



**Către,
Instituția Avocatului Poporului**

**În atenția,
Doamnei RENATE WEBER – Avocatul Poporului,**

Stimată Doamnă Avocat al Poporului,

Subscrisa Uniunea Națională a Barourilor din România cu sediul în Palatul de Justiție, Splaiul Independenței nr. 5, Sector 5, Cod 050091, București, tel 021-313-4875, 021-316-0739, 021-316-0740, 021-313-4880, email unbr@unbr.ro, reprezentată legal de Dl. Avocat dr. Traian Cornel Briciu, în calitate de Președinte, având în vedere competențele și atribuțiile constituționale și legale Avocatului Poporului, **vă înaintăm prezentul memoriu prin care vă supunem analizei mai multe aspecte de neconstituționalitate din Proiectul de lege privind unele măsuri fiscal bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung** (înregistrat la Camera Deputaților sub nr. PLX546/2023 și la Senat sub nr. L551/2023) prin care Guvernul, în data de 26.09.2023, și-a angajat răspunderea în fața Parlamentului.

I. Aspecte prealabile

În conformitate cu art. 59 alin. (1) din Constituția României Avocatul Poporului își exercită atribuțiile din oficiu sau la cererea persoanelor lezate în drepturile și libertățile lor, în limitele stabilite de lege, iar art. 146 lit. a) din Actul fundamental conferă competență Curții Constituționale de a se pronunța asupra constituționalității legilor, înainte de promulgarea acestora, la sesizarea Avocatului Poporului.

Totodată, așa cum rezultă din art. 15 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 35 din 13 martie 1997 Avocatul Poporului are, printre altele, și competența de a sesiza Curtea Constituțională cu privire la neconstituționalitatea legilor, înainte de promulgarea acestora.

Luând în considerare aceste dispoziții constituționale și legale, Uniunea Națională a Barourilor din România înțelege să vă supună analizei prezentul material prin care sunt învederate o serie de aspecte de neconstituționalitate din Proiectul de lege privind unele măsuri fiscal bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, prin raportare la textele legale care impactează exercitarea profesiei de avocat în România, precum și asupra celor care exercită profesii liberale, în general.



II. Normele vizate pentru critica de neconstituționalitate. Natura contribuției CASS.

Prevederile legale care urmează a fi supuse examenului de constituționalitate sunt reprezentate de Proiectul de lege privind unele măsuri fiscal bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, care propune la Art. III pct. 28 modificarea articolului 170 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul următor:

„Art. 170 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h)

(1) Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la **art. 155 alin. (1) lit. b)**, din una sau mai multe surse datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, la o bază anuală de calcul egală cu venitul net anual realizat/brut sau norma anuală de venit, respectiv norma anuală de venit ajustată, după caz, stabilite potrivit art. 68, 68¹ și 69, după caz, care nu poate fi mai mare decât cea corespunzătoare unei **baze anuale de calcul egală cu nivelul de 60 salarii minime brute pe țară** în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120. La determinarea bazei anuale de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale prevăzute la art. 118.

(2) Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la **art. 155 alin. (1) lit. c) - h)**, din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază de calcul stabilită potrivit **alin. (5)**, dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120.

(3) Încadrarea în plafonul **anual de cel puțin 6, 12 sau 24** de salarii minime brute pe țară, după caz, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la **art. 155 alin. (1) lit. c) - h)**, după cum urmează:

a) venitul net din drepturi de proprietate intelectuală, stabilit după acordarea cotei de cheltuieli forfetare prevăzute la art. 72 și 72¹, precum și venitul net din drepturi de proprietate intelectuală determinat potrivit prevederilor art. 73;

b) venitul net distribuit din asocieri cu persoane juridice, contribuabili potrivit prevederilor titlului II sau titlului III, determinat potrivit prevederilor art. 125 alin. (8) și (9);

c) venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, stabilite potrivit art. 84 - 87;

d) venitul și/sau câștigul/câștigul net din investiții, stabilit conform art. 94 - 97. În cazul veniturilor din dobânzi se iau în calcul sumele plătite, diminuate cu impozitul reținut, iar în cazul veniturilor din dividende se iau în calcul dividendele plătite, diminuate cu impozitul reținut, distribuite începând cu anul 2018;

e) venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură, stabilite potrivit art. 104 - 106;

f) venitul brut și/sau venitul impozabil din alte surse, stabilit potrivit art. 114 - 116.

(4) La încadrarea în plafonul prevăzut la alin. (3) nu se iau în calcul veniturile neimpozabile, prevăzute la art. 93 și 105.



