



## **Contabilitatea și fiscalitatea avocaților**

Îndrumar pentru avocați

Acest îndrumar pentru avocați a apărut cu sprijinul Asociației Avocaților Americani Inițiativa pentru Supremația Legii și a fost finanțat printr-un grant acordat de către Departamentul de Stat al Statelor Unite ale Americii. Opiniile, constatările și concluziile exprimate aparțin autorului și nu reflectă neapărat opinia Departamentului de Stat al Statelor Unite ale Americii.



Rolul avocaturii într-o societate este unul fundamental – de a face supremația legii efectivă, de a promova drepturile omului, de a-i ajuta pe cei defavorizați și de a da voce celor care nu au o influență politică. Eu cred sincer că actualmente avocații din Moldova depun eforturi să promoveze aceste valori, să-și facă vocea auzită și să se consolideze într-o profesie juridică unită și puternică. Totuși pentru a deveni astfel, profesia juridică însăși are nevoie de schimbări semnificative, în special în domeniul admiterii în profesie, instruirii inițiale și continue a avocaților, calificării profesionale și calității serviciilor juridice și garanțiilor efective de exercitare a profesiei.

Pentru a contribui la o mai bună informare și înțelegere a unor aspecte importante ce țin de profesia juridică, Asociația Avocaților Americani Inițiativa pentru Supremația Legii (ABA ROLI) a susținut publicarea unor îndrumare pentru avocați și avocații-stagiari. Cel de-al treilea îndrumar dintr-o serie de patru îndrumare pentru avocați este dedicat contabilității și fiscalității avocaților. Acesta va fi de asemenea util contabililor birourilor asociate de avocați și cabinetelor avocaților. Îndrumarul a fost revizuit și coordonat cu domnii Alexandru Țurcan și Mihai Lupu, avocați și membri ai Consiliului Uniunii Avocaților, cărora ABA ROLI le aduce mulțumiri.

Cu deosebit respect,

Olimpia Gribincea  
Consultant juridic,  
ABA ROLI Moldova

# CONTABILITATEA ȘI FISCALITATEA AVOCAȚILOR

Natalia CURAGĂU, dr. ec., conf. univ., ASEM, contabil-șef, Biroul Asociat de Avocați „Țurcan Cazac”

## 1. Contabilitatea avocaților

### a. Introducere

Conform art. 2 al Legii contabilității nr. 113 – XVI din 27.04.2007, aceasta este aplicabilă tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiile necomerciale, inclusiv instituțiile publice, notarii, *avocații și birourile înființate de aceștia*, executorii judecătorești, precum și reprezentanțele și filialele întreprinderilor (organizațiilor) nerezidente, înregistrate în Republica Moldova (denumite - *entități*), indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare.

Activitatea profesională este desfășurată de către persoanele fizice abilitate prin lege, cum sunt avocații.

Profesia de avocat este exercitată de persoane calificate și abilitate conform Legii cu privire la avocatură nr. 1260 – XV din 19.07.2002 (Legea cu privire la avocatură).

Conform art. 22 al Legii cu privire la avocatură, licența pentru exercitarea profesiei de avocat este actul care confirmă statutul avocatului.

Profesia de avocat se exercită, la discreția fiecărui avocat, în una din următoarele forme de organizare:

- a) Cabinet al avocatului;
- b) Birou asociat de avocați.

Avocatul poate fi fondator doar al unui cabinet al avocatului sau al unui birou asociat de avocați.

Cabinetul avocatului și biroul asociat de avocați țin registrul contractelor de asistență juridică încheiate de către avocați și avocații stagiați cu clienții lor.

Cabinetul avocatului și biroul asociat de avocați activează în condiții juridice și economice egale și nu pot fi discriminate unul față de altul sub aspect financiar, fiscal ori de altă natură.

În cabinetul avocatului își exercită profesia un singur avocat (fondatorul cabinetului).

