune ca plata efectuată cu anticipație să vizeze doar diferența, rămasă după scăderea bonificației**.

Calcularea și aplicarea în concret a bonificației va fi însă subiect de verificare ulterioară, cu prilejul controlului fiscal.

4. **Important pentru anul 2018**

Fiind primul an în care se va aplica noul mecanism, așadar, un an de tranziție, există o serie de norme tranzitorii, importante mai ales în contextul în care anul trecut au fost efectuate plăți anticipate de către contribuabili, iar noul sistem de stabilire a impozitului intervine, *ab initio*, după data de 15 martie, preconizată pentru depunerea declarației unice în anii următori (e.g. 2019, 2020, etc.).

În acest sens:

- în anul 2018, **declarația unică va fi depusă până la data de 15 iulie**, urmând ca prin intermediul ei să se declare venitul impozabil efectiv realizat pentru anul 2017, dar **și** estimarea venitului ce va fi realizat în cursul anului 2018 [pct. 48 din ordonanță, respectiv art. 133 alin. (13) și (14) C.fisc.];
- dacă declarația este depusă prin mijloace electronice de comunicare la distanță (a se citi „*online*” pentru brevitate), se va acorda o bonificație de **5%** aplicată la **impozitul anual DATORAT** [adică impozitul datorat conform veniturilor efectiv realizate) – conform pct. 48 din ordonanță, respectiv art. 133 alin. (15) lit. a) C.fisc.];
- dacă impozitul pe venitul anual estimat este plătit până la data de 15 decembrie, se va acorda o bonificație de **5% din impozitul astfel ESTIMAT –** conform 48 din ordonanță, respectiv art. 133 alin. (15) lit. b) C.fisc.;
- cele două bonificații **se cumulează**, conform pct. 48 din ordonanță, respectiv art. 133 alin. (16) C.fisc.;
- **bonificațiile de mai sus, în aceleași condiții și același procent, se aplică și pentru contribuțiile**

sociale – conform pct. 52 din ordonanță, respectiv art. 151 alin. (22) C.fisc. și pct. 57 din ordonanță, respectiv art. 174 alin. (22) C.fisc., care fac ambele trimitere la aplicarea corespunzătoare a pct. 48 din ordonanță, respectiv art. 133 alin. (15) și (16) C.fisc.;

- **regularizarea plăților anticipate efectuate în anul 2017 se va face pe baza declarației unice** (*care, spre deosebire de declarația 200, nu se va depune până în 25 mai, ci până în 15 iulie*). Astfel, după cum rezultă din pct. 48 din ordonanță, respectiv art. 133 alin. (13) lit. b) C.fisc., se va determina impozitul pe venit anual, care, pentru ultima dată, va fi stabilit prin decizie de impunere comunicată de organul fiscal. *Eventualele diferențe de impozit de restituit ar urma să fie restituite din oficiu, pe baza deciziei de impunere, emise potrivit art. 168 alin. (4) lit. a) C.proc.fisc., în termen de 60 de zile de la primirea ei.*

5. Cele mai importante aspecte procedurale

În logica noului mecanism, organul fiscal nu va mai emite nicio decizie de impunere, întrucât declarația unică, fiind o declarație de impunere [în sensul art. 102 alin. (2) C.proc.fisc., coroborat cu art. 82 alin. (4) C.proc.fisc.], este **titlu de creanță fiscală** (*atât pentru impozit, cât și pentru contribuții*) și pe baza ei se va plăti, iar, în caz de neplată, tot pe baza ei se poate începe executarea silită [pct. 52 alin. (19) si pct. 57 alin. (19) din ordonanță].

Eventualele bonificații ce vor fi acordate în anii următori vor putea fi identificate din legea bugetului, iar tot din acest act normativ vom afla și termenele de plată până la care trebuie stinsă obligația fiscală, pentru a se beneficia de ele, sau alte condiții ce trebuie întrunite pentru acordarea lor (e.g. depunerea online a declarației unice).

Conform prevederilor ordonanței, se va emite un **ordin ce ar**

urma să conțină modelul declarației și instrucțiunile pentru completarea sa în termen de **30 de zile, termen care a început să curgă din data de 23.03.2018.**

Desigur, termenul de 30 de zile este o veritabilă declarație de intenție, în privința căreia îmi exprim fără rezerve scepticismul, dar modelul declarației și instrucțiunile sale de completare cred (sau sper mai degrabă) că ne vor oferi indicii prețioase în privința interpretării normelor ordonanței, care, cel puțin la acest moment, sunt pe alocuri neclare.

[1] În continuarea materialului, referirile se vor face dublat, atât la articolul și punctul din ordonanță, cât și la textul din Codul fiscal, așa cum arată acesta după modificare.

*

Prezentul material are caracter strict informativ și descriptiv și nu pretinde a conține opinii ori comentarii cu privire la noul regim fiscal al impozitului pe venit. Intenția redactării sale a fost aceea de a aduce în atenție anumite modificări recente ale legislației fiscale. Pentru o analiză detaliată, însoțită de aprecieri și comentarii, dar și evidențierea unor probleme ce ar putea fi generate de noua reglementare, vă recomandăm materialul ce va fi pregătit de autor și va fi publicat într-o ediție viitoare a Tax Magazine.