

**Raport special privind Ordonanța de urgență a Guvernului nr.  
58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind  
Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale**

În exercitarea atribuțiilor ce revin instituției Avocatul Poporului, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 35/1997 privind organizarea și funcționarea instituției Avocatul Poporului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în situațiile în care Avocatul Poporului constată, cu prilejul cercetărilor întreprinse, lacune în legislație sau cazuri grave de corupție ori de nerespectare a legilor țării, le poate prezenta președinților celor două Camere ale Parlamentului. Prin prezenta semnalăm aspectele constatate cu prilejul cercetărilor întreprinse în legătură cu:

- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale
- Hotărârea Guvernului nr. 791/2010 pentru modificarea și completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale.

De asemenea, menționăm că instituția Avocatul Poporului a fost sesizată cu numeroase cereri având ca obiect nemulțumirile petiționarilor față de prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 58/2010. Astfel, amintim cererea domnului Cîpăriu Dan Mircea, președinte al Secției Poezie - Uniunea Scriitorilor din România, Filiala București, înregistrată la instituția Avocatul Poporului sub nr. 7181 din 12 iulie 2010, care ne-a transmis „*Scrisoare de protest: Cu ce drept ne diminuați drepturile de autor*”, semnată de două sute de scriitori și artiști.

Din analiza prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 58/2010 și ale Hotărârii Guvernului nr. 791/2010, am constatat următoarele:

**I. Art. 7 din Codul fiscal, „Definiții ale termenilor comuni”**, este completat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 cu subpunctul 2.2. al cărui conținut **nu reprezintă o definiție**, ci o măsură de impunere: „*În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit*”.

Remarcăm faptul că un text referitor la plata contribuțiilor sociale obligatorii este o **noutate în Codul fiscal. Scopul Codului fiscal** îl reprezintă stabilirea **cadrlui legal pentru impozitele și taxele** prevăzute la art. 2, și anume: *impozitul pe profit, impozitul pe venit; impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți; impozitul pe reprezentante; taxa pe valoarea adăugată; accizele; impozitele și taxele locale* - care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale.

**Contribuțiile sociale** sunt reglementate prin **legi speciale** (nu prin Codul fiscal) și constituie venituri în bugete distincte. **Sediul materiei pentru contribuțiile sociale îl reprezintă:**

- art. 257 – art. 261 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, referitor la contribuția pentru asigurările sociale de **sănătate**;

- art. 5 – art. 6<sup>1</sup>, art. 18 – 39 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, referitor la contribuția pentru asigurările **sociale**;

- art. 18 – art. 22 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, referitor la contribuția la sistemul asigurărilor pentru **șomaj**.

Totodată, aceste sisteme publice de asigurări sociale sunt organizate și funcționează **având ca principiu de bază unicitatea**, principiu menționat în mod expres atât în actele normative respective, cât și ca norma de tehnică legislativă consacrată prin art. 14 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă, cu modificările și completările ulterioare. **Or, Codul fiscal modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010, cuprinde și dispoziții referitoare la contribuțiile sociale, deși:**

- **Cele trei sisteme de asigurări nu conțin prevederi similare, existând diferențe majore** sub mai multe aspecte: categoriile de persoane asigurate obligatoriu, categoriile exceptate, categoriile de venituri cărora li se aplică, venituri exceptate, persoanele cărora le revine obligația plății, termenele de plată.

- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 **nu conține dispoziții privind abrogarea expresă** a prevederilor legale contrare din materia contribuțiilor sociale.

**II. Art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010** reglementează impozitarea a „*orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale*”. Normele metodologice de aplicare a prevederilor acestui articol sunt cuprinse în Anexa nr. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 791/2010, iar în continuare vor fi numite **norme**.

Observăm că sintagma „*orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale*” este foarte vagă și cuprinzătoare, astfel încât nu se poate determina cu certitudine cărui tip de venituri se adresează, nici dacă are în vedere activitățile dependente sau pe cele independente.