Cabinetul avocatului activează și se prezintă în raporturile juridice ca persoană fizică (art. 30, alin. 2 al Legii cu privire la avocatură).

Biroul asociat de avocați este fondat de doi și mai mulți avocați (fondatori ai biroului) și are statut de persoană juridică (art. 31, alin. 2 al Legii cu privire la avocatură).

Cabinetele avocaților și birourile asociate de avocați dispun de conturi în bancă și de șampilă.

Relațiile dintre avocații biroului asociat de avocați sunt reglementate în bază de contract.

Înregistrarea cabinetelor avocaților și birourilor asociate de avocați se efectuează prin introducerea datelor în registrul ținut de Ministerul Justiției. În caz de modificare a numărului de avocați, de schimbare a denumirii sau a sediului, noile date se consemnează în registru.

Cabinetului avocatului sau biroului asociat de avocați i se eliberează un extras din registru, care servește drept temei pentru punerea la evidența fiscală, pentru confecționarea șampilii și deschiderea conturilor bancare.

Odată cu începerea activității lor de bază, cabinetele avocaților și birourile asociate de avocați, pe lângă punerea la evidența fiscală, sunt obligate să-și creeze sectorul/serviciul contabilitate conform legislației în vigoare, inclusiv conform Standardelor Naționale de Contabilitate și Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească rapoartele financiare în modul prevăzut de Legea contabilității, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 11, alin. 2, lit. a) al Legii menționate.

Conform art. 8 al Legii contabilității, contabilitatea se ține în limba de stat și în monedă națională. Contabilitatea faptelor economice (tranzacțiilor economice, operațiilor economice) efectuate în valută se ține atât în monedă națională, cât și în valută străină, potrivit standardelor de contabilitate.

Conform art. 15 al Legii contabilității se deosebesc următoarele sisteme de ținere a contabilității:

1. Sistem în partidă simplă;
2. Sistem simplificat în partidă dublă;
3. Sistem complet în partidă dublă.

#### b. **Politica de contabilitate**

Politica de contabilitate reprezintă totalitatea convențiilor, principiilor, regulilor, metodelor și procedeele, acceptate de conducerea entității pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare (paragraful 4 din Standardul Național de Contabilitate 1 „Politica de contabilitate”).

Politica de contabilitate este unul din documentele principale și obligatorii care determină modul de ținere a contabilității la orice entitate.

Conform art. 16 al Legii contabilității, fiecare entitate își elaborează politica de contabilitate de sine stătător, în baza legii menționate și a standardelor de contabilitate.

Elaborarea politicii de contabilitate constă în alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare standard de contabilitate, în fundamentarea procedurii alese, ținându-se cont de particularitățile activității entității, și în acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

Deoarece în Republica Moldova nu există o metodologie dedicată contabilității avocaților, standardele naționale de contabilitate permit elaborarea unor metode proprii de evidență, care trebuie să fie descrise în politica de contabilitate. În acest caz, se vor aplica, în următoarea consecutivitate, prevederile:

a) Cadrelui general pentru întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare;

b) Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și Standardelor Naționale de Contabilitate (S.I.R.F. și S.N.C.), în care se examinează probleme similare;

c) altor acte normative ale Ministerului Finanțelor, prevăzute la art. 11 alin. 2 lit. a) al Legii contabilității privind problema respectivă sau o problemă analogică.

Politica de contabilitate a entității are o importanță deosebită atât pentru organizarea contabilității, cât și pentru impozitare, din următoarele considerente:

