



UNIUNEA NAȚIONALĂ A BAROURILOR DIN ROMÂNIA
Institutul Național Pentru Pregătirea și Perfecționarea Avocaților

București, Calea Văcărești nr. 185, sector 4, Tel/Fax: + 4021/330.12.96; + 4021/330 1297
www.inppa.ro email: office@inppa.ro

Nr. 137 /26.05.2010

Către,

Baroul Dolj

În atenția dlui Decan prof. univ. dr. Ion Turculeanu

Referitor la adresa Dvs. nr. 560/22.04.2010, cu privire la problema deductibilității contribuției avocaților la Casa de Asigurări a Avocaților, vă transmitem următorul punct de vedere întocmit cu sprijinul dnei avocat Simona Gherghina:

Având în vedere faptul că prin normele juridice aplicabile exercitării profesiei de avocat sunt stabilite cu caracter imperativ obligații de plată a unor contribuții periodice către Casa de Asigurări a Avocaților, se pune problema determinării regimului fiscal al acestor contribuții obligatorii plătite de avocați, în special în ceea ce privește deductibilitatea lor în vederea determinării venitului net impozabil.

1. CONTRIBUȚIILE OBLIGATORII DATORATE DE AVOCAȚI CASEI DE ASIGURĂRI A AVOCAȚILOR

1.1. SISTEMUL AUTONOM DE PENSII ȘI ALTE DREPTURI DE ASIGURĂRI SOCIALE ALE AVOCAȚILOR

Potrivit prevederilor de principiu ale art. 32 din Legea nr. 51/1995 privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat, republicată, cu modificările

ulterioare (denumită în continuare "Legea avocaturii"), "*avocații au propriul sistem de asigurări sociale*", sistem care nu este integrat sistemului public de pensii și asigurări sociale, astfel cum acesta din urmă este reglementat prin Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale. De altfel, existența unor sisteme proprii de asigurări sociale, neintegrate sistemului public de pensii, este recunoscută de principiu și permisă și ulterior intrării în vigoare a Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, prin prevederile art. 194 din această lege.

Astfel, potrivit prevederilor art. 76 alin. 2 din Legea avocaturii, "*avocatul înscris în barou, cu drept de exercitare a profesiei, este obligat să contribuie la constituirea fondului Casei de Asigurări a Avocaților.*"

Această contribuție a avocaților este sursa principală de constituire a fondului Casei de Asigurări a Avocaților, fond destinat funcționării sistemului unic, propriu și autonom de pensii și alte drepturi de asigurări sociale reglementat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților, aprobată cu modificări prin Legea nr. 452/2001 (această ordonanță cu modificările ulterioare fiind denumită în continuare "OUG 221/2000").

Potrivit reglementării speciale cuprinse în OUG 221/2000 avocații au obligația de a contribui la sistemul propriu, autonom de pensii și alte drepturi de asigurări sociale în vederea dobândirii, în condițiile legii, a dreptului la pensie și a altor drepturi de asigurări sociale reglementate prin acest act normativ.

Având obligația legală de contribui la sistemul propriu, autonom, de pensii al avocaților, avocații nu au obligația legală (ci doar posibilitatea suplimentară) de a contribui la sistemul public de pensii conform prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

1.2. NATURA JURIDICĂ A CONTRIBUȚIILOR OBLIGATORII DATORATE DE AVOCAȚI

Față de prevederile legale mai sus menționate, rezultă că avocații dobândesc dreptul la pensie și la alte drepturi de asigurări sociale reglementate de lege prin executarea obligației de plată a contribuțiilor la sistemul de pensii al avocaților, reglementat prin OUG 221/2000, sistem autonom, neintegrat în sistemul public de pensii.

Având în vedere raporturile juridice astfel născute între avocatul ce are obligația legală de a contribui la sistemul de pensii al avocaților (conform art. 76 alin. 2 din Legea avocaturii și prevederilor OUG 221/2000), pe de o parte, și Casa de Asigurări a Avocaților ca administrator desemnat prin lege (art. 75 din Legea avocaturii și art. 1 din OUG 221/2000), al acestui sistem propriu de pensii și drepturi de asigurări sociale, pe de altă parte, contribuțiile astfel datorate de avocat sunt contribuții de asigurări sociale.

Mai mult, contribuțiile obligatorii, conform legii, ale avocaților la sistemul de pensii administrat de Casa de Asigurări a Avocaților sunt singurele care întemeiază dreptul avocaților la pensie și alte drepturi de asigurări sociale.

În consecință, contribuțiile obligatorii ale avocaților datorate Caselor de Asigurări a Avocaților, potrivit legii, sunt contribuții de asigurări sociale, similare contribuțiilor de asigurări sociale datorate conform legii de alte persoane fizice sau juridice în cadrul sistemului public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale sau al altor sisteme autonome, neintegrate sistemului public (cum este cazul pensiilor militare, de exemplu).

2. DEDUCTIBILITATEA FISCALĂ A CONTRIBUȚIILOR OBLIGATORII

2.1. DEDUCTIBILITATEA CONTRIBUȚIILOR SOCIALE

Având în vedere prevederile de principiu ale art. 46 alin. 1 și 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, (denumită în continuare "Codul fiscal"), veniturile obținute de avocați din exercitarea profesiei în oricare dintre formele de exercitare reglementate prin Legea avocaturii, cu excepția societății civile profesionale cu răspundere limitată, se încadrează în categoria veniturilor din profesii libere, categorie de venituri obținute de persoanele fizice din activități independente.