Înțelesul acestei sintagme este precizat prin art. 1 alin. (1) din norme. Totodată, **normele introduc excepții de la aplicarea art. III al Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 58/2010, deși textul de lege nu cuprinde nicio excepție**, astfel:

- categorii de venituri care nu constituie venituri de natură profesională (art. 1 alin. (2) din norme);
- persoane cărora nu le sunt aplicabile prevederile art. III din ordonanța de urgență (art. 2 din norme).

**III. Potrivit alin. (2) al art. III din ordonanța de urgență** „*Asupra veniturilor prevăzute la alineatul precedent se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale, asigurări sociale de sănătate și asigurări de șomaj*”. Astfel cum subliniam la punctul 2 de mai sus, materia contribuțiilor sociale, în reglementarea actuală, este deosebit de complexă, cele trei sisteme de asigurări sociale prezintă diferențe structurale majore sub toate aspectele. Normele metodologice reglementează punerea în aplicare a acestui alineat prin art. 3 – 5, față de care observăm următoarele:

1. Deși din redactarea textului de lege menționat nu rezultă nici o excepție, **art. 3 alin. (3) din norme instituie excepția de la plata contribuțiilor individuale** pentru veniturile de natură profesională realizate **în mod ocazional**, pe lângă veniturile de natură salarială.

2. **Art. 4 din norme prevede în mod explicit modificarea Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, astfel:** „*Contribuțiile individuale se datorează și în situația în care veniturile de natură profesională sunt realizate de persoane pentru care la data intrării în vigoare a prezentelor norme metodologice se prevede, potrivit legii, că asigurarea în sistemul asigurărilor pentru șomaj este facultativă*”.

Prin urmare, persoanele a căror asigurare în sistemul asigurărilor pentru șomaj este facultativă potrivit prevederilor Legii nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, **datorează aceste contribuții, conform art. 4 din norme, începând cu data intrării în vigoare a normelor metodologice.**

**IV. Potrivit alin. (3) al art. III din ordonanța de urgență**, „*Baza de calcul la care se aplică aceste contribuții este limitată la 5 salarii medii brute pe economie la nivelul salariului mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale*”. Normele metodologice reglementează punerea în aplicare a acestui alineat prin art. 6 alin. (1) – (2).

1. Din textul de lege redat mai sus, rezultă că **legiuitorul nu a precizat dacă plafonarea** bazei de calcul la care se aplică contribuțiile individuale **se referă la venitul lunar sau anual al contribuabilului**. Apreciem că aceasta este o **lacună legislativă**, care nu poate fi acoperită prin Normele Metodologice, ale căror precizări aduse prin art. 6 alin. (1) – (2), pot fi considerate ca **adăugiri la lege**.

2. **Contribuția pentru asigurările sociale de sănătate este supusă unor cerințe suplimentare**, prin art. 6 alin. (2) din norme: *cuantumul net al veniturilor de natură profesională realizate lunar, determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, care este limitat la echivalentul a 5 salarii medii brute pe economie și nu poate fi mai mic decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.*

V. Potrivit alin. (4) al art. III din ordonanța de urgență, „*Obligația declarării, calculului, reținerii și plății contribuțiilor prevăzute la alineatul precedent revine plătitorului de venit, în conformitate cu prevederile legale în vigoare*”.

Dispozițiile normelor metodologice referitoare la obligația declarării, calculului, reținerii și plății contribuțiilor sociale **contravin** acestui text de lege, aceste obligații revenind beneficiarului de venit, după cum urmează:

1. Contribuția de asigurări sociale de sănătate „*se plătește de persoana care le realizează la termenele stabilite în Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare*” (art. 6 alin. (3) din Anexa nr. 2 a Hotărârii Guvernului nr. 791/2010).