- ✚ În politica de contabilitate se stabilesc procedurile contabile utilizate de entitate, care influențează nemijlocit rezultatul financiar și cel fiscal;
- ✚ Alegerea corectă a procedurilor contabile permite asigurarea concordanței dintre contabilitate și fiscalitate;
- ✚ Fără o politică de contabilitate proprie entitatea nu poate asigura ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare în conformitate cu cerințele SNC și SIRF, care recomandă diverse variante de evaluare și contabilizare a activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare;
- ✚ În cazul lipsei procedurii de ținere a contabilității privind o problemă concretă, entitatea trebuie să elaboreze și să argumenteze procedeele corespunzătoare cu reflectarea acestuia în politica de contabilitate;
- ✚ Politica de contabilitate este o parte componentă a raportului financiar al entității și trebuie prezentată tuturor utilizatorilor de informații: fondatorilor/membrilor (avocaților), organelor fiscale și statistice, altor autorități publice și persoane juridice și/sau fizice care ar putea avea acces legal la informația politicii de contabilitate.

c. **Alegerea metodei de evidență**

**i. Metoda de casă**

**ii. Metoda de calcul**

Conform art. 44 al Codului fiscal, entitățile pot aplica, cu excepția cazurilor când este prevăzut altceva, următoarele metode de evidență a veniturilor și cheltuielilor în scopuri fiscale:

- a) pentru persoanele fizice – metoda de casă sau metoda calculelor;
- b) pentru persoanele juridice – metoda calculelor.

Prin metoda de casă se înțelege metoda conform căreia:

a) venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut în mijloace bănești sau sub formă de proprietate materială;

b) deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor când aceste cheltuieli trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului.

Prin metoda calculelor se înțelege metoda conform căreia:

a) venitul este raportat la anul fiscal în care a fost câștigat;

b) deducerea se permite în anul fiscal în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la un alt an fiscal în scopul reflectării corecte a venitului.

În scopul reflectării corecte a venitului de pe urma activității de întreprinzător (activității profesionale pentru avocați), Serviciul Fiscal de Stat este în drept să ceară persoanei care practică activități, inclusiv profesionale, de proporții folosirea metodei calculelor.

În cazul în care contribuabilul își schimbă metoda de evidență, corectările corespunzătoare în articolele care reflectă venitul, deducerile, trecerile în cont și alte operațiuni se fac astfel încât niciun articol să nu fie omis sau să se repete. Dacă schimbarea metodei de evidență duce la majorarea venitului impozabil al contribuabilului în chiar primul an fiscal de aplicare a noii metode, atunci mărimea excedentului care rezultă exclusiv din schimbarea metodei de evidență se distribuie în părți egale pe anul fiscal curent și pe fiecare din următorii doi ani.

Conform art. 3, alin. 1 al Legii contabilității, toate faptele economice realizate pe parcursul unei perioade de gestiune pot fi înregistrate la entitate, aplicând:

- contabilitatea de angajamente – bază de contabilizare, conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă;
- contabilitatea de casă – bază de contabilizare, conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă.

Astfel, **în scopuri fiscale**, pentru determinarea bazei de impunere, persoanele fizice și juridice pot utiliza, în dependență de caz, metoda de casă (contabilitatea de casă) ori metoda calculării (contabilitatea angajamentelor).

În același timp, este important de menționat pentru contabilii cabinetelor avocaților și birourilor asociate de avocați că în scopul înregistrării faptelor economice a activității de bază a entității (activitatea profesională a avocaților), conform SNC și SIRF, se utilizează numai metoda calculării (contabilitatea angajamentelor).

Utilizarea metodei calculării (contabilitatea angajamentelor) pentru evidența faptelor economice rezultă din paragraful 13 al SNC 18 „Venitul”:

*„Venitul se constată în baza metodei calculării (contabilitatea angajamentelor) în perioada de gestiune în care a fost obținut, indiferent de momentul efectiv al intrării mijloacelor bănești sau altei forme de compensare. În cazul apariției diverselor incertitudini, constatarea venitului se admite cu respectarea următoarelor criterii:*

*a) existența unei certitudini ferme că avantajele economice ce fac obiectul tranzacției vor fi obținute de întreprindere;*

*b) existența unei posibilități reale de a determina cu exactitate suma venitului.”*

În unele cazuri, criteriile (a) și (b) de mai sus pot fi aplicate numai după încasarea onorariului de către avocat sau după înlăturarea incertitudinilor apărute. De exemplu, atunci când devine clar că onorariul înregistrat în contabilitate sub formă de venit nu va fi încasat de la client din diverse motive necunoscute la momentul înregistrării acestuia (de ex. insolvabilitatea clientului, dispariția clientului, paralizarea activității clientului de către organele de stat, imposibilitatea de a executa forțat datoria clientului față de avocat, etc.), suma acestui onorariu neîncasat se raportează la cheltuieli, și contabilitatea nu trebuie să diminueze cu această sumă venitul constat inițial.

