

Nr. 3948/26.08.2022

Doamnei RENATE WEBER,
AVOCATUL POPORULUI
Strada George Vraca 8, București 010146

Stimată doamnă Renate Weber,

Camera Consultanților Fiscali, organizație profesională de utilitate publică înființată ca persoană juridică de drept privat, fără scop lucrativ, în baza Ordonanței Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, aprobată prin Legea nr. 198/2002, vă supune atenției, în cele de mai jos, o analiză proprie realizată asupra 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 pentru economie și pentru cetățeni, dar și ineficiente din perspectiva bugetară, motive pentru care au fost și eliminate ulterior.

Analiza textelor în discuție, ale Ordonanței Guvernului nr. 16/2022, ne-a condus însă și la concluzia că prevederile acestora sunt neconstituționale, fapt pentru care ne adresăm dumneavoastră cu rugămintea de a dispune o analiză și o verificare de specialitate a constituționalității, potrivit competențelor legale ale instituției pe care o conduceți.

Cele două măsuri legislative vizate sunt următoarele:

1. Reintroducerea **obligăției 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 în ce privește cele două prevederi supuse analizei

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările aduse prin Ordonanța Guvernului 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.**

(5[^]7) Prevederile alin. (5[^]6) nu se aplică în cazul persoanelor fizice aflate în una dintre următoarele situații:

a) sunt elevi sau studenți, cu vârsta până la 26 de ani, aflați într-o formă de școlarizare;

b) sunt ucenici, potrivit legii, în vârstă de până la 18 ani;

c) sunt persoane cu dizabilități sau alte categorii de persoane cărora prin lege li se recunoaște posibilitatea de a lucra mai puțin de 8 ore pe zi;

d) **au calitatea de pensionari pentru limită de vârstă în sistemul public de pensii, cu excepția pensionarilor pentru limită de vârstă care beneficiază de pensii de serviciu în baza unor legi/statute speciale, precum și a celor care cumulează pensia pentru limită de vârstă din sistemul public de pensii cu pensia stabilită în unul dintre sistemele de pensii neintegrate sistemului public de pensii;**

e) realizează în cursul aceleiași luni venituri din salarii sau asimilate salariilor în baza a două sau mai multe contracte individuale de muncă, iar baza lunară de calcul cumulată aferentă acestora este

cel puțin egală cu salariul de bază minim brut pe țară.

(5⁸) În aplicarea prevederilor alin. (5⁷), angajatorul solicită documente justificative persoanelor fizice aflate în situațiile prevăzute la alin. (5⁷) lit. a), c) și d), iar în cazul situației prevăzute la alin. (5⁷) lit. e), procedura de aplicare se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor.

(5⁹) În cazul în care contribuția de asigurări sociale calculată potrivit alin. (5) este mai mică decât contribuția de asigurări sociale stabilită potrivit alin. (5⁶), diferența se suportă de către angajator/plătitorul de venit în numele angajatului/beneficiarului de venit.

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

(6¹) 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 antiabuz” 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 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, sunt perfect valabile și astăzi, când, spre surprinderea persoanelor angajate și a 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 suprataxarea contractelor cu timp parțial de muncă, se specificau 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.”

Concret, Camera Consultanților Fiscali apreciază că măsura, prin care veniturile din salarii obținute în baza contractelor cu timp parțial de muncă sunt suprataxate prin raportare la o bază de impozitare artificială din perspectiva CAS și CASS, ridică următoarele probleme, inclusiv de constituționalitate, astfel:

- **Determină încetarea unui număr semnificativ de contracte de muncă cu timp parțial și implicit creșterea ratei șomajului în rândul acestei categorii de angajați 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 contractele part-time încetând cu data de 1 august 2022 (informație care poate fi verificată în Registrul de Evidență al Salariaților - Revisal. Potrivit informațiilor publice disponibile **numărul contractelor de muncă part-time încetate până acum se ridică la cca. 108.000).**

Apreciem că astfel este afectat unul din drepturile fundamentale stabilite prin Constituția României, respectiv prin art. 41. Potrivit acestei prevederi constituționale „dreptul la muncă nu poate fi îngrădit”, iar „alegerea locului de muncă este liberă”.

În condițiile în care Codul muncii reglementează și posibilitatea ca munca salariată să se desfășoare pe o durată mai mică de 8 ore pe zi, cetățeanul este liber să aleagă durata de muncă în funcție de posibilitățile și necesitățile sale și evident ale angajatorului său. Alineatul (3) al aceluiași articol 41 reglementează doar o durată normală a unei zile de muncă, aceasta fiind „în medie de cel mult 8 ore pe zi”, iar Codul muncii conține, de asemenea, prevederi care limitează doar durate maxime ale zilei de muncă, voința legiuitorului fiind aceea de a proteja salariații în situații în care aceștia ar fi obligați de angajatori să muncească într-o zi un număr de ore mai mare decât cel considerat rezonabil în raport de capacitatea de muncă a omului. Aceste prevederi ne întăresc convingerea că regimul fiscal al contractelor de muncă part-time, așa cum a fost stabilit prin O.G. nr. 16/2022, afectează dreptul cetățenilor la alegerea unui loc de muncă cu durată mai mică de 8 ore pe zi, tocmai prin faptul că în această situație obligă angajatorul să suporte plata către buget a unor contribuții sociale calculate artificial, la nivelul unui venit pentru 8 ore pe zi, care nu corespunde cu prestația de care angajatorul a beneficiat din partea salariatului și determinându-l astfel să nu mai încheie contracte cu timp limitat sau, după caz, să le înceteze, așa cum am arătat mai sus.

Considerăm că este inadmisibil ca aceeași prevedere care a mai fost legiferată de Guvern prin ordonanță doar cu câțiva ani în urmă și care s-a dovedit nu numai dăunătoare economiei și cetățenilor României, dar și inefficientă din punct de vedere bugetar și pe care, mai mult, Parlamentul a eliminat-o în mod expres, începând cu 1 ianuarie 2020 prin lege (Legea nr. 263/2019), să fie repusă din nou în legislația fiscală prin altă Ordonanță a Guvernului, fără o minimă analiză a istoricului ei și mai ales fără o consultare transparentă și reală a mediului economic.

Apreciem că și acest mod de legiferare adoptat de Guvern prin repunerea, prin intermediul unei ordonanțe simple, a textului relativ recent eliminat de Parlament prin lege, este criticabil sub aspectul constituționalității, întrucât putem constata că practic Guvernul înfrânge voința Parlamentului care, potrivit art. 61 din Constituția României, este „unica autoritate legiuitoare a țării”, iar pe de altă parte această măsură fiscală nu a fost expres prevăzută nici în programul de guvernare aprobat de Parlament, potrivit art. 102 din Constituția României, și nici în legea de abilitare a Guvernului pentru vacanța parlamentară din vara acestui an, așa cum prevede art. 108 alineatul (3) din Constituția României: *„(3) Ordonanțele se emit în temeiul unei legi speciale de abilitare, în limitele și în condițiile prevăzute de aceasta.”*

Față de prevederile imperative ale art. 61 din Constituție, dacă s-ar recunoaște Executivului dreptul de a schimba printr-o Ordonanță voința suverană a Parlamentului exprimată într-o lege, aceasta ar echivala cu anihilarea monopolului legislativ recunoscut Parlamentului și cu o subordonare a acestuia față de Guvern. Aceasta face ca Ordonanța nr. 16/2022 să fie neconstituțională prin raportare la prevederile art. 1 alineatul (4) din Constituție, potrivit cărora „Statul se organizează potrivit principiului separației și echilibrului puterilor”.

