

## **Impozitarea profesiilor liberale. Plăți anticipate sau reținere la sursă?**

***Prof. univ. dr. Radu Bufan<sup>1</sup>***

Facultatea de Drept și Științe Administrative  
Universitatea de Vest din Timișoara

**Rezumat:** *Lucrarea prezintă impactul abrogării vechiului Cod civil asupra modalității de impozitare a profesiilor liberale. Una dintre opiniile exprimate este în sensul că aceste contracte, inclusiv contractele în baza cărora avocații, experții contabili prestează servicii vor fi considerate drept contracte civile în sensul vizat de articolul 52 din Codul fiscal român, ceea ce implică reținerea unui impozit de 16% asupra veniturii brut. Opinia contrară este că acest tip de venit rămâne reglementat de “vechiul” sistem, ceea ce reclamă o plată trimestrială de 16% asupra veniturii net. Argumentele invocate în sprijinul celei de-a doua opinii sunt prezentate în lucrare.*

**Cuvinte cheie:** *profesii liberale, impozit cu reținere la sursă, contracte civile, venit brut, venit net.*

**Abstract:** *The paper presents the impact of the recent abolition of the old Romanian civil code on the manner in which the liberal professions are taxed. One opinion is that all contracts, including contracts based on which lawyers, accountants, etc provide services are going to be considered as civil contracts in the meaning of article 52 of Romanian fiscal code, which implies a withholding tax of 16 percent on the gross income. The opposite opinion is that this type of income remains regulated by the “old” system, which requires a quarterly payment of 16 percent on the net income. The arguments used in order to defend this second opinion are disclosed in the paper.*

**Key words:** *liberal professions, withholding tax, civil contracts, gross income, net income.*

---

<sup>1</sup> radu.bufan@abaconsulting.ro

## 1. Considerații introductive

### 1.1. Miza pusă în joc

Problema discutată în acest material are un impact fiscal semnificativ asupra liber profesioniștilor organizați ca persoane fizice autorizate și în cadrul profesiilor liberale. În sistemul Codului fiscal, dar și anterior apariției acestuia, acești contribuabili plătesc trimestrial cote din impozitul anual stabilit estimativ, pe baza declarațiilor depuse, urmând să regularizeze diferențele până la finele anului următor. Dacă veniturile efective se dovedesc a fi superioare celor estimate, diferența de impozit se plătește de regulă în semestrul II al anului fiscal următor.

Dacă s-ar aplica reținerea la sursă a unor impozite de 16% asupra sumelor plătite de către beneficiarii serviciilor către avocați, medici, notari, experți contabili, etc.- impozitul reținut ar fi superior celui datorat, deoarece acești liber profesioniști datorează impozit pe venitul lor net (încasări minus plăți) și prin urmare ar deveni creditorii ai statului, statul urmând a folosi sumele reținute în plus pentru o perioadă medie de peste 1 an fără a datora dobândă.

Această ipoteză de reținere la sursă a unui impozit de 16% din sumele plătite liber profesioniștilor a fost intens vehiculată în mediile profesiei fiscale ca fiind în mod inevitabil aplicabilă, datorită intrării în vigoare a Noului Cod civil care califică toate contractele (convențiile) drept civile. Atât de puternic a fost „popularizată” ipoteza încât până și unele din cele mai mari firme de consultanță (din „big 4”) au prezentat opinii în favoarea unei interpretări de acest gen a Codului fiscal.

Din fericire problema a fost tranșată prin Ordinul nr. 247/2012 al Ministrului Finanțelor Publice care menține vechea interpretare.

Din păcate, s-a ajuns iarăși la nevoia unui Ordin al ministrului deoarece mediul de afaceri suferă de lipsa de principii și reguli de interpretare a normelor de drept fiscal care nu sunt străine de cele aplicabile normelor juridice în general.

Deoarece însă ne putem oricând găsi în situația în care organele de inspecție fiscală au păreri diferite de cele ale ministrului de resort, se impune a prezenta argumentele de fond ce sprijină opinia Ministerului.

