



Nr. 3697/28.07.2022

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR

Adresa: B-dul Libertății nr.16, sectorul 5, cod 050706, București

Cabinet ministru

În atenția Domnului Ministru **ADRIAN CÂCIU**

Stimate Domnule Ministru,

Camera Consultanților Fiscali vă supune atenției urmările negative ale reintroducerii recente în Codul fiscal, prin Ordonanța nr. 16/2022, a două prevederi mai vechi care, în urma aplicării lor, s-au dovedit a fi nocive și ineficiente, fiind, de altfel, eliminate, după cum urmează:

1. Reintroducerea obligației de a calcula contribuțiile sociale (contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate) la o bază de calcul egală cu salariul minim brut pe țară în cazul veniturilor din salarii care se situează sub nivelul salariului minim brut pe țară, obținute în baza contractelor cu timp parțial de muncă (modificare care se aplică veniturilor din salarii obținute începând cu data de 1 august 2022).
2. Reintroducerea condiției privind realizarea de venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale, care trebuie îndeplinită începând cu 1 ianuarie 2023 de către persoanele juridice române pentru încadrarea în definiția microîntreprinderilor care pot beneficia de regimul fiscal simplificat specific acestora.

Cadrul legal modificat

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările aduse prin Ordonanța nr. 16/2022

ART. 47 - Definiția microîntreprinderii

(1) În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) *** A B R O G A T ***

b) *** A B R O G A T ***

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a **500.000 euro**. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;

d) *capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;*

e) *nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.*

f) *a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și/sau management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;*

g) *are cel puțin un salariat, cu excepția situației prevăzute la art. 48 alin. (3);*

h) *are asociați/acționari care dețin peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cel mult trei persoane juridice române care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, incluzând și persoana care verifică îndeplinirea condițiilor prevăzute de prezentul articol.*

Art. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului

(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și/sau management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile prezentului titlu.

Art. 146 - Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(...)

(5[^]6) Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor, în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial, calculată potrivit alin. (5), nu poate fi mai mică decât nivelul contribuției de asigurări sociale calculate prin aplicarea cotei prevăzute la art. 138 lit. a), art. 1381 alin. (1) și (2), art. 1382 alin. (1) sau art. 1383 alin. (1), după caz, asupra salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ.

ART. 168 - Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

(6[^]1) Prevederile art. 146 alin. (56)—(59) și ale art. 154 alin. (1) lit. r) și s) se aplică în mod corespunzător.”

Opinia Camerei Consultanților Fiscali

Cu privire la prima problematică – suprataxarea contractelor part time

Cu titlu prealabil precizăm că această așa zisă „măsură sau regulă anti abuz” a mai fost în vigoare în perioada 2017-2019 și subliniem că motivele, care au stat la baza eliminării ei începând cu 1 ianuarie 2020 prin Legea nr. 263/2019, sunt perfect valabile și astăzi, când, spre surprinderea întregului mediu de afaceri, ea a fost reintrodusă în Codul fiscal, ca fiind o măsură bună.

Astfel, potrivit *Expunerii de motive* care a stat la baza elaborării Legii nr. 263/2019 prin care a fost eliminată supraimpozitarea contractelor cu timp parțial de muncă, se specificau, în urmă cu cca doi ani și jumătate, următoarele:

“(...) Cele mai multe dintre măsurile de majorare ale unor impozite sau taxe au produs efecte negative, în special asupra capitalurilor românești, acestea materializându-se într-o pierdere constantă de competitivitate prin costuri, generată, în primul rând, prin:

(...)

- Creșterea costurilor fiscale cu forța de muncă, în special prin supra-impozitarea contractelor cu orar parțial de muncă, accentuând și mai puternic șomajul în rândul tinerilor, în special pentru categoria de vârstă 15-24 de ani

(...)

- Supra-impozitarea contractelor de muncă part-time a accentuat și mai puternic șomajul în rândul tinerilor (în special în rândul studenților și tinerilor absolvenți de liceu) și a accentuat munca la negru în unele sectoare de activitate.”

Considerăm că nu este justificat ca aceeași măsură care s-a dovedit nu numai dăunătoare economiei, dar și ineficientă din punct de vedere bugetar și pe care Parlamentul a eliminat-o în mod expres printr-o lege de abrogare, să fie repusă acum în legislația fiscală printr-o ordonanță a Guvernului, fără o minimă analiză a istoricului ei și mai ales fără o consultare transparentă și reală a mediului economic.