- Încurajează munca nedeclarată („la negru”), fenomen deja existent de multă vreme în economia României, tocmai din cauza nivelului de taxare ridicat al muncii comparativ cu majoritatea țărilor europene, care evident va genera 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 reale din foarte multe domenii de activitate, fiind și în necorelare sau chiar contradicție cu 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, **determinând reducerea sau contracția activităților economice 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.

Apreciem că astfel este afectat dreptul fundamental prevăzut de art. 45 din Constituția României, potrivit căruia „Accesul liber al persoanei la o activitate economică, libera inițiativă și exercitarea acestora în condițiile legii sunt garantate.”

- 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 antreprenorilor ca angajatori și, în aceeași măsură, asupra cetățenilor ca angajați, fără să-l intereseze situația de fapt în care aceștia muncesc efectiv (2 – 7 ore sau 8 ore) în condițiile în care principiile fiscalității, prevăzute chiar de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, sunt tocmai contrare.

Apreciem că prin acest mod de stabilire artificială a unei baze de impunere, care evident nu corespunde realității de fapt în care angajatul part-time desfășoară activitatea sub aspect temporal și implicit al nivelului veniturilor obținute, textul de ordonanță în discuție încalcă flagrant prevederile art. 56 alin (2) din Constituția României, potrivit cărora „Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale”. Or, această prevedere face tocmai contrariul față de principiul constituțional, stabilind o sarcină fiscală mai mare în raport cu venitul efectiv realizat de angajat, care, în mod firesc și principal, ar fi trebuit să reprezinte baza de impunere.

- 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 O.G. nr. 16/2022. 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 (presupui evazionisti), 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.

Astfel, statul încasează de două sau chiar trei ori, după caz, această suprataxă pentru același angajat part-time, **prevederea încălcând și sub acest aspect prevederile art. 56 din Constituție.**

- **Prin alineatul (5⁷) al art. 146, nou introdus**, sunt stabilite excepțiile de la suprataxarea contractelor de muncă part-time, iar litera d) a acestui alineat prevede exceptarea angajaților care au calitatea de pensionari pentru limită de vârstă în sistemul public de pensii. O asemenea exceptare ar putea fi justificată, întrucât pentru această categorie de cetățeni nu ar mai fi „necesară constrângerea” de a avea un contract de muncă cu normă întreagă, deoarece aceștia fac parte deja dintr-un sistem de asigurări sociale pentru pensie.

Doar că exceptarea pensionarilor conține și o excepție la excepție, prin care pensionarii pentru limită de vârstă care beneficiază de pensii de serviciu în baza unor legi/statute speciale, precum și cei care cumulează pensia pentru limită de vârstă din sistemul public de pensii cu pensia stabilită în unul dintre sistemele de pensii neintegrate sistemului public de pensii, sunt supuși regulii de suprataxare a contractelor de muncă part-time, dacă au încheiate asemenea contracte. Apreciem că această prevedere este profund discriminatorie, întrucât tratează în mod diferit aceeași categorie de cetățeni – pensionari pentru limită de vârstă, aflați în situații similare, în funcție de tipul pensiei de care beneficiază, de altfel potrivit legii, și astfel prevederea este evident discriminatorie în raport cu art. 16 din Constituție și, de asemenea, afectează dreptul acestora la muncă, ceea ce aduce atingere art. 41 din Constituție.

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 următoarele aspecte:

Facem încă de la început precizarea că, în condițiile unei argumentații extrem de lapidare și confuze pe care o găsim în nota de fundamentare a ordonanței și a unui text legal lipsit de claritate și predictibilitate, este foarte greu de ghicit care este intenția reală de reglementare și, mai ales, este greu de înțeles cum se va aplica efectiv aceasta prevedere. Astfel, **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, existând o gamă largă de servicii în sfera celor care se doresc a fi exceptate sau poate nu, acestea rămânând probabil să fie interpretate la discreția exclusivă a inspectorilor fiscali, prevederea reintrodusă fiind evident neclară și lipsită total de predictibilitate.**

Astfel, într-o primă accepțiune, interpretând textul exceptării în sens restrâns, se poate înțelege că acesta ar urma să vizeze doar acele activități din Clasificația activităților economice (CAEN) în a căror denumire apare expres noțiunea de „consultanță”, situație în care ar fi afectate doar câteva activități din CAEN, printre care se remarcă cea de „consultanță fiscală”, care ar fi și singura afectată dintre toate activitățile aferente profesiilor libere reglementate prin lege.

Într-o a doua accepțiune, ținând seama și de cele câteva elemente prezente în nota de fundamentare a Ordonanței Guvernului nr. 16/2022, cu referire la această propunere de modificare, se poate însă înțelege că exceptarea ar viza toate acele servicii facturate de microîntreprinderi care, pe fond, din perspectivă substanțială, ar putea fi asimilate cu relativă ușurință unei activități de consultanță, de asistență și/sau sprijin de specialitate oferite clientului pentru ca acesta să poată lua o decizie într-un domeniu sau altul.

Exemplificăm doar câteva situații elocvente: opinia juridică oferită de o societate de avocatură clientului pentru ca acesta să decidă dacă încheie sau nu un contract, opinia de specialitate oferită de o societate de proiectări (arhitectură) cu privire la construcția unui imobil, opinia unei societăți de evaluare sau de expertiză contabilă oferită clientului cu privire la valoarea reală a unei societăți pentru ca acesta să poată decide asupra achiziției acesteia, opinia unei societăți specializată în IT cu privire la achiziția unui sistem informatic etc. Și, de ce nu, opinia unui medic dintr-o clinică, societate medicală, oferită pacientului în urma unei „consultații”, printr-o scrisoare medicală ce conține diagnosticul și tratamentul recomandat?

Iată că, doar la prima vedere, această excepție introdusă în ordonanță ar putea să pară un aspect tehnic cu relevanță restrânsă, în realitate însă, ea face parte din acele „măsuri” care lovesc în perspectivele de modernizare a cadrului fiscal autohton, cu efecte negative atât la nivelul unei profesii sau la nivelul a foarte multe profesii, cât și al contribuabilului, și chiar al administrației fiscale, pe lângă faptul că reprezintă o discriminare inexplicabilă și foarte bizară.

În al doilea rând, **dacă ne raportăm la profesiile liberele reglementate în România de către stat, prin lege 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 liberele 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 liberele reglementate și exceptarea ei de la regimul fiscal al microîntreprinderilor, este total nefundamentată și profund discriminatorie.**

În aceste condiții apreciem că prevederea supusă analizei contravine prevederilor art. 16 din Constituția României, potrivit căroră „cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și discriminări”.

Precizăm că numărul total de membri ai UPLR este de cca 80.000 de profesioniști, iar numărul membrilor Camerei Consultanților Fiscali este de cca 6.000 de profesioniști, care ar putea fi afectați de această așa-zisă „măsură legislativă antiabuz”.

