

CARTEA VERDE a PFA

**Contabilitatea și
obligațiile fiscale**

2024



RENTROP & STRATON
Informații Specializate
www.rs.ro

1. Introducere

Această lucrare este destinată persoanelor fizice care desfășoară activități economice cu caracter de continuitate (servicii, comerț, producție, închiriere, agricultură etc.), în scopul obținerii de venituri, care au obligații contabile și fiscale sau persoanelor fizice care obțin ocazional diverse venituri care nu au obligația conducerii contabilității, însă au obligații fiscale.

Astfel, persoanele fizice care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri/pierderi din România sau/și din străinătate datorează, în principiu, impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, conform prevederilor Codului fiscal.

De asemenea, pentru anumite venituri obținute de către persoanele fizice există obligația de a organiza contabilitatea.

1.1. Venituri pentru care există obligația de a organiza contabilitatea

Au obligația de a organiza contabilitatea persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Codului fiscal, al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, fiind obținut din următoarele surse:

- a) activități independente;
- b) cedarea folosinței bunurilor, respectiv din **închirierea de către persoanele fizice a mai mult de 5 camere** în scop turistic, situate în locuințe proprietate personală, indiferent de numărul de locuințe în care sunt situate acestea;
- c) activități agricole, silvicultură și piscicultură.

Persoanele care desfășoară activități independente sunt cele care obțin venituri din:

- activități economice (persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale);
- profesii libere (medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate în condițiile legii);
- drepturi de proprietate intelectuală (dacă persoana fizică optează pentru determinarea venitului net în sistem real).

Din punct de vedere fiscal, activitatea independentă reprezintă orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;
5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
6. 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;
7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii.

Așadar, raportul juridic încheiat între părți trebuie să conțină, în mod obligatoriu, clauze contractuale clare privind obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților, astfel încât să nu rezulte existența unei relații

de subordonare, ci libertatea persoanei fizice de a dispune în ceea ce privește desfășurarea activității.

La încadrarea unei activități ca activitate independentă, părțile vor avea în vedere ca raportul juridic încheiat să reflecte conținutul economic real al tranzacției/activității.

Criteriul privind libertatea persoanei de a alege locul, modul de desfășurare a activității, precum și programul de lucru este îndeplinit atunci când cele trei componente ale sale sunt îndeplinite cumulativ. În raportul juridic părțile pot conveni asupra datei, locului și programului de lucru în funcție de specificul activității și de celelalte activități pe care prestatorul le desfășoară.

Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea chiar și pentru un singur client, dacă nu există o clauză de exclusivitate în desfășurarea activității.

Riscurile asumate de prestator pot fi de natură profesională și economică, cum ar fi: incapacitatea de adaptare la timp și cu cele mai mici costuri la variațiile mediului economico-social, variabilitatea rezultatului economic, deteriorarea situației financiare, în funcție de specificul activității.

În desfășurarea activității, persoana fizică utilizează predominant bunurile din patrimoniul afacerii.

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.

În această categorie se cuprind veniturile din:

- închirieri și subînchirieri de bunuri mobile și imobile din patrimoniul personal;

6. Documente justificative și documente financiar-contabile

6.1. Documentul justificativ

Orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza evidențierii în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- codul de înregistrare fiscală (când este cazul);
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele, prenumele și semnătura persoanei care a întocmit documentul, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

În documentele financiar-contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, și nici lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul corect

sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului financiar-contabil și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul, menționându-se și data efectuării corecturii.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numărul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul întocmit greșit se anulează și se păstrează sau rămâne în carnetul respectiv.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pastă de pix sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz.

În funcție de necesități, persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot utiliza și alte formulare financiar-contabile prevăzute în O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile. În acest caz, elementele referitoare la conturi, debit, credit, semnături de aprobare, avizare, precum și alte elemente similare, nu se completează.

Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot folosi și alte formulare prevăzute în mod expres de acte normative care reglementează activități economice specifice (agricultură, exploatarea masei lemnoase, jocuri de noroc etc.)

Formularele financiar-contabile pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor.