#### d. **Rapoarte financiare**

Consolidarea informațiilor privind activitatea profesională a cabinetelor avocaților și birourilor asociate de avocați (entităților) se efectuează prin întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare, conform SNC 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”, SNC 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor bănești” și Capitolul V „Rapoarte financiare” al Legii contabilității.

##### *i. Excepții*

Rapoartele financiare anuale pot fi:

- Raport anual financiar simplificat
- Raport anual financiar complet

Raportul anual financiar simplificat se prezintă de entitățile care nu depășesc limitele a două din următoarele trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă:

- totalul veniturilor din vânzări - cel mult 15 milioane de lei;
- totalul bilanțului contabil - cel mult 6 milioane de lei;
- numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune - cel mult 49 de persoane.

Raportul anual financiar complet se prezintă de entitățile care nu cad sub incidența condițiilor de mai sus.

Conform art. 15, alin. 1, lit. a) al Legii contabilității, acele entități care utilizează sistemul de evidență contabilă în partidă simplă nu sunt obligate să întocmească și să prezinte Rapoarte financiare.

Termenii de prezentare a rapoartelor financiare sunt stipulați în art. 38 al Legii contabilității. În general, termenul de prezentare a raportului financiar anual este de 90 de zile după expirarea anului de gestiune.

Termenul concret de prezentare a raportului financiar pentru fiecare entitate se stabilește de către organul teritorial de statistică, astfel încât este necesar de adresat la Direcția statistică a raionului (municipiului) respectiv pentru a determina data exactă a depunerii.



## **2. Impozitul pe venit**

### **a. Venitul impozabil**

Conform art. 18, lit. a) al Codului fiscal, sursele de venit impozabile sunt veniturile provenite din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

Potrivit prevederilor art. 5 p. 16) al Codului fiscal, activitate de întreprinzător, afacere (business) reprezintă orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit. Astfel, activitatea profesională a avocatului în scopuri fiscale se consideră ca activitate de întreprinzător, indiferent de faptul că art. 1, alin. 2 al Legii cu privire la avocatură nu o tratează ca atare.

Onorariile acumulate pe conturile cabinetelor avocaților și birourilor asociate de avocați de la clienți în procesul exercitării activității de avocat nu formează venitul impozabil al acestor cabinete sau birouri de avocați. Asemenea onorarii constituie venituri ale următoarelor persoane fizice:

- a) avocații-fondatori ai cabinetelor avocaților;
- b) avocații-fondatori/membri ai birourilor asociate de avocați.

În birourile unde activează mai mult de un avocat (birourile asociate), evidența veniturilor și cheltuielilor (inclusiv a cheltuielilor deductibile) se duce pe fiecare avocat în parte, astfel încât întreg biroul asociat de avocați nu are venit impozabil propriu și cheltuieli proprii. În schimb, fiecare avocat, membru al unui birou asociat, are un venit impozabil propriu și cheltuieli proprii permise sau nepermise spre deducere conform prevederilor legislației în vigoare.

### **b. Cote impozit persoane fizice**

Conform art. 15 al Codului fiscal pentru anul fiscal 2013, suma totală a impozitului pe venitul avocaților se determină în mărime de:

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 26700 lei;
- 18% din venitul anual impozabil ce depășește suma de 26700 lei.