Începând din 2018, din momentul în care și societatea cu venituri din consultanță (indiferent de proporția în care realiza aceste venituri) a intrat în rândul microîntreprinderilor, a crescut considerabil numărul micilor furnizori de consultanță fiscală organizați în societăți, oferind servicii accesibile unei palete tot mai largi de contribuabili. Cel mai important aspect de remarcat, în contextul prezentului de act normativ este că, acest lucru s-a realizat fără ca numărul și volumul activităților de consultanță desfășurate ca activitate independentă individuală să scadă, ci din contră și trendul acesteia a fost unul de creștere moderată, dar sistematică în ultimii cinci ani. Apreciam că aceasta nu poate fi decât o veste bună pentru o administrație fiscală care are nevoie de creșterea gradului de conformare fiscală a contribuabililor, în condiții de eficiență a colectării (aspect esențial mai ales într-un sistem declarativ și complex de impozitare).

Practica europeană și internațională arată că un sistem fiscal modern nu poate funcționa la întreaga capacitate în absența instituției consultantului fiscal. Prin misiunea sa, consultantul fiscal este profesionistul care oferă clientului-contribuabil, în primul rând, servicii de conformare fiscală! Direct spus, în absența consultantului fiscal, contribuabilul pierde pentru că nu poate beneficia de întreaga paletă de deduceri pentru care este eligibil, iar astfel mecanismul fiscal nu-și îndeplinește rolul prevăzut în economie. De cealaltă parte, statul este direct interesat de prezența unui consultant fiscal care să certifice că respectivul contribuabil este preocupat să-și plătească impozitele în litera și spiritul legii (altminteri tot mai complexe).

De altfel, în această notă de pragmatism, chiar ANAF a implementat, în temeiul art. 104 din Codul de procedură fiscală (prin Ordinul nr. 3635/2015), ca opțiune pentru contribuabili, instituția certificării de către un consultant fiscal a declarațiilor fiscale, inclusiv a declarațiilor fiscale rectificative, anterior depunerii acestora la organul fiscal. Cu alte cuvinte, cu cât mai mulți consultanți activi pe piață, cu atât serviciul lor devine mai accesibil contribuabililor corecți, ajutând astfel administrația fiscală să se concentreze asupra celor incorecți!

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 libere reglementate, activități care funcționează având la bază principiul independenței față de beneficiarul serviciului, liber profesioniștii prestand activități specifice, de regulă, concomitent pentru mai mulți clienți, în condiții de independență față de aceștia.

Din perspectiva profesională, care ne permite atât cunoașterea legislației, dar și a realităților economice, nu numai că înțelegem, dar considerăm justificată preocuparea legiuitorului de a limita exploatarea abuzivă a regimului fiscal al microîntreprinderii, în cazul acelor contribuabili care, sub paravanul unei multitudini de denumiri și forme a contractelor de servicii încheiate cu microîntreprinderi (de asistență – tehnică, juridică, a conducerii, de consultanță, de monitorizare, de supraveghere, de management, de consultanță în management etc.) maschează în fapt o relație de dependență care mai degrabă ar fi trebuit transpusă într-un contract de muncă, într-un raport de ordin salarial.

Apreciem însă că, această preocupare firească a fiscoi ar trebui să se manifeste în primul rând prin implementarea unui “sistem de administrare a contribuabililor pe bază de clase de risc fiscal, în care măsurile de administrare fiscală, inclusiv cele de control, vor fi adaptate riscului fiscal aferent fiecărei clase de contribuabili” (obligație asumată de altfel abia acum și prin PNRR, dar al cărui temei legal a fost creat în Codul de procedură fiscală la art. 7 încă din anul 2018, unde a fost stabilit și un termen de implementare efectivă de 90 de zile, termen depășit cu nu mai puțin de 4 ani!).

În concluzie, dacă aceasta este problema reală care trebuie rezolvată – evitarea disimulării unor activități dependente în servicii facturate de microîntreprinderi – atunci, fără îndoială, nu această repunere în Codul fiscal a unei prevederi, care în urmă cu cca. 5 ani a fost eliminată pentru că se dovedise ineficientă și discriminatorie, este soluția corectă și eficientă de rezolvare.

Astfel, Codul fiscal are deja prevederi clare care permit recalificarea unor activități derulate în baza unor contracte formale de servicii, atunci când aceste activități nu întrunesc cel puțin patru din cele șapte criterii de independență. Desigur că, și aceste prevederi se aplică în cadrul activităților de administrare fiscală în situațiile în care starea de fapt și probele administrate confirmă fenomenul de disimulare și impun acest lucru. De asemenea, și procedura fiscală dispune de reguli antiabuz care fac posibilă aplicarea tratamentului fiscal corespunzător conținutului economic al unei operațiuni chiar dacă forma juridică a acesteia este disimulată.

Iată că, legislația fiscală pune de mai mulți ani la dispoziția administrației fiscale, atât definiții suficient de clare, precum și reguli antiabuz care fac posibilă rezolvarea acestei probleme a disimulării activităților dependente prin intermediul microîntreprinderilor, dar prin măsuri de administrare fiscală și nu printr-o exceptare legislativă nefundamentată și total lipsită de predictibilitate și de eficiență, în forma în care a fost ea reglementată la art. 47 alin. (1) Cod fiscal, prin O.G. nr. 16/2022.

De altfel, în aprecierea noastră această prevedere reintrodusă în Codul fiscal aduce atingere unui drept fundamental prevăzut în articolul 45 din Constituția României, potrivit căruia „Accesul liber al persoanei la o activitate economică, liberă inițiativă și exercitarea acestora în condițiile legii sunt garantate”, întrucât limitează accesul la o activitate economică consultanților fiscali, care dețin și administrează societăți de consultanță fiscală, prin obligarea lor la aplicarea unui regim fiscal, diferit, mai împovăraător comparativ cu cel aplicat celorlalte categorii de liber profesioniști.

În lipsa unei astfel de abordări bazate pe măsuri sistematice de administrare fiscală care să vizeze fondul problemei, utilizându-se instrumente legislative existente deja, așa după cum am arătat mai sus, apare următoarea întrebare din practică – ce se întâmplă cu acea consultanță care e chiar ... consultanță, când serviciul este real și, mai mult decât atât, acesta este prin definiție bazat pe independența dintre prestator și client? Este oare corect și echitabil ca acest serviciu să fie exclus de la un regim fiscal simplificat de care, în schimb, pot beneficia foarte multe servicii similare sau asemănătoare?

Exact acesta este cazul consultanței fiscale: prin însăși legea de înființare și funcționare a acestei profesii, pe model european, activitatea de consultanță fiscală se exercită exclusiv de un membru al comunității profesionale (Camera Consultanților Fiscali), persoană fizică sau juridică, în baza autorizării organismului profesional și a unei pregătiri de specialitate la intrarea în profesie și, mai mult, o pregătire continuă obligatorie asigurată de organismul profesional. În același timp, se poate vorbi de consultanță fiscală doar în baza unui raport juridic de independență între consultant și persoanele fizice sau juridice cărora le acordă consultanță.

Aceste condiționalități sunt în ultimă instanță minime măsuri de protecție prin care chiar statul, prin legea de organizare și funcționare a profesiei, s-a asigurat că profesia de consultant fiscal este practică doar de cei care înțeleg pe deplin responsabilitățile acestui statut (a se vedea și răspunsul Camerei Consultanților Fiscali către Consiliul Concurenței, atașat la prezenta). Astfel, consultanța fiscală are un loc bine definit și delimitat în cadrul consultanței de afaceri la modul general (recunoscută inclusiv prin clasele de încadrare CAEN). Iar, din această perspectivă, nu poate fi considerată decât ca fiind discriminatorie și în ultimă instanță abuzivă, orice îngrădire a accesului consultanței fiscale la un regim fiscal accesibil unor alte activități care oferă cel puțin aceleași garanții de independență și substanță economică.