(5) *Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c) - h) o reprezintă:*

a) nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 6 salarii minime brute pe țară inclusiv și 12 salarii minime brute pe țară;

b) nivelul de 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 12 salarii minime brute pe țară inclusiv și 24 de salarii minime brute pe țară;

c) nivelul de 24 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute pe țară”

În „Raportul asupra sănătății în lume – 2000”, Organizația Mondială a Sănătății definește sistemul de sănătate prin: „totalitatea organizațiilor, instituțiilor și resurselor consacrate ameliorării sănătății”. Astfel, finanțarea sistemului de sănătate urmărește să stabilească modalitățile de colectare, alocare și utilizare a fondurilor necesare desfășurării activității specifice în sectorul sanitar. **Finanțarea sistemului de sănătate prin diferite modalități are drept scop final asigurarea stării de sănătate a populației, protecția financiară împotriva riscurilor și gradul de satisfacție a consumatorilor de servicii de sănătate.** Una dintre modalitățile de finanțare a sistemului de sănătate o reprezintă finanțarea prin asigurările sociale de sănătate. Astfel, în baza acestui sistem de finanțare, asigurarea socială de sănătate este obligatorie, iar fiecare persoană care îndeplinește condițiile stabilite de lege trebuie să plătească contribuția corespunzătoare.

Conform prevederilor art. 35 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății: „Activitățile de asistență de sănătate publică se finanțează de la bugetul de stat, de la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, de la bugetele locale, din venituri proprii, fonduri externe rambursabile și nerambursabile, contracte cu terții, precum și din contribuții personale și plăți directe, după caz, potrivit legii.” În plus, Legea nr. 95/2006 stabilește în art. 219 următoarele elemente esențiale referitoare la asigurările sociale de sănătate:

„(2) *Obiectivele sistemului de asigurări sociale de sănătate sunt:*

a) protejarea asiguraților față de costurile serviciilor medicale în caz de boală sau accident;

b) asigurarea protecției asiguraților în mod universal, echitabil și nediscriminatoriu, în condițiile utilizării eficiente a Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

(3) *Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:*

a) alegerea liberă de către asigurați a casei de asigurări;

b) solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor;

c) alegerea liberă de către asigurați a furnizorilor de servicii medicale, de medicamente și de dispozitive medicale, în condițiile prezentei legi și ale contractului-cadru;

d) descentralizarea și autonomia în conducere și administrare;

e) participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;



- f) participarea persoanelor asigurate, a statului și a angajatorilor la managementul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;
- g) acordarea unui pachet de servicii medicale de bază, în mod echitabil și nediscriminatoriu, oricărui asigurat;
- h) transparența activității sistemului de asigurări sociale de sănătate;
- i) libera concurență între furnizorii care încheie contracte cu casele de asigurări de sănătate.”

Prin urmare, se poate observa faptul că legiuitorul a stabilit obligația achitării de către persoanele eligibile a unei contribuții de asigurări sociale de sănătate. În ceea ce privește caracteristicile acestei contribuții, menționăm că potrivit prevederilor art. 2 pct. 19 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, contribuția reprezintă: „prelevare obligatorie a unei părți din veniturile persoanelor fizice și juridice, cu sau fără posibilitatea obținerii unei contraprestații”

În plus, legiuitorul a definit contribuția socială prin prevederile art. 1 pct. 5 Cod procedură fiscală, ca fiind: „prelevare obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul căreia aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare”. Această definiție este menținută și în prevederile art. 7 pct. 10 din Codul fiscal potrivit căror: „10. contribuții sociale obligatorii - prelevare obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul cărora aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare”.

Din definițiile stabilite de legiuitor se poate observa faptul că o contribuție socială reprezintă acea prelevare obligatorie, datorată de persoanele fizice care îndeplinesc condițiile impuse de legiuitor, stabilită în vederea finanțării sistemului de sănătate și pentru a conferi contribuabilului posibilitatea de a beneficia de drepturile și serviciile oferite de acest sistem. În aceste condiții, prin achitarea contribuției de asigurări sociale de sănătate, contribuabilului i se asigură dreptul de a beneficia în viitor, în măsura în care va fi necesar, de serviciile sistemului public de sănătate, acest aspect fiind evidențiat și de prevederile art. 219 alin. (1) din Legea nr. 95/2006 care arată că: „(1) Asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației care asigură accesul la un pachet de servicii de bază pentru asigurați”. Nu în ultimul rând, pachetul de servicii de bază este definit de art. 221 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 95/2006 ca fiind acel pachet care: „se acordă asiguraților și cuprinde serviciile medicale, serviciile de îngrijire a sănătății, medicamentele, materialele sanitare, dispozitivele medicale și alte servicii la care au dreptul asigurații și se aprobă prin hotărâre a Guvernului.”

III. Premisa criticii de neconstituționalitate.

Până în prezent, cei care obțineau venituri din activități independente (așa cum sunt avocații) datorau contribuția CASS raportat la o bază de calcul plafonată la 24 salarii minime brute pe țară. Sistemul de taxare era unitar pentru toți cei care nu aveau calitatea de salariați, având în vedere diferențele de natură a gradului de protecție socială (mai mare în cazul salariaților) și a riscului



derivat din modalitatea de desfășurare a activității (mai mare în cazul altor categorii de contribuabili decât salariații).