### c. **Deducerea cheltuielilor profesionale**

Odată ce activitatea profesională a avocatului, în scopuri fiscale, se consideră activitate de întreprinzător, avocatul poate aplica prevederile art. 24 al Codului fiscal privind deductibilitatea cheltuielilor aferente activității de întreprinzător (activității profesionale a avocaților).

#### *i. Aspecte generale*

Conform art. 24 al Codului fiscal se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității profesionale.

În cazul în care cheltuielile suportate de contribuabil cuprind cheltuielile aferente activității profesionale și cheltuielile personale, deducerea se permite numai atunci când cheltuielile aferente activității profesionale le depășesc pe cele personale și numai pentru acea parte a cheltuielilor care se referă nemijlocit la desfășurarea activității profesionale.

Deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare se permite în limitele stabilite de Guvern.

Nu se permite deducerea sumelor plătite la procurarea proprietății, pe care se calculează uzura (amortizarea) și față de care se aplică prevederile art. 26, 28 și 29 ale Codului fiscal.

Nu se permite deducerea compensațiilor, remunerațiilor, dobânzilor, plății pentru închirieri de bunuri și altor cheltuieli efectuate în interesul unui membru al familiei contribuabilului, al unei persoane cu funcție de răspundere sau al unui conducător de agent economic, al unui membru al societății sau al altei persoane interdependente, dar numai dacă nu există justificarea plății unei astfel de sume.

Se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

Nu se permite deducerea sumelor achitate sau suportate în folosul titularului patentei de întreprinzător.

#### *ii. Deducerea uzurii mijloacelor fixe*

Proprietatea pe care se calculează uzura este proprietatea materială reflectată în bilanțul contabil al contribuabilului și folosită în activitatea profesională, a cărei valoare scade prezumtiv ca urmare a uzurii fizice și morale și a cărei perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea ei depășește suma de 6000 lei. Deducerea uzurii mijloacelor fixe se determină conform

art. 26 al Codului fiscal, „Regulamentului privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale”, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 289 din 14.03.07 (*Monitorul Oficial nr. 39-42/305 din 23.03.07*) și „Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale”, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 338 din 21.03.03 (*Monitorul Oficial nr. 62-66/379 din 04.04.03*).

### ***iii. Restricții la deducerea donațiilor în scopuri filantropice***

Conform art. 36 al Codului fiscal, contribuabilul rezident are dreptul la deducerea oricăror donații făcute de el pe parcursul anului fiscal în scopuri filantropice sau de sponsorizare, dar nu mai mult de 10% din venitul impozabil. În acest scop, venitul impozabil al contribuabilului se determină fără a se lua în considerație scutirile ce i se acordă conform Capitolului IV „Scutiri și alte deduceri” al Titlului II al Codului Fiscal.

Pot fi deduse, conform articolului menționat, numai donațiile făcute în scopuri filantropice sau de sponsorizare în favoarea autorităților publice și instituțiilor publice specificate la art. 51 al Codului fiscal, a organizațiilor necomerciale specificate la art. 52, alin. 1 și la art. 53<sup>3</sup> ale Codului fiscal, precum și în favoarea caselor de copii de tip familial.

Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare vor fi deduse numai în cazul confirmării lor în modul stabilit de Guvern.

### ***iv. Ne-deductibilitatea costului polițelor de asigurare profesională***

Conform art. 61 al Legii cu privire la avocatură, pentru a asigura repararea prejudiciului material cauzat în procesul exercitării profesiei, avocatul este în drept să încheie, în condițiile legii, un contract de asigurare de răspundere civilă.

Suma minimă asigurată pentru un an de activitate se stabilește de către Consiliul Uniunii Avocaților.

Sub influența preferințelor clienților și a tendințelor internaționale, asigurarea de răspundere civilă profesională a avocaților va deveni în scurt timp o practică des întâlnită în Republica Moldova, care va ordona activitatea avocaților și va oferi clienților protecție împotriva riscurilor legate de erorile sau omisiunile comise de avocați la acordarea asistenței juridice calificate, dar, în același timp, va atrage și costuri pentru avocați.

