



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 **obligatia 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 imperativele 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 exceptări 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** „*și 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 alți.

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 militar 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 legiuitorului 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 legiuitorului în materia politicii fiscale, ceea ce ține de oportunitatea reglementării, element de natură subiectivă, legiuitorul 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 legiuitorului, 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 legiuitorului 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