### 1.2. Dispozițiile legale de interpretat

Art. 52 Cod fiscal, reglementează un mod de impozitare prin reținere la sursă, ca modalitate a plăților anticipate, asupra unor venituri ale persoanelor fizice.

Acest art. 52 Cod fiscal, se referă la alin. (1) lit. b) la „*venituri din activitati desfasurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil (...)*”.

În condițiile noului Cod civil care abrogă Codul comercial<sup>2</sup>, se pune întrebarea dacă dispozițiile art 52 alin. (1) lit. b) vizează toate contractele (devenite toate „civile” de la 1.10.2011), inclusiv cele ce, anterior intrării în vigoare a noului Cod civil, erau reglementate prin Codul comercial?

Exemplul pertinent este cel al contractelor încheiate între o persoană fizică autorizată, liber profesionist, cu o societate comercială, contracte supuse dreptului comercial<sup>3</sup>, anterior intrării în vigoare a noului Cod civil.

Miza răspunsului este importantă deoarece, dacă răspunsul este pozitiv, asistăm la o modificare fundamentală a sistemului de impozitare al liber profesioniștilor (profesiilor libere) conceput de către Codul fiscal; liber profesioniștii vor deveni creditori ai statului pentru perioade îndelungate și pentru sume care depășesc în mod evident impozitul datorat.

Pentru a răspunde la această întrebare, vom apela la metodele de interpretare unanimitate admise în doctrina juridică, iar acolo unde se pune problema opțiunii pentru o anumită metodă de interpretare, vom motiva alegerea făcută.

## 2. Interpretarea sistematică

2.1. Art. 52 Cod fiscal, face parte din Capitolul II al Titlului III Cod Fiscal („Impozitul pe venit”), capitol intitulat „Venituri din activități independente”.

Art. 46 (primul din Capitolul II) enumeră veniturile de acest gen ca fiind: veniturile comerciale (1), veniturile din profesii libere (2), veniturile din drepturi de proprietate intelectuală (3), inclusiv cele din activități adiacente (4).

Examinând toate cele patru forme consacrate fiscal de activități independente, este pertinentă scopului lucrării o scurtă privire asupra veniturilor „comerciale”.

Definind veniturile comerciale, legiuitorul fiscal dispune că sunt „*veniturile din faptele de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii [...], etc.*”, ori referirea la fapte de comerț ar fi trebuit înlăturată din rațiuni de coroborare cu noua reglementare civilă (noul Cod civil).

Legea de punere în aplicare a noului Cod civil<sup>4</sup> dispune la art. 8 că acolo unde se face vorbire despre „fapte de comerț” urmează a se citi „activități de producție, comerț sau prestări servicii”.

Cu toate acestea, legiuitorul fiscal este în continuare obligat să reformeze Titlul III în așa fel încât să elimine toate ambiguitățile și să utilizeze numai noțiuni recunoscute de către legea specială, în acest caz Codul Civil. Legea fiscală trebuie să fie clară, să opereze cu categorii și noțiuni bine delimitate (motiv pentru care au fost introduse definițiile de la art. 7 Cod fiscal), mai ales dacă legea specială la care trimite suferă modificări semnificative.

Remarcăm și faptul că legiuitorul fiscal nu a reușit încă să integreze în Codul fiscal toate consecințele apariției noțiunilor de „profesionist” și „întreprindere”, astfel încât în aplicarea unor dispoziții fiscale importante ne mai raportăm totuși la Codul comercial (abrogat).

Dacă veniturile din profesii libere și cele din drepturi de proprietate intelectuală nu necesită explicații, veniturile din activități adiacente se definesc drept venituri din „toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat” (punctul 36 din Norme), ceea ce ne conduce la a le aprecia ca secundare, ocazionale, de valori modeste, etc.

2.2. Art. 52 este intitulat „Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente”. Reținem că legiuitorul a limitat, prin chiar denumirea art. 52, numărul (sfera) veniturilor ce pot intra în categoria reținerii la sursă la unele dintre acestea; prin urmare, doar unele din cele patru categorii prezentate la art. 46 Cod fiscal, la care ne raportăm în interpretarea art. 52 Cod fiscal, fac obiectul dispozițiilor art. 52 Cod fiscal.