6.2. Numerotarea documentelor financiar-contabile

Entitățile (contribuabilii) vor asigura un regim intern de numerotare a documentelor financiar-contabile, astfel:

- persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;

- fiecare document va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de entitate. În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;
- entitățile vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Model decizie internă numerotare documente financiar-contabile:

Entitatea _____
 Sediul _____
 Reg. Com. _____ Cod Unic de Înregistrare _____
 Punct de lucru _____

Decizie internă numerotare documente financiar-contabile

nr. _____ din data _____

În conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind utilizarea documentelor financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împuternicim prin prezenta decizie pe _____, având calitatea de _____, să aloce numere de ordine următoarelor documente emise de _____ astfel:

Nr. crt.	Denumire formular (document)	Primul număr (serie) emis(ă) în anul 2023	Gestiunea/ Punct de lucru	Numere/serii alocate		buc.
				De la	Până la	
1						
2						
3						

Documentele vor fi tipărite în 2 (două) exemplare.

Persoana care gestionează documentele va ține evidența documentelor anulate.

(Numele, prenumele și semnătura)

9. Imobilizări corporale și necorporale

9.1. Înregistrarea imobilizărilor

Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă sau în partidă dublă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de intrare, respectiv la costul de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz, pe baza documentelor justificative care atestă dobândirea acestora.

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările fiscale. Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar. Evidența imobilizărilor corporale (mijloace fixe) se ține cu ajutorul Fișei mijlocului fix.

Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Prin H.G. nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe s-a stabilit valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe la 2.500 lei fără TVA.

Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor constă în întocmirea corectă a documentelor necesare pentru evidența imobilizărilor, calculul amortizării fiscale și evidența TVA, precum și evidența plăților efectuate.

Valoarea mijloacelor fixe achiziționate în regim de leasing financiar este reprezentată de valoarea mijlocului fix stabilită prin contractul de leasing și care rezultă din graficul de rambursare atașat contractului de leasing, și este formată din: valoarea avansului, suma principalului (capitalului) care se achită cu fiecare rată și valoarea reziduală care se poate plăti la sfârșitul contractului sau la o cotă-parte în fiecare rată.

În cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, aceste persoane, au dreptul de a deduce TVA. Acesta nu se include în valoarea de achiziție a mijlocului fix. În cazul persoanelor neînregistrate în scopuri de TVA, aceste persoane includ valoarea TVA în valoarea mijlocului fix. Mijlocul fix se înscrie în Registrul de inventar la valoarea de achiziție. Această valoare reprezintă valoarea amortizabilă a mijlocului fix.

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu prevederile art. 28 din Codul fiscal. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, poate opta pentru utilizarea metodei de amortizare degresivă sau liniară, pe o durată de viață stabilită conform prevederilor H.G. nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cu modificările ulterioare.

9.2. Documente specifice de completat în cazul imobilizărilor corporale

1. Fișa mijlocului fix

Este document pentru evidența analitică a mijloacelor fixe. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de același fel și de aceeași valoare care au aceleași cote de amortizare și sunt puse în funcțiune în aceeași lună.

Se păstrează pe grupe de mijloace fixe, în ordinea codurilor din clasificarea imobilizărilor, iar în cadrul acestora, fișele mijloacelor fixe se gru-

pează pe locuri de folosință. Când formularul este folosit ca fișă colectivă, nu se sortează pe locuri de folosință. Fișele mijloacelor fixe scoase din funcțiune sau transferate se păstrează separat.

Se completează pe baza documentelor justificative privind mișcarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătățirii, modernizării sau reevaluării lor.

În rubrica destinată caracteristicilor tehnice de identificare a mijlocului fix, în afară de datele privind marca, numărul de fabricație și seria, în spațiul rezervat „Accesoriilor“ se înscriu părțile componente ale mijlocului fix. De exemplu, la o clădire se completează instalațiile de încălzire centrală, sanitară, electrice etc. Data amortizării complete și cota de amortizare se înscriu în spațiile rezervate.

2. Registrul-inventar

Registrul-inventar servește ca document contabil de înregistrare a elementelor de natura activelor și datoriilor inventariate (elementele patrimoniale, creanțele și datoriile). Registrul-inventar se întocmește de către persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă, într-un exemplar.

Registrul-inventar se completează la începutul activității, la sfârșitul exercițiului financiar, precum și cu ocazia încetării activității. Registrul-inventar se completează prin înscrierea tuturor elementelor inventariate, element cu element, sau prin preluarea totalurilor din listele de inventariere a elementelor grupate după natura lor, potrivit opțiunii persoanei respective. În acest caz, listele de inventariere se anexează la Registrul-inventar.