2. **Persoanele fizice care realizează venituri de natură profesională**, pentru care se datorează contribuțiile individuale **au următoarele obligații:**

- **de a depune câte o declarație** privind asigurarea în sistemul public de pensii, în sistemul asigurărilor pentru șomaj, respectiv **de a încheia contracte** de asigurare în sistemul de asigurări sociale de **sănătate** (art. 7 din norme);

- **de a actualiza declarațiile** de asigurare în termen de 14 zile lucrătoare **de la data modificării cuantumului veniturilor** de natură profesională, prin depunerea unei noi declarații, care să ateste cuantumul veniturilor de natură profesională realizate pe fiecare sursă de venit (art. 8 alin. (2) din norme);

- **de a notifica** atât casa teritorială de pensii, cât și agenția pentru ocuparea forței de muncă județene sau a municipiului București din raza de domiciliu sau de reședință a acestora, în lunile în care **nu realizează venituri** de natură profesională (art. 8 alin. (3) din norme);

- **de a depune** declarațiile de asigurare în cazul în care obțin venituri de natură profesională **în mod ocazional** (art. 8 alin. (4) din norme).

3. **Termenele de declarare prevăzute de art. 8 alin. (1) și alin. (4) din norme constituie și termene de plată a contribuțiilor individuale**, conform art. 9 alin. (1) din norme.

VI. Prin art. 14 alin. (1) din norme se instituie un termen de **3 zile lucrătoare** în care persoana asigurată care nu mai realizează venituri de natură profesională **are obligația de a notifica** acest fapt casei teritoriale de pensii și agenției pentru ocuparea forței de muncă respective.

Acest termen, pe de o parte **nu este prevăzut în ordonanța de urgență**, iar pe de altă parte **contravine termenului prevăzut de art. 34 din Legea nr. 19/2000**, cu modificările și completările ulterioare pentru astfel de situații, **termenul legal fiind de 30 de zile, nicidecum de 3 zile.**

VII. Prin art. 15 din norme **sunt introduse contravenții**, deși Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 nu conține prevederi contravenționale.

## Concluzii

Față de aspectele mai sus precizate, **ordonanța de urgență prezintă mai multe deficiențe de tehnică legislativă**, apreciate prin prisma normelor de tehnică legislativă prevăzute de Legea nr. 24/2000, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la:

**1. Conținutul soluțiilor legislative** (art. 6 din Legea nr. 24/2000) - nu asigură cerința instituirii unor reguli necesare, suficiente și posibile care să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă.

**2. Forma de redactare a actelor normative** (art. 8 alin. (4) din aceeași lege) - anumite formulări vagi nu sunt în măsură să respecte cerința imperativă ca textul legislativ să fie formulat clar, fluent și inteligibil.

**3. Integrarea proiectului în ansamblul legislației** (art. 13 lit. a) și b) din aceeași lege) – prevederile ordonanței de urgență trebuie să se integreze organic în sistemul legislației, scop în care:

a) trebuie corelat cu prevederile actelor normative de nivel superior sau de același nivel, cu care se află în conexiune;

b) proiectul de act normativ, întocmit pe baza unui act de nivel superior, nu poate depăși limitele competenței instituite prin acel act și nici nu poate contraveni principiilor și dispozițiilor acestuia.

**4. Unicitatea reglementării în materie** (art. 14 din aceeași lege) – în ceea ce privește contribuțiile sociale, reglementările se recomandă a fi cuprinse într-un singur act normativ.

**5. Asanarea legislației** (art. 17 din aceeași lege) - în procesul de elaborare a proiectelor de acte normative se va urmări abrogarea expresă a dispozițiilor legale căzute în desuetudine sau care înregistrează aspecte de contradictorialitate cu reglementarea preconizată, ceea ce nu a fost realizat prin această ordonanță de urgență în materia contribuțiilor sociale, legislația în această materie rămânând incertă, în lipsa unor abrogări exprese și a unor noi texte legislative insuficient de clare.

**6. Sfera de cuprindere a soluțiilor preconizate** (art. 24 din aceeași lege) - soluțiile legislative preconizate prin proiectul de act normativ trebuie să **acopere întreaga problematică a relațiilor sociale** ce reprezintă obiectul de reglementare pentru a se evita lacunele legislative.