---

<sup>2</sup> Art. 230 lit. c) din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil.

<sup>3</sup> A se vedea St. D. Cârpenaru, *Tratat de drept comercial român*, ediția a 3-a, Editura Universul Juridic, București, 2011, p. 63.

<sup>4</sup> Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul Civil.

a) În varianta inițială a Codului fiscal, este evident că legiuitorul nu a intenționat să taxeze la sursă *toate* cele patru tipuri de venituri din activități independente, ci doar trei, și anume:

- cele din drepturi de proprietate intelectuală [lit. a)];
- unele venituri comerciale și anume [lit. b) și c)], și anume cele ce nu presupun cheltuieli însemnate cum sunt operațiunile de intermediere (agent, comision, mandat și din vânzarea în consignație)<sup>5</sup>; precum și
- unele venituri din activități adiacente.

b) În formularea în vigoare la 1 ianuarie 2012, sfera „unelor” venituri s-a modificat, în sensul că au dispărut veniturile din contractele de „comision sau mandat comercial” și cele din „vânzarea bunurilor în regim de consignație”.

De asemenea, a dispărut referirea la convențiile/contractele civile altele decât cele menționate la art. 78 alin. (1) lit. e) Cod fiscal, modificare efectuată încă din 2010, dictată de confuzia evidentă produsă de reglementarea convențiilor civile în două articole diferite ale Codului fiscal. Aceasta înseamnă că veniturile din convenții/contracte civile se regăsesc în prezent reglementate doar la art. 52 Cod fiscal, dar nu înseamnă că toate veniturile din activități desfășurate pe baza contractelor „civile” sunt incluse la art. 52 Cod fiscal, ca modalitate de impozitare.

c) Începând din anul 2007 lit. d) [actuala lit. b)] a fost modificată, însă atât înainte dar și după această modificare, textul lit. d) făcea referire la venituri din activități pe bază de contracte/convenții civile altele decât cele de la art. 78 (în noua formulare, de la 1 ianuarie 2012, se renunță la textul respectiv).

Art. 78 constituie principala componentă a Capitolului IX „Venituri din alte surse” și din întreaga sa redactare, ne conduce la sensul dat de legiuitor de venituri ocazionale, secundare, reziduale, etc., care sunt atât de rar întâlnite în practică și cu valori modeste încât nu „merită” un capitol distinct în cadrul Titlului III din Codul fiscal. Această „filosofie” a variantei inițiale a Codului fiscal nu a fost modificată, doar că toate veniturile mărunte, ocazionale, realizate prin „convenții civile”, în sensul din 2003 al acestei sintagme, sunt „localizate” în prezent la art. 52, nu și în art. 78 Cod fiscal.

În consecință, veniturile de la art. 52 alin. (1) lit. b) fiind din „categoria” veniturilor ocazionale, secundare, etc., ele nu includ, în concepția originară a Codului fiscal, veniturile din profesii libere care reprezintă principala sursă de venit și de dezvoltare a persoanelor cu acest statut: medici, notari, avocați, experți contabili, arhitecți, etc.

Aceste considerente ne reamintesc de accepțiunea unanim acordată sintagmei „convenții civile” înainte de anul 2010, când s-au introdus în Codul fiscal criteriile de recalificare în activități dependente: sintagma „convenții civile” desemna contracte încheiate ocazional, pe termene scurte, în baza cărora o persoană prestează o anumită activitate în beneficiul altei persoane, fără a avea nici statut de liber profesionist, nici de salariat (de exemplu, muncitori sezonieri din agricultură).

d) Legiuitorul fiscal a omis în mod deliberat să se refere în art. 52 alin. (1) la veniturile din profesii libere, motivat evident de caracteristicile acestor venituri și activități, extrase din realitate, și anume:

- caracterul de regularitate al serviciilor prestate de experți contabili, medici, avocați, notari, etc., spre deosebire de caracterul ocazional, spre exemplu, al activităților de expertiză contabilă și tehnică, al muncii sezoniere, etc.;
- nivelul ridicat al cheltuielilor ce le presupune exercitarea profesională a acestor activități, adesea în cabinete mari, cu salariați, cheltuieli materiale însemnate, etc.; aceasta conduce la determinarea unui venit net impozabil mult mai mic comparativ cu suma brută plătită de către

---

<sup>5</sup> În varianta inițială a art. 52 alin. (1) Cod fiscal.

beneficiarul serviciilor și care ar fi integral impozitată dacă ar intra sub incidența art. 52 Cod fiscal.

### 3. Interpretarea istorică (evolutivă)

Legiuitorul fiscal a avut în vedere la data edictării Codului fiscal (2003), legislația complementară - la care face trimitere - existentă la data respectivă, adică situația coexistenței Codului civil și a Codului comercial care reglementa raporturile juridice de drept comercial. Metoda de interpretare istorică<sup>6</sup> impune a se ține seama, în dezvăluirea sensului unei norme, de împrejurările ce pot creiona voința reală a legiuitorului, existente la data apariției acelei norme, inclusiv de configurația altor acte normative conexe sau la care se face trimitere. Ori, cum în general dreptul fiscal nu dispune de un sistem complet, încheșat, de noțiuni proprii, specifice, el utilizează, ca regulă - și nu ca excepție -, trimiterea la legislația specială: contabilă, comercială, civilă, etc.

Această metodă de interpretare este necontestată, ea se asimilează atât de către studenții de la drept (și de la alte facultăți, spre exemplu, cele de științe economice) încă din anul I și utilizarea sa nu poate fi eludată, în special, în contextul unei modificări de amploare a normei la care se face trimitere.

În consecință, interpretul normei fiscale va ține seama de sintagma „contractele/convențiile încheiate potrivit Codului civil” cu sfera de cuprindere avută de acestea la momentul 2003 și nu în condițiile Noului Cod Civil.

Art. 2 al Legii nr. 71/2011 dispune că, dacă legi speciale (Codul fiscal) fac trimitere la „Codul civil” (1864), trimiterea se consideră a fi făcută la dispozițiile corespunzătoare care le înlocuiesc. Trebuie să observăm că noile dispoziții ce ar putea fi invocate pentru extinderea sferei art. 52 Cod fiscal nu sunt „corespunzătoare” deoarece ele nu realizează o simplă înlocuire, ci o modificare semnificativă în materia contractelor/convențiilor; prin urmare, aceste dispoziții nu sunt „corespunzătoare” din perspectiva interpretării și aplicării art. 52 Cod fiscal.

Utilizarea acestei metode de interpretare în dauna interpretării stricte, literale, ce pare să rezulte din art. 13 C.proc. fisc., este pe deplin justificată de modificarea substanțială a Codului civil, operată cu începere din 2011. O astfel de modificare a reglementării contractelor din care derivă obligațiile fiscale, operată odată la peste un secol, nu poate să nu fie luată în considerare de către interpretul normei fiscale, pentru a dezvălui intenția reală a legiuitorului fiscal.

Necesitatea coroborării cu textele legale în vigoare la data apariției Codului fiscal este demonstrată și de:

- persistența referirilor la activitățile comerciale în multe secțiuni ale Codului fiscal, care nu au putut fi încă modificate;
- lipsa oricăror referiri la noile instituții consacrate de noul Cod civil, și anume „profesioniștii” și „întreprinderea”, care trebuie să primească eficiență în dreptul fiscal<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> N.Popa, *Teoria generală a dreptului*, Ed. A 3-a, Ed. C.H.Beck, București, 2008, p. 205.

<sup>7</sup> Oricât de greu sunt în prezent de identificat „profesioniștii” (mai întâi trebuie identificată fiscal „întreprinderea”), este evident că legiuitorul fiscal va trebui să intervină și să modifice toate textele din Codul fiscal în concordanță cu noile reglementări din Codul civil. În acest sens, art. 46 și art. 52 vor trebui modificate încât să exprime literal noile instituții (profesionistul/întreprinderea) în locul celor vechi (activități comerciale, fapte de comerț, etc.).