Din păcate, cadrul normativ existent nu este pregătit pentru noile raporturi juridice și creează inconveniențe și dificultăți cabinetelor și birourilor de avocați, care doresc să implementeze practica țărilor cu o avocatură dezvoltată și să procure polițe de asigurare de

răspundere civilă profesională, în special prin imposibilitatea deducerii costurilor aferente polițelor de asigurare din venitul impozabil al avocaților.

În prevederile actuale ale Hotărârii Guvernului nr. 484 din 4 mai 1998 (Hotărârea Guvernului nr. 484), care stabilește clasele asigurărilor și volumul primelor de asigurare, printre cheltuielile în privința cărora sunt permise spre deducere, nu se regăsesc cheltuielile aferente asigurării de răspundere civilă profesională a avocaților, fapt care efectiv privează avocații de dreptul de deducere a cheltuielilor de asigurare respective, prevăzut de art. 24 alin. 3 al Codului fiscal.

#### d. Scutiri personale

Avocații, care au statut de persoană fizică în scopuri fiscale, ce activează în cadrul cabinetului avocatului sau în cadrul biroului asociat de avocați, pentru anul 2013 au dreptul la următoarele scutiri:

✚ Fiecare contribuabil (persoană fizică rezidentă) are dreptul la o scutire personală în sumă de **9120 lei** pe an (art. 33, alin. 1 al Codului fiscal);

✚ Suma scutirii personale va constitui **13560 lei** pe an pentru orice persoană care:

a) s-a îmbolnăvit și a suferit de boala actinică provocată de consecințele avariei de la C.A.E. Cernobîl;

b) este invalid și s-a stabilit că invaliditatea sa este în legătură cauzală cu avaria de la C.A.E. Cernobîl;

c) este părintele sau soția (soțul) unui participant căzut sau dat dispărut în acțiunile de luptă pentru apărarea integrității teritoriale și a independenței Republicii Moldova, cât și în acțiunile de luptă din Republica Afghanistan;

d) este invalid ca urmare a participării la acțiunile de luptă pentru apărarea integrității teritoriale și a independenței Republicii Moldova, precum și în acțiunile de luptă din Republica Afghanistan;

e) este invalid de război, invalid din copilărie, invalid de gradul I și II;

f) este pensionar-victimă a represiunilor politice, ulterior reabilitată (art. 33, alin. 2 al Codului fiscal);

✚ Persoana fizică rezidentă aflată în relații de căsătorie are dreptul la o scutire suplimentară în sumă de **9120 lei** anual, cu condiția că soția (soțul) nu beneficiază de scutire personală (art. 34, alin. 1 al Codului fiscal);

✚ Persoana fizică rezidentă aflată în relații de căsătorie cu orice persoană specificată la art. 33, alin. 2 al Codului fiscal are dreptul la o scutire suplimentară în sumă de **13560 lei** anual, cu condiția că soția (soțul) nu beneficiază de scutire personală;

- ✚ Contribuabilul (persoană fizică rezidentă) are dreptul la o scutire în sumă de **2040 lei** anual pentru fiecare persoană întreținută, cu excepția invalizilor din copilărie pentru care scutirea constituie **9120 lei** anual (art. 34, alin. 1 al Codului fiscal).

Tutorele și curatorul minorilor în vârstă de la 14 la 18 ani au dreptul la o scutire suplimentară în mărime de **2040 lei**, în funcție de caz, pentru fiecare persoană aflată sub tutelă și/sau curatelă, care întrunește cerințele specificate la lit. d).

Scutirea specificată se acordă din luna următoare lunii apariției acestui drept în condițiile respectării cerințelor prevăzute. Ca temei pentru aplicarea scutirilor servește cererea contribuabilului.