Mai mult, suntem în fața unei măsuri care nu a fost explicată și justificată coerent și plauzibil nici măcar prin nota de fundamentare a Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 – Extras din nota de fundamentare:

”Microîntreprinderile pot desfășura oricare dintre activitățile ce se regăsesc în Clasificarea activităților din economia națională – CAEN, analizele efectuate din această perspectivă asupra rentabilității activității economice desfășurate și a sarcinii fiscale relevând faptul că, persoanele juridice care desfășoară activități din codul M – 6 Activități profesionale, științifice și tehnice, care necesită un înalt grad de pregătire punând la dispoziția beneficiarilor cunoștințe și competențe specializate (cazul consultanței fiscale – nota CCF), reprezintă cel mai mare număr de persoane cu rate ridicate de rentabilitate a activității. Prin urmare, având în vedere aceste împrejurări, se propune limitarea aplicării acestui regim de impozitare pentru persoanele juridice care obțin venituri din consultanță și management în cazul cărora veniturile de asemenea natură nu pot depăși 20% din totalul veniturilor obținute”.

Din această fundamentare rezultă că, motivul exceptării ar fi faptul că, activitățile aparținând codului M, profesionale, științifice și tehnice, sunt corespunzătoare unui înalt grad de cunoștințe profesionale și competențe specializate, iar acest lucru le conferă un nivel de rentabilitate mai ridicat, probabil decât media. Dacă acesta este motivul real al exceptării și nu cel al disimulării muncii dependente, așa cum am prezentat în ipoteza noastră anterioară, nici în acest caz, soluția legislativă adoptată prin

ordonanță, nu este doar nejustificată, ci și total lipsită de logică, chiar în raport cu cele precizate în nota de fundamentare.

Astfel, cu toate că în fundamentarea Ministerului Finanțelor argumentul prezentat este acela al „ratelor ridicate de rentabilitate ale activităților din Codul M - Activități profesionale, științifice și tehnice”, textul legal folosește expresia „**veniturile din consultanță și/sau management**” pentru a construi practic această excepție de la aplicarea regimului fiscal de microîntreprindere, condiția fiind aceea că, veniturile din aceste activități să nu depășească 20% din totalul veniturilor, fără să facă însă nicio precizare concretă a codurilor CAEN vizate, lipsind astfel de predictibilitate norma fiscală de exceptare, în condițiile în care, în Clasificația activităților din economia națională există mai multe poziții în care apar aceste două noțiuni, dar și alte poziții care nu folosesc în denumire aceste două noțiuni, dar care prin conținutul activităților efectiv desfășurate pot fi similare.

Așadar, în aplicare ar putea să apară interpretări multiple. Potrivit normelor legislative, excepțiile sunt de strictă aplicare și astfel, reglementarea lor trebuie făcută cu mare precizie în textele legale. De altfel, acest lucru este realizat corect în multe alte articole ale Codului fiscal și chiar în cazul propunerii de modificare de la alineatul (2) al aceluiași articol 47.

Activitatea de consultanță fiscală se desfășoară în baza autorizării de către societăți, la ONRC, a codului „**CAEN 6920 - Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal**”. Dacă din textul de ordonanță se înțelege că veniturile din activități contabile și veniturile din activități de audit financiar sunt compatibile, să spunem așa, indiferent de ponderea acestora, cu regimul fiscal al microîntreprinderilor și doar veniturile din consultanță fiscală nu sunt compatibile cu acest regim, **atunci reglementarea ar fi discriminatorie chiar în cadrul aceluiași cod CAEN.**

Aplicarea unui regim fiscal diferit doar pentru activitatea de consultanță fiscală dintre cele trei activități liberale reglementate prin lege, activități care funcționează și sub același cod CAEN, este absolut fără nicio justificare chiar prin prisma notei de fundamentare a ordonanței, întrucât toate cele trei activități, pe de o parte, sunt corespunzătoare unei profesii liberale reglementate prin lege, iar pe de altă parte, înglobează un nivel înalt de cunoștințe profesionale și specializare, și înregistrează rate de rentabilitate similare sau foarte apropiate.

Mai mult, la nivel practic, în această ipoteză este foarte posibilă apariția unor transferuri artificiale ale veniturilor din activității de consultanță fiscală spre celelalte două activități din cadrul aceluiași cod CAEN prin includerea acestora în facturile reprezentând servicii de contabilitate și, de ce nu, chiar de audit financiar, luând în considerare faptul că, în mare parte consultanții fiscali dețin și calitatea de experți contabili și/sau auditori financiari.

În acest context, al unor caracteristici similare din perspectiva nivelului înalt de specializare, al independenței în raport cu beneficiarul prestației și al marjei profitului contabil, superioară activităților clasice de producție sau comerț, trebuie să precizăm că, activitățile specifice tuturor profesiilor liberale derulate individual sau organizate juridic în societăți persoane juridice, se încadrează în aceiași parametri de calificare, independență și rentabilitate, fără ca acestea să fie însă exceptate de la regimul fiscal al microîntreprinderilor prin această ordonanță. (De exemplu: activități de audit, de avocatură, de notariat, de evaluare, de contabilitate, de arhitectură, organizarea insolvenței, executarea creanțelor, activități medicale, mediatorii ș.a.m.d.).

De altfel, la nivelul economiei naționale există numeroase alte activități și în afara celor corespunzătoare profesiilor liberale reglementate, care presupun, de asemenea, nivele înalte de calificare sau specializare, cheltuieli materiale reduse și care înregistrează rate mai ridicate de rentabilitate, dar nici acestea nu sunt exceptate de la regimul fiscal al microîntreprinderilor prin ordonanță. Iată doar câteva exemple: activitățile din domeniul IT, activitățile de natură tehnică – de asistență tehnică, de mentenanță și chiar unele de reparații, activități de proiectare și peisagistică, activități de intermediere și comisionariat, studii de fezabilitate, oportunitate și altele asemenea, formarea profesională și lista poate continua foarte mult.

Considerăm nefundamentată, nejustificată și inacceptabilă abordarea ordonanței prin care se „extrage” consultanța fiscală din multitudinea de profesii libere reglementate și din multitudinea de alte activități economice cu caracteristici similare, cel puțin din punct de vedere al nivelului rentabilității, și mai mult apreciem că acest mod de abordare poate aduce atingere principiului justei așezări a sarcinii fiscale statuat de art. 56 din Constituția României, în citirea și interpretarea lui coroborată cu art. 135 - Economia, din legea fundamentală, potrivit căruia:

„(1) Economia României este economie de piață, bazată pe libera inițiativă și concurență.

(2) Statul trebuie să asigure:

a) libertatea comerțului și protecția concurenței loiale.”

Or, această exceptare discriminatorie și neconcurențială de la regimul fiscal al microîntreprinderilor, conduce și la o așezare injustă a sarcinii fiscale în cazul activității exceptate în raport cu celelalte activități similare, dar neexceptate.