Până la „reformarea” Codului fiscal de așa manieră încât să corespundă întocmai „seismului” produs de Noul Cod Civil, nu putem accepta interpretări conjuncturale, care se depărtează de fundamentele științifice ale activității de interpretare, extrăgând din context și dând valoare doar textelor convenabile. O astfel de interpretare ar constitui-o lărgirea sferei fiscale a „contractelor/convențiilor civile” și asupra celor încheiate de către prestatorii aparținând profesiilor libere.

#### 4. Interpretarea rațională

**a)** Textul de bază care reglementează modul de impozitare al veniturilor din activități independente îl constituie art. 53 „Plăți anticipate ale impozitului pe veniturile din activități independente” care dispune astfel:

*„(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente au obligația să efectueze plăți anticipate în contul impozitului anual datorat la bugetul de stat, potrivit art. 82, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 52, pentru care plata anticipată se efectuează prin reținere la sursă sau pentru care impozitul este final, potrivit prevederilor art. 52<sup>1</sup>”.*

Rezultă din cele ce preced că regula în materia impozitării veniturilor din activități independente o constituie efectuarea de plăți anticipate trimestriale, reținerea la sursă, ca „modalitate” a plăților anticipate, constituind excepția prevăzută la art. 52.

Includerea la art. 52 a veniturilor din profesiile libere ar fi atât de importantă, încât ar transforma excepția în regulă, deoarece aceste venituri reprezintă majoritatea veniturilor din activități independente, având în vedere că:

- activitățile pur „comerciale” sunt efectuate în cea mai mare parte sub umbrela juridică a societăților cu răspundere limitată;
- veniturile din drepturi de proprietate intelectuală (cele ale profesioniștilor din televiziune, cinema, autorilor de carte, etc.), au fost incluse în art. 52 *ab initio*;
- lista profesiilor libere este foarte largă, iar numărul celor ce le exercită este de ordinul sutelor de mii (medici, avocați, notari, experți contabili, etc.).

În consecință, este illogic ca veniturile ce reprezintă majoritatea în categoria „activității independente” să fie impozitate nu conform regulii, ci conform unui text de excepție.

Aceeași concluzie rezultă și din textul art. 82 „Stabilirea plăților anticipate de impozit”, care confirmă regula, respectiv excepția astfel: *„Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, excepându-se cazul veniturilor pentru care platile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.”*

**b)** Înglobarea veniturilor din profesii libere la art. 52 alin. (1) lit. b) ar conduce și la lipsirea de eficiență a textelor ce permit, asemenea regulilor de la societățile comerciale, reportarea în avans a pierderilor. Art. 80 alin (1) și (3) Cod fiscal dispune astfel: *„Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate”.*

Admițând interpretarea largă a categoriei analizate și reținerea la sursă a impozitului calculat la venitul brut, ar însemna că profesiile libere vor plăti, în fapt, impozit pe venitul brut, și nu pe venitul net, conform dispozițiilor Capitolului X „Venitul brut anual” și art. 48

Cod fiscal, (Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă), etc.

În această ipoteză, datorită reținerii la sursă asupra venitului brut, reportarea pierderii anului anterior (1) se poate face nu în anul următor (2) ci, cel mai devreme, în anul (3), atunci când se definitivează impunerea din anul (2), ceea ce este contrar regulilor de reportare a pierderii fiscale.