În scopul determinării mărimii și categoriei scutirii, care urmează a fi acordată avocatului, ultimul trebuie să prezinte serviciului contabilitate al cabinetului avocatului sau biroului asociat de avocați în care activează o cerere pentru acordarea scutirilor, la care are dreptul, anexând la cerere toate documentele justificative ale acestui drept. Scutirile nu au efect retroactiv și se vor aplica începând cu următoarea perioadă de gestiune după data depunerii cererii.

#### e. Achitarea trimestrială a impozitului din onorarii

Conform art. 84, alin. 1 al Codului fiscal, contribuabilii sunt obligați să achite, nu mai târziu de 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie și 31 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu 1/4 din:

a) suma calculată drept impozit ce urmează a fi plătit, conform Titlului II „Impozit pe venit” al Codului fiscal, pentru anul respectiv; sau

b) impozitul ce urma să fie plătit, conform Titlului II „Impozit pe venit” al Codului fiscal, pentru anul precedent.

#### f. Avocații nu sunt subiecți ai micului business

Capitolul 7<sup>1</sup> al Codului fiscal, intitulat „Regimul fiscal al agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii”, stabilește un impozit pe venit de 3% din venituri operaționale (adică, fără posibilitatea deducerii cheltuielilor) pentru întreprinderi mici și mijlocii.

Poziția organelor fiscale este că acest regim nu este aplicabil avocaților, indiferent de faptul că activitatea profesională de avocat, în sens fiscal, se consideră activitate de întreprinzător.

#### g. Reținerea la sursa de plată

Reținerea la sursa de plată a impozitului pe venit în mărime de 7%, conform art. 90 al Codului fiscal, nu este aplicabilă onorariilor avocaților, deoarece plătitorul onorariului

efectuează plata pentru serviciile/asistența acordată de avocat pe conturile cabinetului avocatului sau biroului asociat de avocați, dar nu în folosul cetățeanului – avocat.

**h. Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12)**

În conformitate cu art. 83, alin. 2, lit. c) al Codului fiscal, prezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit este obligatorie pentru cabinetele avocaților, birourile asociate de avocați și avocații care activează în cadrul birourilor asociate de avocați. Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12) se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta, și se prezintă Serviciul Fiscal de Stat nu mai târziu de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune. Modul de completare și prezentare a declarației este expus în Hotărârea Guvernului nr. 596 din 13.08.2012 (*Monitorul Oficial nr. 170-174/660 din 17.08.2012*).

**i. Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CET 08)**

Avocații, care practică alte activități decât activitatea profesională, permise de legislația în vigoare, la sfârșitul anului de gestiune vor mai prezenta și Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CET 08), în paralel cu Declarația (Forma VEN 12), și vor arăta cumulul sumelor venitului impozabil stabilit în ambele forme ale Declarațiilor, cu scopul evitării dublei impunerii. Modul de completare și prezentare a Declarației (Forma CET 08) este expus în Hotărârea Guvernului nr. 1398 din 08.12.2008 (*Monitorul Oficial nr. 226-229/1419 din 19.12.2008*).

**3. Taxa pe valoare adăugată și documentele cu regim special**

Conform art. 103, alin. 6 al Codului fiscal, serviciile acordate de avocați sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Deoarece serviciile acordate de avocați sunt scutite de TVA, conform art. 117 al Codului fiscal, avocații nu sunt obligați să emită facturi fiscale.

Totuși, conform Instrucțiunii privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special, Anexa nr. 2 la Hotărârea Guvernului nr. 294 din 17 martie 1998, toate entitățile care, potrivit legislației în vigoare, au obligativitatea ținerii contabilității, utilizează în procesul desfășurării activității economico-financiare formularele corespunzătoare cu regim special, care confirmă operațiunile economice efectuate. În cazul avocaților, formularele respective confirmă serviciile de avocat prestate.

Nomenclatorul formularelor tipizate de documente primare cu regim special se regăsește în Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 294 din 17 martie 1998. Formularele-tip cel mai frecvent utilizate în activitatea ordinară a avocaților sunt:

1. Factura;
2. Anexa la factură;
- (...)
3. Foaia de parcurs pentru autoturisme;
- (...)
5. Delegația;
- (...)
16. Mandatul avocatului.