Orice eventuală discriminare a consultantului fiscal ar fi nu doar abuzivă, dar va ajunge să afecteze inclusiv administrația fiscală, eforturile de modernizare ale acesteia, Camera Consultanților Fiscali fiind, pe de o parte, într-un parteneriat istoric și benefic atât cu Ministerul Finanțelor, cât și cu ANAF, încheiat în scopul îmbunătățirii permanente a legislației și procedurilor fiscale prin valorizarea expertizei practice a reprezentanților Camerei, inclusiv în pregătirea profesională continuă a funcționarilor fiscali, iar pe de altă parte, fiind interfața dintre contribuabil și administrația fiscală, cu menirea de a asigura colectarea corectă și echilibrată a impozitelor la bugetul public.

Legiferarea prevederii privind exceptarea în cazul activităților de „consultanță și/sau management” de la regimul fiscal simplificat al microîntreprinderilor, trecând peste argumentele prezentate mai sus, făcea obligatorie precizarea în motivarea măsurii din nota de fundamentare a numărului de contracte de servicii de consultanță fiscală, precum și a valorii totale a acestora, încheiate de societăți de consultanță fiscală organizate ca microîntreprinderi, cu societăți beneficiare, contracte dovedite potrivit legii că disimulează o activitate dependentă a unui consultant fiscal, în raport cu societatea beneficiară.

Mai mult, prezentarea acestor informații statistice în fundamentarea propunerii legislative era necesar a fi făcută în mod comparativ cu toate celelalte activități libere menționate și cu celelalte activități economice exemplificate, tocmai pentru a se justifica această „extragere” a consultanței fiscale din lista profesiilor libere și a activităților economice, pentru a fi exclusă de la regimul fiscal al microîntreprinderilor. O astfel de fundamentare este întotdeauna obligatorie, atunci când se reglementează acest tip de excepții de la regula generală, tocmai pentru a arăta nivelul major de semnificație al unui fenomen care se produce pe scară largă la nivel național, de obicei prin abuz de lege, și care generează prejudicii bugetare importante la nivel național.

Altfel, dacă aceste elemente nu pot fi demonstrate în fundamentarea măsurii, astfel de soluții legislative nu pot fi considerate decât disproporționate și lipsite de realism.

Dacă intenția de reglementare ar fi cea în sens larg, care să vizeze toate domeniile, activitățile și specializările care oferă clienților și, respectiv, facturează opinii de specialitate, care substanțial pot însemna o formă specifică de consultanță, așa cum am exemplificat mai sus, atunci semnalăm dificultățile majore de aplicare și riscurile unor noi abuzuri ale administrației fiscale, pentru că doar aceasta din urmă ar fi cea care ar urma să evalueze, să analizeze și, eventual, să recalifice tranzacțiile reprezentate de sute de mii de facturi, din diverse domenii de activitate care, doar aparent, după denumire, nu ar îngloba și elemente de consultanță.

Concluzii și soluții privind aspectele strict fiscale

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, Camera Consultantilor 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, considerăm 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 introduce sau 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 nr. 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, amenziile 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 modificările 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 problematică supusă atenției dumneavoastră, aceea a exceptării consultanței (fiscale) de la regimul fiscal al microîntreprinderilor, precizăm că, și în acest caz, 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.



Concluzii și solicitări privind aspectele de constituționalitate

Având în vedere faptul că analiza celor două prevederi legislative, prezentate pe larg în cele de mai sus, ne-a condus la concluzia că ambele sunt susceptibile de neconstituționalitate în raport cu prevederile articolelor 1 alineatul (4), 16, 41, 45, 56, 61, 102, 108 și 135 din Constituția României, potrivit argumentelor de fapt și de drept pe care le-am menționat pentru fiecare situație și încadrare în parte, vă rugăm să supuneți și dumneavoastră propriei analize de specialitate textele de ordonanță analizate de noi, iar în cazul în care concluziile noastre se confirmă, vă rugăm ca, în virtutea competențelor dumneavoastră legale, să procedați la ridicarea unei excepții directe de neconstituționalitate pentru cele două prevederi ale Ordonanței Guvernului nr. 16/2022, care fac obiectul prezentei sesizări.

Vă mulțumim anticipat!

Cu deosebită considerație,

Dan Manolescu

Președinte Camera Consultanților Fiscali



ROMÂNIA
Avocatul Poporului

Str. George Vraca nr. 8, Sector 1, București
www.avp.ro

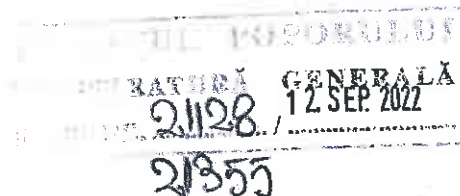


Tel.: +40-21-312.71.01, Fax: +40-21-312.49.21, E-mail: avp@avp.ro

Tel. dispecerat: +40-21-312.71.34, E-mail: petitii@avp.ro

Serviciul contencios constituțional, recurs în interesul legii, contencios administrativ și juridic, analiză acte normative, relații externe și comunicare
Nr. 21128/21355/2022

Domnului MANOLESCU Dan
Președinte
Camera Consultanților Fiscali
E-mail: office@ccfiscali.ro



Stimate domnule MANOLESCU Dan,

Adresele transmise instituției Avocatul Poporului, prin care solicitați sesizarea Curții Constituționale cu privire la dispozițiile **Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale**, în ceea ce privește:

- 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) și
- 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 acestor,

au fost înregistrate la instituția Avocatului Poporului sub **nr. 21355 din data de 31 august 2022** și **nr. 21128 din data de 29 august 2022**.

Făță de solicitarea formulată, facem mențiunea că, instituția Avocatul Poporului a mai fost sesizată cu privire la dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 16/2022.

În acest sens, vă transmitem anexat prezentei **Răspunsul colectiv nr. 19693 din data de 9 august 2022** cuprinzând concluziile analizei realizată cu privire la aspectele sesizate. Răspunsul colectiv indicat poate fi consultat, în formă integrală, și pe site-ul instituției Avocatul Poporului, ..., la secțiunea *Activitatea AVP, Răspunsuri colective, anul 2022*.

Sef Serviciu Contencios,

Emma Turtoi

Întocmit, Consilier, Linda Zenovia TIMOFAN



ROMÂNIA

Avocatul Poporului

Str. George Vraca nr. 8, Sector 1, București
www.avp.ro



Tel.: +40 21 312.71.01, Fax: +40 21 312.49.21, E-mail: avp@avp.ro
Tel. dispecerat: +40-21-312.71.34, E-mail: petitii@avp.ro

AVOCATUL POPORULUI
REGISTRATURĂ GENERALĂ
IEȘIRE Nr. 19693/.....9. AUG. 2022

RĂSPUNS COLECTIV

la sesizările primite din partea liderilor unor partide parlamentare și din partea unor persoane fizice cu privire la neconstituționalitatea *Ordonanței de Guvern nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale*

Cu privire la numeroasele sesizări înregistrate la instituția Avocatul Poporului, având ca obiect neconstituționalitatea *Ordonanței de Guvern nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale*, vă aducem la cunoștință următoarele aspecte:

a) În ceea ce privește *critica potrivit căreia actul normativ criticat modifică dispozițiile cu caracter organic referitoare la regimul proprietății, organizarea administrației publice locale, regimul general privind raporturile de muncă, sindicatele, patronatele și protecția socială*, reținem că, în realitate, obiectul de reglementare al *Ordonanței de Guvern nr. 16/2022*, care este reprezentat de modificarea unor categorii de contribuții financiare (impozite, taxe, alte contribuții) datorate fie de persoane fizice, fie de persoane juridice.