Concret, Camera Consultanților Fiscali apreciază că măsura, prin care veniturile din salarii obținute în baza contractelor cu timp parțial de muncă sunt suprataxate din perspectiva CAS și CASS, are cel puțin următoarele efecte negative:

- încetarea unui număr semnificativ de contracte de muncă cu timp parțial și implicit creșterea ratei șomajului și, în mod corespunzător, a cheltuielilor suportate de buget pentru plata indemnizațiilor de șomaj. Precizăm că aceste efecte au început deja să apară, multe dintre aceste contracte încetând cu data de 1 august 2022 (informație care poate fi verificată în Registrul de Evidență al Salariaților).
- încurajează munca nedeclarată „la negru”, care evident generează și o reducere a veniturilor încasate la bugetul statului.
- este o măsură fiscală rigidă, care nu recunoaște sau neglijează atât realitatea pieței muncii și, în aceeași măsură, specificul și necesitățile din foarte multe domenii de activitate, cât și prevederile din legislația muncii care permit încheierea unor astfel de contracte cu timp limitat.

- intervine practic în alegerea întreprinzătorilor cu privire la modul de organizare a propriilor afaceri, prin creșterea forțată a costului muncii, în această perioadă în care dificultatea menținerii în viață a multor afaceri, care au rezistat crizei pandemice, este sporită de creșterea scăpată de sub control a prețurilor, de inflația în creștere și de o inhibare a pieței, alimentată de spectrul unei noi crize economice și financiare, vehiculată din ce în ce mai mult.
- generează un deficit de imagine și o pierdere de încredere în autorități, întrucât este o prevedere profund inechitabilă și disproporționată, care stabilește obligația fiscală datorată prin raportare la o bază de impozitare nereală, majorată artificial chiar prin lege, plecând de la o prezumție de vinovăție inadmisibilă pe care statul o aplică asupra întregului mediu economic, fără să-l intereseze situația de fapt în condițiile în care principiile fiscalității, prevăzute chiar de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, sunt tocmai contrare.
- prevederea este cel puțin ciudată și apreciem noi incoerentă, și prin faptul că baza de impozitare majorată pentru contractele part time este stabilită prin lege la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară, doar în cazul CAS și CASS, iar calculul impozitului pe venitul din salarii se face la venitul part time (2-7 ore), așa cum contractul este și raportat în Revisal. Cel puțin așa înțelegem din textul OG 16. Oare ce explicație plauzibilă ar putea exista pentru această abordare diferită între baza de calcul a impozitului pe venit și baza de calcul a contribuțiilor sociale?
- prevederea este neclară și sub aspectul acordării prestațiilor sociale în condițiile în care suprataxarea la contribuții este suportată și plătită de angajator, contractul înregistrat în Revisal este însă cel cu durată reală (2-7 ore), și nu știm încă dacă D112 va face legătura cu CNP angajat pentru care angajatorul a plătit contribuția majorată sau, în cazul în care această legătură se va face, nu există certitudinea că prevederile din legea pensiilor sunt acoperitoare pentru acordarea punctajului lunar. Altfel, această suprataxare la contribuții sociale a contractelor part time ar fi mai degrabă doar o „taxă specială”, sancționatorie asupra angajatorilor (presupuși evazionști), care au îndrăznit să încheie contracte part time, potrivit legii și nevoii lor economice de la un moment dat.
- prevederea este eronată și abuzivă prin faptul că impune plata concomitentă a contribuțiilor la baza de impozitare majorată artificial pentru toți angajatorii (2 sau 3), în cazul unui angajat cu 2 - 3 contracte care nu însumează însă 8 ore, fără să prevadă și posibilitatea de regularizare, de altfel complicată, sau fără să stabilească un alt mecanism în asemenea situații.

Cu privire la cea de-a doua problematică - reintroducerea condiției privind realizarea de venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale, care trebuie îndeplinită începând cu 1 ianuarie 2023 de către persoanele juridice române pentru a fi eligibile să aplice impozitul pe venitul microîntreprinderilor, vă supunem atenției, succint, doar câteva aspecte esențiale, întrucât această prevedere a făcut obiectul unei scrisori ample, motivată în fapt și în drept, transmisă de Uniunea Profesiilor Liberale din România și către MF înainte de aprobarea în Guvern a Ordonanței 16/2022, [pe care o anexăm și prezentei](#).