În cazul încetării activității, Registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor inventariate faptic la acea dată. În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, Registrul-inventar se editează anual sau la cererea organului de control.

18. Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice (formularul 212), bonificații și redirecționarea unei sume reprezentând până la 3,5% din impozitul anual datorat

Declarația unică (formularul 212) se completează și se depune de către persoanele fizice care în anul de impunere au realizat, individual sau într-o formă de asociere, venituri/pierderi din România sau/și din străinătate și care datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, potrivit prevederilor Codului fiscal.

Declarația unică se depune și de către următoarele categorii de contribuabili:

- a) profesioniști, astfel cum sunt reglementați de art. 3 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare *Codul civil*, și persoanele fizice care obțin venituri exclusiv din drepturile de autor și drepturile conexe care au beneficiat de indemnizația prevăzută la art. 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 132/2020 privind măsuri de sprijin destinate salariaților și angajatorilor în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, precum și pentru stimularea creșterii ocupării forței de muncă, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 282/2020, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 132/2020*;
- b) persoanele fizice care nu realizează venituri și care optează pentru plata contribuției de asigurări sociale de sănătate;
- c) persoanele fizice prevăzute la art. LXI alin. (2) și (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 115/2023:

- c1) care în cursul anului 2023 au realizat venituri din activități independente, din drepturi de proprietate intelectuală, din cedarea folosinței bunurilor, din activități agricole, silvicultură și piscicultură pentru care la determinarea bazei anuale de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate, după caz, la depunerea declarației prevăzute la art. 120 din Codul fiscal au utilizat un alt nivel al salariului minim garantat în plată decât cel de 3.000 lei prevăzut în Hotărârea Guvernului nr. 1.447/2022 pentru stabilirea salariului minim brut pe țară garantat în plată;
- c2) care au realizat în cursul anului 2023 venituri din drepturi de proprietate intelectuală, în baza contractelor de activitate sportivă, din arendă, din asocieri cu persoane juridice contribuabili potrivit titlului II sau III din Codul fiscal, pentru care impozitul se reține la sursă de plătitorii de venituri, în situația în care, la verificarea încadrării venitului în plafoanele anuale, precum și la determinarea bazei anuale de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate, după caz, plătitorul a utilizat un alt nivel al salariului minim brut pe țară decât cel de 3.000 lei prevăzut în Hotărârea Guvernului nr. 1.447/2022 pentru stabilirea salariului minim brut pe țară garantat în plată.

Declarația unică se completează și se depune și de către persoanele fizice care nu realizează venituri și care optează pentru plata contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Termenul de depunere:

Declarația unică se depune:

- în termen de 30 de zile de la data începerii activității/încheierii contractului între părți, în cazul contribuabililor care încep o activitate în cursul anului fiscal sau al celor care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală și care nu au avut, până la acea dată, obligația depunerii declarației unice;
- până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a

- veniturilor în vederea declarării venitului realizat și stabilirii/definitivării impozitului anual pe venit și a contribuțiilor sociale;
- până la data de 25 mai inclusiv a fiecărui an, pentru stabilirea și declararea impozitului pe venitul estimat/norma de venit a se realiza în fiecare an fiscal, precum și pentru declararea și stabilirea contribuțiilor sociale datorate;
 - în termen de 30 de zile de la data încetării activității/rezilierii contractului între părți, în cazul contribuabililor care încetează o activitate în cursul anului fiscal sau al celor care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală și care nu au avut, până la acea dată, obligația depunerii declarației unice.
 - până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, sub sancțiunea decăderii, în cazul exercitării opțiunii privind destinația unei sume reprezentând până la 3,5% din impozitul datorat pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual impozabil stabilit potrivit art. 123 alin. (3) din Codul fiscal, pentru susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii și a unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private.

Începând cu data de 1.01.2024, art. 123 alin. (3) din Codul fiscal, a fost abrogat, astfel că numai pentru anul 2023 mai poate fi redirecționată o sumă până la 3,5% din impozitul datorat pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual impozabil pentru susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii și a unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private.

Rectificarea declarației unice:

Declarația rectificativă se utilizează pentru:

- corectarea impozitului pe venit, precum și a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice;
- modificarea datelor de identificare a persoanei fizice;
- modificarea unor date referitoare la categoria/sursa veniturilor sau a nivelului acestora, potrivit legii;