## 5. Corelația cu Normele metodologice de aplicare

### 5.1. Noul text al punctului 64 din Normele metodologice dispune astfel:

*„În cazul contribuabililor ale caror plăți anticipate sunt calculate în conformitate cu prevederile art. 52 alin. (1) lit. a)-c) din Codul fiscal pentru veniturile de aceasta natura și care realizează venituri din activități independente și în alte condiții, pentru acestea din urmă au obligația să le evalueze în contabilitate separat și să efectueze în cursul anului plăți anticipate trimestriale, în conformitate cu art. 82 din Codul fiscal”.*

Acest text se interpretează în sensul în care, pentru activitățile lor curente (care constituie regula), liber profesioniștii vor plăti impozit anticipat trimestrial, iar pentru venituri de natura celor de la art. 52 lit. a)-c) (care constituie excepția) li se va reține impozit la sursă. O interpretare în sensul că art. 52 ar constitui regula și art. 82 excepția, interpretare rezultată exclusiv din „răsucirea” textului punctului 64 din Normele metodologice, ar veni în contradicție flagrantă cu voința legiuitorului clar exprimată în textul legal al art. 53, art. 82, etc., încălcând principiul legalității impozitelor și taxelor, stabilit la art. 139 din Constituție.

5.2. Pct. 66<sup>1</sup> din Norme permite ca pentru veniturile incluse la art. 52, contribuabilii să opteze pentru impozitarea prin opțiune cu 16% impozit final; este evident că așa vor proceda doar cei care au venituri ocazionale, în sume mici, pentru care efortul întocmirii declarațiilor, colectării documentelor de cheltuieli, etc., este exagerat raportat la suma economisită, adică doar pentru „convențiile civile” *stricto sensu* (venituri ocazionale, întâmplătoare, ce nu derivă din practicarea profesiei libere ca principală sursă de venit a persoanei respective).

Pentru activitățile curente ale profesiilor libere nu există nici măcar un singur caz în practică în care titularul să nu își deducă cheltuielile și să opteze din comoditate pentru a plăti 16% pe venitul brut. Ținând seama de comportamentul imensei majorități a contribuabililor, rezultă că textul pct. 66<sup>1</sup> din Norme constituie un argument deloc neglijabil în spiritul interpretării stricte (restrictive) a textului art. 52 alin. (1) lit. b) Cod fiscal, care urmează să cuprindă doar veniturile ocazionale, mărunte realizate de către liber profesioniști în afara activității lor curente.

## 6. Concluzii

Din aplicarea metodelor de interpretare menționate rezultă că trebuie eliminate interpretările conjuncturale, bazate pe texte luate izolat, scoase din sistemul de norme al

Codului fiscal. Coroborarea textelor Titlului III, nu doar a celor enunțate dar și a altora, conduce la desprinderea fără echivoc a voinței reale a legiuitorului care supune profesiile libere unei impozitări prin plăți trimestriale anticipate calculate asupra venitului net.

Dacă se dorește, din rațiuni dictate de lipsa de resurse, modificarea acestui sistem, este necesară intervenția legiuitorului fiscal, intervenție directă, prin modificarea textelor Codului fiscal.

Adoptarea unei anumite interpretări (doctrină administrative) prin Norme, ordine, instrucțiuni, etc., care să confere un alt sens unei anumite norme, în dauna întregii construcții a Titlului III, procedură aflată în afara legii, ar conduce doar la confuzie și haos. În acest caz riscăm să repetăm situațiile nefericite din ultimii ani, spre exemplu experiența taxei pe valoarea adăugată asupra dezvoltatorilor imobiliari persoane fizice, experiența contribuțiilor sociale virate pentru luna iulie 2010, etc.

În acest context, considerăm că Ordinul noului Ministru al Finanțelor Publice corespunde pe deplin spiritului reglementării fiscale și argumentelor expuse anterior prevăzând la art. 2 punctul 1 următoarele: *„Persoanele fizice care desfășoară și realizează venituri din activități independente, fiind organizate ca persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale, precum și persoanele fizice care realizează venituri din profesii libere, individual sau într-o formă de asociere au obligația să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit stabilite de organul fiscal competent, pe baza venitului anual estimat sau a venitului net realizat în anul precedent, după caz conform art. 82 din Codul fiscal, privind stabilirea plăților anticipate de impozit cu excepția contribuabililor care realizează venituri pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă. Plătitorii de astfel de venituri nu au obligații privind calculul, reținerea și virarea impozitului reprezentând plată anticipată în contul impozitului anual datorat de beneficiarii de venit”*.