Este adevărat că legea modificată (*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal*) a fost adoptată de Parlamentul României, în condițiile art. 77 alin. (2), cu respectarea prevederilor art. 75 și ale art. 76 alin. (1) din Constituție, deci în regim de lege organică, însă, potrivit sistemului Legii fundamentale, *calificarea legilor ca fiind organice se face expres prin textele constituționale, iar nu pe cale de interpretare*. Art. 73 alin. (3) din Constituție prevede majoritatea domeniilor care sunt supuse reglementării prin lege organică. Atât în acest text, cât și în celelalte articole ale Constituției, în care se specifică necesitatea adoptării de legi organice, **nu se prevede că fiscalitatea este supusă reglementării prin asemenea legi**.

Astfel că, referindu-se la regimul juridic al legilor organice, inclusiv din perspectiva regulilor referitoare la modificarea acestora, Curtea Constituțională a statuat că domeniul lor este foarte clar delimitat prin textul Constituției, fiind de strictă interpretare (**Decizia nr. 53/1994**), astfel încât legiuitorul va adopta legi organice numai în acele domenii. Prin aceeași decizie, Curtea Constituțională a statuat că „*prevederile referitoare la impozite și taxe se stabilesc prin lege ordinară*”.

În literatura de specialitate¹ s-a reținut, pornindu-se de la jurisprudența Curții Constituționale, că în măsura în care reglementările în materie fiscală fac obiectul unei legi, Curtea a stabilit că aceasta va fi una ordinară; materia impozitelor și taxelor [...] este de domeniul legii ordinare, putând face obiectul unei legi de abilitare a Guvernului pentru a emite ordonanțe. Nici în art. 53 și nici în

¹ Constituția României-comentariu pe articole, Ediția a III-a, coordonatori prof.univ.dr. I.Muraru și E.S. Tănăsescu, autor dr. Simona Gherghina, Ed. C.H. Beck, pag. 1259

Titlul IV - Economia și finanțele publice (art. 134-art. 139) din Constituție nu întâlnim referiri exprese la necesitatea unei legi organice în materia taxelor și impozitelor. Faptul că în tezele proiectului de Constituție stabilirea de impozite, taxe și alte venituri ale bugetului de stat era inclusă în enumerarea legilor organice, fiind eliminate din această sferă în faza de proiect, reprezintă o dovadă grăitoare a intenției finale a legiuitorului constituant. De altfel, potrivit **art. 139 alin. (1) din Constituție**, „*Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege*”, fără ca textul constituțional să precizeze în mod expres necesitatea caracterului organic al legii.

De aceea, nu poate fi reținută nici interpretarea potrivit căreia această materie intră sub incidența **art. 73 lit. m) din Constituție**, nefiind vorba de „*regimul juridic general al proprietății*”, ci de regimul juridic al fiscalității. Regimul juridic general al proprietății, publică sau privată, vizează, ca esență, cele trei elemente ale dreptului de proprietate: posesia, folosința, dispoziția, fiind preponderent un regim de drept privat. Regimul proprietății și al dreptului de proprietate, și încă la nivel general, reprezintă o realitate juridică, evocând o anumită esență, ce reclamă lege organică, pe când regulile cu privire la fiscalitate reprezintă o altă realitate juridică, ce poate fi stabilită prin legi ordinare sau, după caz, prin ordonanțe.

De asemenea, prin mai multe decizii (precum **Decizia nr. 88/1998**, **Decizia nr. 548/2008** sau **Decizia nr. 786/2009**), Curtea Constituțională a stabilit că este posibil ca o lege organică să cuprindă, din motive de politică legislativă, și norme de natura legii ordinare, dar fără ca aceste norme să capete natură de lege organică, întrucât, altfel, s-ar extinde domeniile rezervate de Constituție legii organice.

De aceea, printr-o lege ordinară se pot modifica dispoziții dintr-o lege organică, dacă acestea nu conțin norme de natura legii organice, întrucât se referă la aspecte care nu sunt în directă legătură cu domeniul de reglementare al legii organice. În consecință, criteriul material este cel definitoriu pentru a analiza apartenența sau nu a unei reglementări la categoria legilor ordinare sau organice.

În privința legilor organice asupra modificării cărora Guvernul primește abilitare, subliniem faptul că o lege organică poate cuprinde atât dispoziții de natura legii organice, strict enumerate de Constituție, cât și dispoziții de natura legii ordinare (a se vedea **Decizia nr. 76/2002** a Curții Constituționale). În această logică, obiectul pe care Guvernul trebuie să îl reglementeze prin ordonanțe trebuie să cuprindă norme ordinare. Cu luarea în considerare a celor menționate, ordonanțele adoptate de Guvern în temeiul legii de abilitare trebuie să vizeze un regim legislativ ce aparține domeniului legii ordinare, chiar dacă aceste norme ar putea fi cuprinse într-o lege organică. Așadar, orice intervenție legislativă care vizează actele normative enumerate în **Legea nr. 186/2022** nu este condiționată de prevederile art. 73 din Constituție, dacă nu se au în vedere norme ce țin de domeniul legilor organice, aspecte ce conduc și la respectarea art. 115 alin. (1) din **Legea fundamentală**.

Raportând la prezenta situație cele statuate de Curtea Constituțională, concluzionăm că **actul normativ criticat nu face parte din categoriile reglementate prin lege organică, astfel cum acestea sunt menționate prin Constituție, deoarece reglementările în materie fiscală nu fac obiectul legilor organice nici în sensul prevederilor art. 73 alin. (3) și nici în temeiul vreunei alte prevederi constituționale. Astfel că, modificarea unor norme legale ordinare cuprinse într-un act normativ organic se poate realiza pe calea unor acte normative ordinare.**

Aceste situații au fost, de altfel, confirmate de Curtea Constituțională prin numeroase decizii, cum ar fi **Decizia nr. 24/2019**, **Decizia nr. 487/2014**, **Decizia nr. 702/2007**, **Decizia nr. 53/1994** și **Decizia nr. 5/1992**.

b) În privința pretinsei încălcări a prevederilor art. 16 alin. (1), art. 41, art. 56 și art. 139 din Constituție facem următoarele precizări:

Potrivit normelor nou inserate la **art. 146 din Codul fiscal prin Ordonanța Guvernului nr. 16/2022, 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 legii, nu poate fi mai mică decât nivelul contribuției de asigurări sociale calculate prin aplicarea cotei prevăzute de lege 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.

În cazul în care contribuția de asigurări sociale calculată potrivit legii este mai mică decât contribuția de asigurări sociale stabilită potrivit celor enunțate mai sus, diferența se suportă de către angajator/plătitorul de venit în numele angajatului/beneficiarului de venit.

Completarea art. 146 din Codul fiscal, după cum rezultă din *Nota de fundamentare*, are ca scop „*descurajarea angajatorilor care, în încercarea de a reduce sarcina fiscală, încheie contracte de muncă cu timp parțial în situații în care activitatea desfășurată ar presupune un program normal de muncă*”.