Astfel, vă precizăm că legislația tocmai aprobată de Guvern nu cuprinde nicio definiție a veniturilor din consultanță și/sau management și nici măcar o trimitere la codurile CAEN vizate, ceea ce face extrem de dificil sau chiar imposibil de încadrat în aplicarea practică o gamă largă de servicii în sfera celor care se doresc a fi exceptate sau nu, acestea rămânând adesea să fie interpretate la discreția

exclusivă a inspectorilor fiscali, prevederea reintrodusă fiind evident neclară și lipsită de predictibilitate.

În al doilea rând, dacă ne raportăm la profesiile liberale reglementate în România de stat, prin lege proprie de organizare și funcționare, constatăm că dintre acestea, în mod inexplicabil, doar activitatea de consultanță fiscală este, cel puțin aparent, vizată de textul de lege aprobat de Guvern, lucru care vine în contradicție chiar cu nota de fundamentare a ordonanței în care, într-o manieră extrem de lapidară, se face doar o motivare generală referitoare la nivelul ridicat de rentabilitate al activităților exceptate. Este pentru toată lumea evident faptul că toate profesiile liberale reglementate, care își pot organiza activitatea și ca societăți persoane juridice, înregistrează rate de rentabilitate similare sau foarte apropiate. Astfel că această “extragere” a consultanței fiscale din multitudinea profesiilor liberale reglementate și exceptarea ei de la regimul fiscal al microîntreprinderilor, este total nefundamentată și profund discriminatorie.

Problema reală pe care o are administrația fiscală în prezent nu este însă aceea ca unele domenii de activitate înregistrează rate de rentabilitate mai mari decât altele prin specificul lor, ci aceea a disimulării unor activități care în realitate sunt de natură dependentă, în servicii prestate și facturate de microîntreprinderi, de regulă fără angajați, pentru a evita plata contribuțiilor sociale mari aferente salariilor. Serviciile și tipurile de activități care se pretează însă unor astfel de practici nu sunt cele corespunzătoare niciunei profesii liberale reglementate, activități care funcționează având la bază principiul independenței față de beneficiarul serviciului, așa după cum am explicat și argumentat pe larg în scrisoarea anterioară, [atașată prezentei](#).

Concluzii si propuneri

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, Camera Consultanților Fiscali apreciază că reintroducerea celor două măsuri legislative în Codul fiscal este nefundamentată în raport cu realitățile economiei și astfel dăunătoare acesteia, pe de o parte, iar pe de altă parte, este total inadecvată scopului declarat al autorităților statului, acela de reducere a evaziunii fiscale de creștere a veniturilor colectate la bugetul public.

Având în vedere lipsa de fundamentare și efectele negative asupra economiei argumentate în Opinia de mai sus, consideram că aceste măsuri reintroduse în Codul fiscal trebuie eliminate și înlocuite cu măsuri sistematice de administrare fiscală și control la nivelul ANAF și ITM, organe care au la dispoziție atât instrumentele legislative adecvate, cât și informațiile despre contribuabili și angajații acestora, necesare pentru identificarea cazurilor concrete de încălcare a legislației muncii și a celei fiscale, pentru instrumentarea și sancționarea punctuală a celor găsiți vinovați.

În aprecierea noastră, lipsa de capacitate administrativă, de organizare și de colaborare, care persistă la nivelul instituțiilor statului de foarte mulți ani, nu a fost niciodată și nu este nici acum, o motivație suficientă pentru a reintroduce la nivel de lege prevederi anacronice acestei perioade, care nu afectează decât contribuabili de bună credință, de altfel plătitori constanți de impozite și contribuții la nivelul prevăzut de legea fiscală.

Trebuie să înțelegem cu toții că evaziunea fiscală nu se combate doar prin lege, ci mai ales prin măsuri de control permanente, bine ținute pe baza analizelor de risc și bine organizate prin cooperarea reală a numeroaselor autorități cu competențe și atribuții în domeniu. Doar în acest mod

de abordare putem vorbi de o însănătoșire a mediului economic, prin eliminarea punctuală dar sistematică a concurenței neloiale reprezentată în cele mai multe cazuri și de elementele evazioniste.