Documentele primare cu regim special se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

Conducătorul entității (avocatul) poartă răspundere pentru starea evidenței, păstrării și utilizării formularelor cu regim special.

Formularul tipizat al facturii se utilizează la livrările de servicii.

Astfel, drept justificare a serviciilor prestate de avocați va servi factura (fosta factură de expediție).

Modul de întocmire/completare a facturilor este reglementat de Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factură”, nr. 47 din 31.03.2010 (*Monitorul Oficial nr. 58-60/230 din 23.04.2010*).

#### **4. Asigurarea socială a avocaților**

Contribuția de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilită sub formă de tarif fix pentru avocați, conform Anexei nr. 3 a Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, nr. 250 din 08.11.2012 (*Monitorul Oficial nr. 254-262/840 din 14.12.2012*), constituie **5220 lei** anual. Aceasta se achită lunar, a câte 1/12 din suma anuală până la sfârșitul lunii imediat următoare celei de gestiune.

##### **a. Dreptul la pensie minimă**

Contribuția de asigurări sociale de stat obligatorii stabilită și plătită de către avocați în baza tarifului fix, conform Anexei nr. 3 a Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, oferă avocatului doar dreptul la pensia minimă pentru limita de vârstă (stagiul de cotizare) și ajutorul de deces.

## **5. Asigurarea medicală obligatorie a avocaților**

Prima de asigurare obligatorie de asistență medicală este calculată în sumă fixă în valoare absolută de **3318 lei** pentru avocați - specificați în Anexa nr. 2 la Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002. Conform art. 4, alin. 2 al Legii fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală pe anul 2013, nr. 251 din 08.11.2012 (*Monitorul Oficial nr. 248-251/814 din 07.12.2012*), prima de asigurare obligatorie de asistență medicală a avocaților se achită integral (fără reduceri) până la 31 martie a anului de gestiune.

## **6. Cotizația de membru al Uniunii Avocaților**

Conform Hotărârii Congresului Avocaților din 28.03.08, fiecare avocat este obligat să contribuie lunar cu o cotizație de membru în folosul Uniunii Avocaților din Republica Moldova în sumă de 100 lei.

## **7. Servicii de avocat prestate contra numerar persoanelor fizice și juridice**

Conform Anexei la Hotărârea Guvernului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar, nr. 474 din 28.04.1998, prestarea serviciilor de către avocați face parte din categoria genurilor de activitate ale căror specific permite efectuarea decontărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinilor de casă și control.



**Natalia CURAGĂU** este specialist în domeniul contabilității, contabil-șef al Biroului Asociați de Avocați „Țurcan Cazac”. Doctor în economie (2003), conferențiar universitar ASEM (2006) dna Curagău predă următoarele discipline: *Bazele contabilității, Contabilitatea financiară, Contabilitatea impozitelor, Practicum la contabilitatea financiară, Rapoarte financiare consolidate, Tehnologii informatice în contabilitate* - la ciclul I Licență; *Sisteme informatice în contabilitate, Rapoarte financiare consolidate* - la ciclul II Masterat. Natalia Curagău a participat în calitate de instructor la perfecționarea cadrelor economice din sectorul real al economiei naționale (avocați, antreprenori, contabili, funcționari publici, instructori și consultanți) în domeniul Standardelor Naționale de Contabilitate, Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, contabilității financiare, contabilității impozitelor, prin intermediul diferitor organizații naționale și internaționale, proiecte, inclusiv organizate de Banca Mondială, Ministerul Educației, USAID etc. Dna Curagău are peste 20 de publicații în reviste de specialitate din Republica Moldova și România; ea este co-autor al manualului: *Antreprenoriat: Inițierea afacerii, Capitolul IX Contabilitatea afacerii (2010)*.