**7. Condițiile de fond pentru modificarea și completarea actelor normative** (art. 61 din aceeași lege) - modificarea sau completarea unui act normativ este *admisă numai dacă nu se afectează concepția generală ori caracterul unitar al acelei act* sau dacă nu privește întreaga ori cea mai mare parte a reglementării în cauză; în caz contrar actul se înlocuiește cu o nouă reglementare, urmând să fie în întregime abrogat; prevederile modificate sau care completează actul normativ trebuie să se integreze armonios în actul supus modificării ori completării, asigurându-se unitatea de stil și de terminologie, precum și succesiunea normală a articolelor. Or, în cazul de față

modificările intervenite în materia contribuțiilor sociale nu au avut în vedere armonizarea noilor reglementări cu legislația în domeniu.

**8. Anexele** (art. 57 alin. (1) și (2) din aceeași lege) - **anexe conțin prevederi ce cuprind exprimări cifrice, desene, tabele, planuri sau altele asemenea.** Pot constitui anexe la un act normativ reglementările ce trebuie aprobate de autoritatea publică competentă, cum sunt: regulamente, statute, metodologii sau norme cu caracter predominant tehnic. În cazul de față Anexa nr. 2 a Hotărârii Guvernului nr. 791/2010 conține „*Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale*”;

**9. Interpretarea legală** (art. 69 alin. (1) din aceeași lege) - **intervențiile legislative pentru clarificarea sensului unor norme legale se realizează printr-un act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat**, prin dispoziții interpretative cuprinse într-un nou act normativ sau prin modificarea dispoziției al cărui sens trebuie clarificat. Or, în acest caz, clarificarea sensului unor norme legale din art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 a fost realizată prin normele metodologice cuprinse în Anexa nr. 2 a Hotărârii Guvernului nr. 791/2010.

Subliniem că **intervențiile legislative pentru clarificarea sensului prevederilor ordonanței de urgență**, în virtutea normelor de tehnică legislativă mai sus indicate, se pot realiza doar printr-o lege sau ordonanță, nicidecum prin normele metodologice. Totodată, trebuie avute în vedere normele legale referitoare la **condițiile de fond pentru modificarea și completarea actelor normative** (art. 61 din aceeași lege), potrivit cărora modificarea sau completarea unui act normativ este *admisă numai dacă nu se afectează concepția generală ori caracterul unitar al aceluși act*; în caz contrar actul se înlocuiește cu o nouă reglementare, urmând să fie în întregime abrogat. De asemenea, prevederile modificate sau care completează actul normativ **trebuie să se integreze armonios** în actul supus modificării ori completării. Or, în cazul de față modificările intervenite în materia contribuțiilor sociale nu au avut în vedere armonizarea noilor reglementări cu legislația în domeniu.

Reiterăm situația normelor metodologice pentru aplicarea art. III din ordonanța de urgență care fac obiectul unei anexe dintr-o hotărâre de Guvern. **Caracterul evident normativ al acestor norme** nu este în concordanță cu regulile de tehnică legislativă, prevăzute de art. 57 din Legea nr. 24/2000 (punctul 8 de mai sus).

Observăm totodată că, potrivit art. 108 alin. (2) din Legea Fundamentală „*Hotărârile se emit pentru organizarea executării legilor*”. Cu toate acestea, așa cum am arătat mai sus, Anexa nr. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 791/2010 conține mai multe prevederi care excedează prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 58/2010: instituie excepții de la prevederile ordonanței de urgență, conține dispoziții contrare celor din ordonanță sau din alte legi, precum și adăugiri față de prevederile ordonanței de urgență.

Față de cele expuse, constatăm că Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 cuprinde lacune legislative, care pot fi avute în vedere cu prilejul exercitării de către Parlament a atribuțiilor prevăzute în art. 115 alin. (7) și alin. (8) din Constituție, privind aprobarea sau respingerea ordonanțelor.

Având în vedere complexitatea reglementărilor din materia asigurărilor sociale, intervențiile în materie realizate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010, apreciem ca necesară luarea măsurilor pentru armonizarea și unificarea legislației în materia contribuțiilor sociale, eventual unificarea și simplificarea sistemului de asigurări sociale și introducerea acestuia în Codul fiscal.

Redactat: Claudia Filip, expert

București, 11 august 2010