În acest context, precizăm că Legea 53/2003 (Codul muncii) pune la dispoziția ITM prevederi aflate deja în vigoare, care sancționează drastic toate situațiile posibile de încălcare a legii în privința muncii la negru sau la gri, amenzile aplicabile angajatorilor fiind descurajatoare, respectiv – 20.000 lei /fiecare persoană fără contract de muncă sau fără ca acesta să fie transmis în Revisal; 10.000-15.000 lei/fiecare persoană pentru depășirea timpului de muncă înscris în contract.

De asemenea, potrivit aceluiași articol 260 din Codul Muncii, se poate aplica și sancțiunea complementară de suspendare a activității la locul de desfășurare a activității unde s-a făcut constatarea faptei, iar acesta nu poate fi redeschis decât după plata amenzii și contribuțiilor sociale aferente întregii perioade, altfel fapta devine infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 2 ani.

Mai mult, organele de control au la dispoziție informațiile privind toate încheierile, încetările și modificării numărului de ore din contractele de muncă la nivel de angajator și angajat (CUI și CNP) din Revisal, precum și informațiile privind veniturile și contribuțiile sociale datorate și achitate, de asemenea, la nivel de CUI și CNP din D112.

Referitor la cealaltă problemă supusă atenției dumneavoastră, aceea a exceptării consultanței (fiscale) de la regimul fiscal al microîntreprinderilor, așa după cum am prezentat pe larg în scrisoarea anterioară, atașată prezentei, există suficiente instrumente legale în vigoare la această dată, care fac posibilă identificarea disimulării activităților de natură dependentă, salarială în servicii facturate de către microîntreprinderi, respectiv art. 7 și 11 din Codul fiscal.

Iată că ambele măsuri legislative reintroduse în Codul fiscal nu au nicio justificare, evaziunea fiscală existentă putând fi combătută eficient prin aplicarea prevederilor existente, dar punctual și sistematic doar acolo unde legea este încălcată, altfel riscul de a crea nemulțumire și de a crește de fapt nivelul evaziunii fiscale, este major.

În aceste condiții propunem:

1. Eliminarea supra-taxării contractelor de muncă cu timp parțial și aplicarea unei baze de calcul pentru contribuțiile de asigurări sociale și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în funcție de salariul realizat și nu în funcție de salariul minim brut pe țară, **concomitent cu (i) îmbunătățirea și eventual înăsprirea legislației sancționatorii privind munca la negru, dacă organele de control apreciază necesar acest lucru pe baza expertizei și jurisprudenței în domeniu, (ii) îmbunătățirea temeiului legal și a procedurilor de colaborare interinstituțională aplicabilă, în scopul creșterii eficacității acțiunilor de control, (iii) precum și implementarea prin Ordin al președintelui ANAF a analizei de risc la nivel național, bazate pe criterii și clase de risc, în temeiul prevederilor art. 7 alin 5-13 din Codul de Procedură Fiscală, prevederi în vigoare din ianuarie 2019, dar neaplicate încă.**



2. Eliminarea condiției privind realizarea de venituri, altele decât cele din consultanță și/sau management, în proporție de peste 80% din veniturile totale, care trebuie îndeplinită începând cu 1 ianuarie 2023 de persoanele juridice române pentru încadrarea în definiția microîntreprinderii, **concomitent cu (i) implementarea procedurii de Analiză de risc menționată la pct. 1 de mai sus și utilizarea ei pe scară largă pentru identificarea situațiilor de disimulare a activităților dependente prin servicii facturate de microîntreprinderi, (ii) utilizarea în Analiza de risc și a informațiilor ce vor fi disponibile în sistemul RO e-factura, (iii) completarea art. 7 din Cod fiscal cu o prevedere care să clarifice aplicabilitatea celor 7 criterii de independență și în cazul activităților prestate și facturate de persoane juridice, nu numai în cazul persoanelor fizice cum s-ar putea înțelege acum și, astfel asigurarea aplicării sistematice și eficiente a prevederilor art. 7 și art. 11 din Codul Fiscal.**

Vă mulțumim anticipat!

Cu deosebită considerație,

Dan Manolescu

Președinte CCF