Legat de critica formulată asupra modificărilor aduse art. 146 din Codul fiscal prin Ordonanța de Guvern nr. 16/2022, precizăm că dispozițiile art. 56 din Constituție prevăd obligația cetățenilor de a contribui prin impozite și prin taxe la cheltuielile publice, or, după cum am precizat, noile norme legale impun ca plata diferenței să fie suportată de către angajator sau plătitorul de venit în numele angajatului sau beneficiarului de venit, în situația în care contribuția de asigurări sociale calculată potrivit legii este mai mică decât contribuția de asigurări sociale stabilită potrivit noilor modificări în cazul contractelor individuale de muncă cu timp parțial.

Dreptul la asigurări sociale este garantat de stat și se exercită, în condițiile legii, prin sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale. Acesta se organizează și funcționează, printre altele, și pe principiul contributivității, conform căruia fondurile de asigurări sociale se constituie pe baza contribuțiilor datorate de persoanele fizice și juridice participante la sistemul public de pensii, drepturile de asigurări sociale cuvenindu-se în temeiul contribuțiilor de asigurări sociale plătite [art. 2 lit. c) din Legea nr. 263/2010]. Aceasta înseamnă că pensia, ca prestație din partea sistemului public de pensii, intră sub incidența principiului contributivității. Faptul că o parte din aceste contribuții sunt suportate de către angajator/plătitorul de venit în numele angajatului/beneficiarului de venit nu reprezintă o măsură de natură să aducă atingere prevederilor constituționale ale art. 56 alin. (2).

Mai mult, așezarea justă a sarcinilor fiscale trebuie să reflecte însuși principiul egalității cetățenilor în fața legii, prin impunerea unui tratament identic pentru situații identice, și să țină cont, în același timp, de capacitatea contributivă a contribuabililor, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale acestora (Decizia nr. 1394/2010). Legiuitorul, dând expresie politicii fiscale și bugetare adoptate la un moment dat, are deplina libertate de a stabili impozite și taxe, în măsura în care acestea sunt proporționale, rezonabile și echitabile.

„Principiul așezării juste a sarcinilor fiscale impune ca plata contribuțiilor să se facă în același mod de către toți contribuabilii, prin excluderea oricărui privilegiu sau discriminări, astfel ca, la venituri egale, contribuția să fie aceeași. Același principiu presupune însă ca așezarea sarcinilor fiscale să țină cont de capacitatea contributivă a contribuabililor, respectiv în așezarea obligațiilor fiscale să se țină seama de necesitatea de protecție a păturilor sociale celor mai dezavantajate, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale contribuabililor în cauză” (Decizia nr. 258/2010).

Mai mult, instanța de contencios constituțional a statuat că «Prin conduita sa legiuitorul a respectat întru totul dispozițiile art. 56 și 139 din Constituție, fără a afecta alte drepturi și libertăți fundamentale. (...) În acest context, Curtea, având în vedere jurisprudența sa anterioară, spre exemplu Decizia nr. 268 din 7 mai 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 487 din 1 iulie 2014, paragraful 44, reține că în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-a statuat că un stat contractant, mai ales atunci când elaborează și pune în practică o politică în

materie fiscală, se bucură de o marjă largă de apreciere, cu condiția existenței unui "just echilibru" între cerințele interesului general și imperatiile apărării drepturilor fundamentale ale omului (a se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, pronunțată în Cauza Stere și alții împotriva României, paragraful 50). Astfel, legiuitorul trebuie să dispună, la punerea în aplicare a politicilor sale, mai ales cele sociale și economice, de o amplă marjă de apreciere pentru a se pronunța atât asupra existenței unei probleme de interes public care necesită adoptarea unui act normativ, cât și asupra alegerii modalităților de aplicare a acestuia, care să facă „posibilă menținerea unui echilibru între interesele aflate în joc” (Decizia din 4 septembrie 2012, pronunțată în Cauza Dumitru Daniel Dumitru și alții împotriva României, paragrafele 41 și 49)».

Soluția legislativă potrivit căreia contribuția pentru asigurările de sănătate este aceeași indiferent de natura contractului individual de muncă (cu timp normal sau parțial) a făcut obiectul controlului de constituționalitate, Curtea Constituțională validând în jurisprudența sa recentă constituționalitatea măsurii legiuitorului de a impune salariaților cu timp parțial același nivel de contribuții ca celor care muncesc cu normă întreagă.

Astfel, în considerentele **Deciziei nr. 46/2020**, Curtea Constituțională a reținut următoarele: *faptul că, potrivit Cartei sociale europene: „În vederea exercitării efective a dreptului la muncă, părțile se angajează: 1. să recunoască drept unul dintre principalele obiective și responsabilități, realizarea și menținerea nivelului cel mai ridicat și stabil posibil al locului de muncă în vederea realizării unui loc de muncă cu normă întreagă”. Așadar, măsura legiuitorului de a impune salariaților cu timp parțial același nivel de contribuții ca celor care muncesc cu normă întreagă apare ca fiind justificată în condițiile în care a încercat înlăturarea situației în care angajații sunt afectați de precaritatea locului lor de muncă și a dorit să încurajeze încheierea de contracte de muncă cu normă întreagă, de natură să contracareze anumite practici defavorabile salariaților de pe piața muncii. Curtea constată că măsura se aplică tuturor persoanelor aflate în aceeași situație juridică, motiv pentru care nu poate reține existența vreunei discriminări.*

În consecință, Curtea Constituțională a decis că măsura nu este discriminatorie și apare ca fiind justificată având în vedere scopul urmărit: realizarea unui loc de muncă cu normă întreagă.

Mai mult, instanța de contencios constituțional a mai reținut că „stabilirea cotelor de impozitare este atributul legiuitorului, care, respectând art. 56 din Constituție privind justa așezare a sarcinilor fiscale, le poate mări sau micșora în funcție de politica fiscală promovată și de interesele generale ale societății la un moment dat” (**Decizia nr. 695/2012**).

Reiterăm faptul că regula generală privind plata impozitelor și a altor taxe este cuprinsă în **art. 56 alin. (1) din Constituție**, potrivit căruia „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice”, iar conform **art. 139 alin. (1) din Constituție**, „Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”. Potrivit jurisprudenței Curții Constituționale, legiuitorul are dreptul de a stabili cuantumul impozitelor și taxelor și de a opta pentru acordarea unor excepții sau scutiri de la aceste obligații în favoarea anumitor categorii de contribuabili și în anumite perioade de timp, în funcție de situațiile conjuncturale, dar, evident, și în raport cu situația economico-financiară a țării din perioadele respective.

În jurisprudența sa, Curtea Constituțională a nuanțat sintagma „numai prin lege” cuprinsă în textul **art. 139 alin. (1) din Legea fundamentală**, stabilind că aceasta «nu are o semnificație absolută, în sensul art. 73 din Constituție. A condiționa adoptarea unor prevederi referitoare la bugetul de stat numai prin dezbateri parlamentare ar însemna a nu ține cont de realitățile concrete ale derulării procedurilor parlamentare, astfel încât, pe perioada vacanței parlamentare, să nu poată fi adoptate astfel de reglementări, în condițiile prevederilor constituționale referitoare la delegarea legislativă.

Sintagma „numai prin lege” urmărește, așadar, să interzică stabilirea unor impozite și taxe pentru bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat prin acte inferioare legii, cum ar fi hotărâri ale Guvernului, ordine ale miniștrilor etc., sintagma nefiind aplicabilă în cazul adoptării ordonanțelor și ordonanțelor de urgență ale Guvernului în acest domeniu»².

