



UNIUNEA PROFESIILOR LIBERALE DIN ROMÂNIA



CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI

Către,

**Administrația prezidențială În atenția - domnului consilier prezidențial
COSMIN MARINESCU**

Guvernul României În atenția - domnului prim-ministru NICOLAE CIUCĂ

Camera Deputaților În atenția – domnului președinte MARCEL CIOLACU

Ministerul Finanțelor În atenția- domnului ministru ADRIAN CÂCIU

Ref.: Scrisoare deschisă privind poziția UNIUNII PROFESIILOR LIBERALE din ROMÂNIA față de excluderea firmelor de consultanță (fiscală) din rândul microîntreprinderilor – un veritabil risc de neconstituționalitate.

Cui servește discriminarea consultanței (fiscale)? În niciun caz contribuabilului, în niciun caz statului!

Constatăm cu surprindere că, în propunerile de modificări și completări ale Codului fiscal cuprinse în proiectul de Ordonanță a Guvernului publicat pe site-ul Ministerului Finanțelor, pentru care a fost stabilită și ședința de dialog social la data de 12 iulie 2022, revine, cel puțin aparent, eliminarea unei singure profesii liberale reglementate, aceea de consultant fiscal din rândul beneficiarilor regimului fiscal al microîntreprinderilor ⁽¹⁾.

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 proiectului și a unui

text legal propus 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 prevederea propusă.

Astfel, într-o primă accepțiune, interpretând textul excepției 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 liberale reglementate prin lege.

Într-o a doua accepțiune, ținând seama și de cele câteva elemente prezente în nota de fundamentare a proiectului, cu referire la această propunere de modificare, se poate însă înțelege că excepția 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 (arhitectura) 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 proiect ar putea să pară un aspect tehnic cu relevanță restrânsă, în realitate însă, ea face parte din acele „măsură” 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.

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

În aceste condiții de confuzie cu privire la posibilitățile de interpretare asupra textului legal propus, argumentăm această opinie în cele ce urmează, luând în considerare, cu precădere, interpretarea în sens restrâns a acestui text, astfel: 1. 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 de remarcat în contextul prezentului proiect 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.

Apreciem că acest lucru, 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).

2. 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 introdus (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 pe cei incorecți!

3. 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!). 4. Pe de altă parte, 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 inefficientă 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, formală 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, doar prin măsuri de administrare fiscală și nu printr-o exceptare legislativă nefundamentată și total lipsită de predictibilitate, dar și de eficiență, în forma în care este ea propusă pentru art. 47 alin. (1) Cod fiscal, din proiectul de ordonanță.

În această ipoteză, 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?

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 (CCF), 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 CCF către Consiliul Concurenței](#))

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.**

5. Mai mult, suntem în fața unei măsuri care nu poate fi explicată și justificată coerent și plauzibil nici măcar prin [nota de fundamentare a proiectului de Ordonanță](#) – *”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 – 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 propusă în proiectul de ordonanță, nu este doar nejustificată, ci și total lipsită de logică, chiar în raport cu cele precizate în nota de fundamentare, cel puțin din următoarele considerente:

- a. 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 propus în proiect 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 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.

- b. 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 lege propus s-ar înțelege că veniturile din activități contabile și veniturile din activități de audit financiar sunt compatibile, să spunem așa, 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.**

Extragerea activității 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 libere 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 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 libere 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 proiectul de ordonanță. (De exemplu: activități de audit, de avocatură, de notariat, de evaluare, de contabilitate, de arhitectură, organizarea insolvenței, executarea creanțelor, activități medicale, mediatorii, ș.m.d).

- c. De altfel, la nivelul economiei naționale există numeroase alte activități, și în afara celor corespunzătoare profesiilor libere reglementate, care presupun de asemenea nivele înalte de calificare sau specializare, cheltuieli materiale reduse și care înregistrează rate ridicate de rentabilitate, dar nici acestea nu sunt exceptate de la regimul fiscal al microîntreprinderilor prin proiectul de 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.

Concluzii

1. Considerăm nefundamentată, nejustificată și inacceptabilă abordarea proiectului de ordonanță 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, dar nu numai, așa după cum am arătat mai sus, și care pe de altă parte, nu țin seama de statutul acestei profesii reglementate a consultantului fiscal.

2. 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.

3. **Dacă Ministerul Finanțelor decide să mențină prevederea privind exceptarea în cazul activităților de „consultanță și/sau management”, așa cum apare formulată în proiect, trecând peste argumentele prezentate mai sus, considerăm că este obligatorie precizarea în 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.**

Prezentarea acestor informații statistice în fundamentarea propunerii legislative este necesar a fi făcută în mod comparativ cu toate celelalte activități liberale menționate și cu celelalte activități economice exemplificate, tocmai pentru a se justifica această „extragere” a consultanței fiscale din lista profesiilor liberale 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.

4. **Dacă intenția de reglementare ar fi cea în sens larg, care să vizeze toate domeniile, activitățile și specializările care ofera 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 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.

Propuneri alternative

1. Eliminarea exceptării „managementului și/sau consultanței” din conținutul alin. (1) al art. 47 din Codul fiscal, din proiectul de Ordonanță a Guvernului, întrucât este insuficient fundamentată, discriminatorie, impredictibilă și lipsită de eficiență și, așa după cum am arătat, iar această „măsură legislativă” să fie realizată practic prin măsuri reale de administrare fiscală cu instrumentele legislative existente deja la dispoziția fiscoi, dar nefolosite încă suficient.

2. Dacă prima propunere nu este luată în considerare și se apreciază justificată menținerea unei/unor excepții de acest gen, atunci este obligatorie atât asigurarea clarității și predictibilității reglementării acestei excepții, cât și eliminarea discriminării evidente a unei singure profesii liberale reglementate – aceea de consultant fiscal, dacă, la nivel de intenție de reglementare s-a dorit acest lucru.

Aceste deziderate se pot realiza fie prin menționarea expresă a codurilor CAEN corespunzătoare activităților care într-adevar se justifică să fie exceptate de la regimul fiscal al microîntreprinderilor, fie, pentru mai multă claritate, prin completarea textului de lege cu o prevedere prin care să se precizeze expres faptul că activitățile societăților corespunzătoare tuturor profesiilor liberale reglementate prin lege nu intra în categoria celor excluse de la regimul fiscal al microîntreprinderilor sau a celor condiționate de un nivel limitativ al veniturilor (max. 20% în proiectul de O.G.). Considerentele în acest sens au fost prezentate pe larg în argumentația noastră de mai sus.

Nota- textul din proiectul de O.G.

(1) - *O microîntreprindere este o persoană juridică română care la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și/sau management, în proporție de peste 80% din veniturile totale (art. 47.1 -a modificat); 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. (art.52 modificat) Aici – [proiectul de Ordonanță](#).

Președinte UPLR

Gheorghe Ialomițianu

Prim-vicepreședinte UPLR și Președinte CCF

Dan Manolescu