Ca element al regulilor generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă, textul art. 48 alin. 4 din Codul fiscal enumeră cu titlu general condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse în vederea determinării venitului net impozabil și a impozitului pe venit datorat.

În detalierea acestor condiții generale cuprinse în art. 48 alin. 4 din Codul fiscal, care rămân singurele elemente de determinare a cheltuielilor deductibile

integral în condițiile în care textul Codului fiscal nu conține o enumerare, chiar și exemplificativă, a acestor cheltuieli, ci doar o enumerare a cheltuielilor cu deductibilitate limitată (alin. 5 al art. 48), respectiv a cheltuielilor nedeductibile (alin. 7 al art. 48), punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare (denumite în continuare "Normele metodologice la Codul fiscal") exemplifică o serie de cheltuieli deductibile integral în scopul determinării venitului net impozabil.

Linia 15 a acestui punct 38 din Normele metodologice la Codul fiscal enumeră expres printre cheltuielile deductibile integral "cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, precum și alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia."

De altfel, chiar și enumerarea cheltuielilor deductibile limitat din art. 48 alin. 5 din Codul Fiscal cuprinde la litera j) categoria cheltuielilor "reprezentând contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii", fără a preciza însă o limită a deductibilității acestor cheltuieli. În absența unei prevederi exprese a legii care să limiteze deductibilitatea cheltuielilor reprezentând contribuții obligatorii de asigurări sociale, textul nu poate fi interpretat decât în sensul deductibilității integrale a acestor cheltuieli, plasarea sa în cuprinsul alin. 5 al art. 48 fiind irelevantă sub acest aspect, reprezentând o eroare de tehnică legislativă.

O astfel de interpretare este confirmată și de prevederile mai sus menționate al liniei 15 din punctul 38 al Normelor metodologice la Codul fiscal, care enumeră expres aceste cheltuieli printre cele deductibile integral.

Soluția nu poate fi diferită în ceea ce privește regimul deductibilității fiscale a contribuțiilor sociale plătite de avocați în condițiile în care este acceptată deductibilitatea integrală a contribuțiilor sociale plătite de celelalte categorii de persoane care obțin venituri din profesii libere sau de persoanele care obțin venituri din activități comerciale, contribuții care sunt plătite sistemului public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, fiind venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat.

2.2. INAPLICABILITATEA ART. 48 ALIN. 5 LIT. N) ÎN CEEA CE PRIVEȘTE CONTRIBUȚIILE DE ASIGURĂRI SOCIALE

Prevederile art. 48 alin. 5 lit. n) din Codul fiscal instituie deductibilitatea limitată a cheltuielilor "*reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat*". Textul are în vedere acele contribuții datorate conform legii de organizare a profesiei către organizația profesională ce include toate persoanele ce practică profesia respectivă.

Existența unei legi de organizare a profesiei și a unei organizații profesionale care asigură aplicarea acesteia și emite reglementări proprii profesiei respective în temeiul legii sunt presupuse de chiar definiția dată de Codul fiscal, în art. 46 alin. 3, veniturilor din profesii libere ca fiind acele venituri obținute din exercitarea unor profesii reglementate. Printre sursele de finanțare a funcționării organizațiilor profesionale, legile ce reglementează diversele profesii instituie în sarcina persoanelor ce practică profesia respectivă și obligația plății unor contribuții periodice.

Potrivit art. 42 din Legea avocaturii, avocatul este obligat să plătească acele contribuții la formarea bugetului baroului din care face parte stabilite conform legii și statutului profesiei, contribuții care se încadrează în categoria contribuțiilor profesionale la care face referire art. 48 din Codul fiscal.

Având însă în vedere natura juridică diferită a contribuțiilor profesionale datorate de avocat organizațiilor profesionale conform legii, respectiv Baroului și Uniunii Naționale a Barourilor din România, pe de o parte, și a contribuțiilor de asigurări sociale care întemeiază dreptul avocatului la pensie și alte drepturi de asigurări sociale, datorate sistemului autonom de pensii al avocaților, înființat conform legii în afara sistemului public de pensii și administrat de Casa de asigurări a Avocaților, limitarea deductibilității fiscale aplicabilă contribuțiilor profesionale nu va fi aplicabilă contribuțiilor de asigurări sociale.

3. CONCLUZII

La fel ca alte categorii de persoane care obțin venituri din activitatea lor, avocații au obligația legală de a plăti contribuții de asigurări sociale, ca temei al

dreptului de a beneficia, potrivit legii, de pensie și alte drepturi de asigurări sociale.

Întrucât avocații au propriul sistem autonom de pensii și asigurări sociale, organizat conform legii, neintegrat sistemului public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, sistem administrat de Casa de Asigurări a Avocaților, aceștia au obligația de a contribui la acest sistem propriu prin plăți lunare. Conform actelor normative incidente prezentate mai sus, avocații nu au obligația legală de a plăti contribuții către sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

Contribuțiile plătite de avocați, conform legii, sistemului propriu de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, administrat de Casa de Asigurări a Avocaților, sunt contribuții de asigurări sociale. În nici un caz acestea nu pot fi calificate ca fiind contribuții profesionale.

În consecință, față de prevederile Codului fiscal și ale Normelor metodologice la Codul fiscal menționate mai sus, contribuțiile de asigurări sociale plătite de avocați Casei de Asigurări a Avocaților sunt deductibile integral în scopul determinării venitului net impozabil și a impozitului pe venit datorat de avocați.

Cu stimă,
Av. dr. Traian Briciu
Director executiv al I.N.P.P.A.