Legat de critica formulată asupra modificărilor aduse **art. 146 din Codul fiscal** prin **Ordonanța de Guvern nr. 16/2022**, în privința îngrădirii dreptului la muncă, precizăm că dispozițiile **art. 41 din Constituție** nu sunt nesocotite, deoarece, caracterizând dreptul la muncă, instanța de contencios constituțional a reținut în **Decizia nr. 279/2015**, că acesta este un drept complex, ce implică diferite aspecte, libertatea alegerii profesiei și a locului de muncă reprezentând numai unele dintre componentele acestui drept. Astfel, odată dobândit un loc de muncă, acesta trebuie să se bucure de o serie de garanții, iar prevederile criticate au fost adoptate cu acest scop declarat. Din perspectiva angajaților, modificarea bazei de calcul al contribuțiilor sociale apare ca fiind de natură a le proteja interesele, în sensul de a stimula încheierea de contracte de muncă cu timp normal sau de a asigura nivelul salariului minim pentru toți salariații, indiferent de tipul contractului de muncă (cu timp normal/cu timp parțial). De asemenea, măsura este menită a garanta o încadrare corectă, cât privește tipul de contract de muncă, și plata, în consecință, a unei contribuții de asigurări sociale corespunzătoare.

Nu contestăm faptul că modificările legislative criticate pot avea efecte indirecte, derulate în timp, ce se pot răsfrânge asupra angajatului, prin încetarea contractului de muncă individual cu timp parțial, însă acest fapt nu rezultă în mod direct din textul de lege criticat, ci dintr-o interpretare discutabilă. Chiar și în urma adoptării normelor legale criticate, persoanele fizice au în continuare posibilitatea de a se angaja prin încheierea unor contracte de muncă cu timp parțial, în condițiile prevederilor legale reglementate prin legislația muncii, respectiv prin Codul muncii, dispoziții legale care au rămas nemodificate. În același timp, angajatorii au oportunitatea, în continuare, de a încheia contracte individuale cu timp parțial, în funcție de natura activității desfășurate și de conținutul economic real al acesteia.

c) Referitor la critica de neconstituționalitate formulată de un petent, în sensul că art. 146 alin. (5⁷) din Codul fiscal, astfel cum a fost inserat prin Ordonanța de Guvern nr. 16/2022 „îi discriminează pe pensionarii pentru limită de vârstă care beneficiază de pensii de serviciu în baza unor legi sau statute speciale, în situația sa pensie militară, față de pensionarii pentru limită de vârstă din sistemul public de pensii”, menționăm că principiul egalității consacră egalitatea cetățenilor în fața legii și a autorităților publice, iar nu egalitatea de tratament juridic aplicat unei categorii de cetățeni în comparație cu alta.

În jurisprudența sa, Curtea Constituțională a reținut că, în principiu, **pensia de serviciu** a unei categorii profesionale, reglementată printr-o lege specială, **are două componente, și anume pensia contributivă și un supliment din partea statului**. Partea contributivă a pensiei de serviciu se suportă din bugetul asigurărilor sociale de stat, pe când **partea care depășește acest quantum se suportă din bugetul de stat. Acordarea acestui supliment ține de politica statului în domeniul asigurărilor sociale și nu se subsumează dreptului constituțional la pensie, astfel cum este reglementat în art. 47 alin. (2) din Constituție** (Deciziile nr. 873/2010, nr. 1286/2011).

Față de critica formulată privind discriminarea pensionarilor militari față de pensionarii din sistemul public, Curtea a stabilit, în **Decizia nr. 863/2019**, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 644 din 22 iulie 2020, paragraful 111, că, formulându-se astfel de critici, se ignoră deosebirea conceptuală majoră dintre natura pensiilor de serviciu, pe de o parte, și, pensiile contributive, pe de altă parte. Tocmai pentru că natura pensiilor este diferită, este improprie situarea beneficiarilor pensiilor de serviciu militare în aceeași categorie cu beneficiarii pensiilor contributive.

² În sensul celor de mai sus a se vedea Decizia nr. 230/2020 a Curții Constituționale.

Aplicând acest considerent de principiu la criticile formulate în prezenta cauză, reținem caracterul neîntemeiat al pretensei discriminări a titularilor pensiilor de serviciu față de pensionarii din sistemul public, **din perspectiva aplicării unei măsuri fiscale**, câtă vreme între acestea subzistă diferențe suficient de relevante încât să nu impună reglementarea unui tratament juridic asemănător din partea statului.

De asemenea, prin **Decizia nr. 79/1999**, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 323 din 6 iulie 1999, sau **Decizia nr. 53/2002**, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 224 din 3 aprilie 2002, Curtea a statuat că **art. 16 alin. (1) din Constituție** vizează egalitatea în drepturi între cetățeni în ceea ce privește recunoașterea în favoarea acestora a unor drepturi și libertăți fundamentale, nu și identitatea de tratament juridic în ceea ce privește aplicarea unor măsuri, indiferent de natura lor. În felul acesta se justifică nu numai admisibilitatea unui regim juridic diferit față de anumite categorii de persoane, dar și necesitatea lui.

Din reglementările constituționale expuse mai sus rezultă **dreptul legiutorului primar sau delegat de a stabili impozite, taxe și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat, precum și cuantumul acestora**.

Analizând aspectele sesizate, precizăm că acestea reprezintă, mai degrabă, **opțiunea legiutorului în materia politicii fiscale, ceea ce ține de oportunitatea reglementării, element de natură subiectivă, legiutorul primar sau cel delegat fiind în drept să stabilească condițiile și criteriile în acest sens**.

În concluzie, raportat la cele prezentate în petiție, precizăm că alegerea celor mai potrivite măsuri în materie fiscală referitoare la *plata contribuției de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor sau stabilirea unor reguli de impozitare* reprezintă o problemă de politică economică și financiară a statului.

Soluția legislativă criticată reprezintă opțiunea legiutorului, care are o largă marjă de apreciere în limitele Constituției, iar opțiunile sale de dezvoltare pe anumite paliere se înscriu în sfera de oportunitate a reglementării, oportunitate care nu poate forma obiectul controlului de constituționalitate.

Prin urmare, este apanajul legiutorului de a regla eventuale carențe ale unui act normativ, în cadrul **procesului legislativ**.

În aceste condiții, având în vedere informațiile apărute în mass media potrivit cărora angajatorii din România ar fi desființat 108 000 de contracte de muncă part-time (aproximativ 15% din numărul total) problemele semnalate rămân în atenția instituției Avocatul Poporului în vederea realizării altor demersuri specifice atribuțiilor sale generale, și anume: sesizarea autorităților competente în vederea realizării unei evaluări a efectelor produse de aplicarea în practică a prevederilor criticate pentru a urmări dacă scopul legiferării (*descurajarea angajatorilor care, în încercarea de a reduce sarcina fiscală, încheie contracte de muncă cu timp parțial în situații în care activitatea desfășurată ar presupune un program normal de muncă*) a fost atins sau, dimpotrivă, a avut drept consecință încetarea contractelor de muncă cu timp parțial și încurajarea „muncii la negru”, cu efecte negative asupra nivelului de trai ale contribuabililor, din perspectiva dreptului la pensie.

București, 9 august 2022

Renate WEBER,
AVOCATUL POPORULUI