Acest sistem, chiar dacă nu perfect, a asigurat un echilibru între nevoia de finanțare a sistemului de sănătate și principiul justei așezări a taxelor și impozitelor.

Sistemul actual de calcul al contribuției CASS este reflectat în următoarele dispoziții legate:

Art. 170 din Codul fiscal, denumit *Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h)*, prevede în prezent următoarele:

„(1) *Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h)*, din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază de calcul stabilită potrivit alin. (4), dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120.

(2) *Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 6, 12 sau 24 de salarii minime brute pe țară, după caz, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h)*, după cum urmează:

a) *venitul net/brut sau norma de venit din activități independente, stabilite potrivit art. 68, 681 și 69, după caz;*

b) *venitul net din drepturi de proprietate intelectuală, stabilit după acordarea cotei de cheltuieli forfetare prevăzute la art. 72 și 721, precum și venitul net din drepturi de proprietate intelectuală determinat potrivit prevederilor art. 73;*

c) *venitul net distribuit din asocieri cu persoane juridice, contribuabili potrivit prevederilor titlului II sau titlului III, determinat potrivit prevederilor art. 125 alin. (8) și (9);*

d) *venitul brut, venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, stabilite potrivit art. 84-87;*

e) *venitul și/sau câștigul net din investiții, stabilit conform art. 94-97. În cazul veniturilor din dobânzi se iau în calcul sumele încasate, iar în cazul veniturilor din dividende se iau în calcul dividendele încasate, distribuite începând cu anul 2018;*

f) *venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură, stabilite potrivit art. 104-106;*

g) *venitul brut și/sau venitul impozabil din alte surse, stabilit potrivit art. 114-116.*

(3) *La încadrarea în plafonul prevăzut la alin. (2) nu se iau în calcul veniturile neimpozabile, prevăzute la art. 93 și 105.*

(4) **Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h)** o reprezintă:

a) *nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 6 salarii minime brute pe țară inclusiv și 12 salarii minime brute pe țară;*



b) nivelul de 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 12 salarii minime brute pe țară inclusiv și 24 de salarii minime brute pe țară;

c) nivelul de **24 de salarii minime brute pe țară**, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute pe țară”

Într-o primă etapă, a existat o variantă de reglementare care propunea **eliminarea contribuabililor care obțin venituri din activități independente din încadrarea în plafonul aplicabil prevăzut de lege**, astfel că **determinarea CASS în cazul acestei categorii profesionale s-ar fi efectuat prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului anual net/brut realizat**.

Față de aceasta variantă de modificare a sistemului contribuției CASS, Uniunea Națională a Barourilor din România (UNBR) a formulat memorii, pe care le-a înaintat Guvernului României, Ministerului Finanțelor și Ministerului Justiției.

Varianta de reglementare materializată în proiectul de lege depus la Parlament și asupra căruia Guvernul României și-a asumat răspunderea presupune menținerea unui plafon în privința bazei de calcul al contribuției CASS pentru veniturile din activități independente, dar acest plafon este mult mai mare decât cel anterior, respectiv 60 de salarii minime brute pe țară, în timp ce pentru alte categorii de venituri (altele decât cele din salarii) baza de calcul rămâne aceeași, adică cea plafonată la maximum 24 de salarii minime brute pe țară.

Acest sistem, care este caracterizat printr-o mărire substanțială a plafonului bazei de calcul al contribuției CASS (de la 24 la 60 de salarii minime brute pe țară) exclusiv pentru o categorie de contribuabili, este de natură să ridice obiecții de neconstituționalitate.

În realitate, dacă apreciem veniturile reale din profesia de avocat, care în cele mai multe cazuri nu depășesc valoarea a 60 de salarii minime brute pe țară, soluția legislativă propusă prin prezentul proiect de lege funcționează ca o veritabilă ridicare a plafonului, ceea ce face să se mențină majoritatea criticilor înaintate prin memoriile formulate până în prezent și pe care le atașăm prezentului memoriu.

IV. Temeiul criticilor de neconstituționalitate.

Impunerea profesiilor liberale a unei contribuții CASS stabilite prin raportarea la o bază de calcul mult mai mare decât a altor categorii de contribuabili care obțin venituri altele decât cele salariale încălcarea următoarelor prevederi constituționale:



- Art. 16 din Constituția României:
 - (1) **Cetățenii sunt egali în fața legii** și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.

- Art. 44 din Constituția României:
 - (1) Dreptul de proprietate, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate. Conținutul și limitele acestor drepturi sunt stabilite de lege.
 - (2) Proprietatea privată este garantată și ocrotită în mod egal de lege, indiferent de titular.

- Art. 45 din Constituția României:

Accesul liber al persoanei la o activitate economică, libera inițiativă și exercitarea acestora în condițiile legii sunt garantate.

- Art. 47 din Constituția României:
 - (1) Statul este obligat să ia măsuri de dezvoltare economică și de protecție socială, de natură să asigure cetățenilor un nivel de trai decent.
 - (2) Cetățenii au dreptul la pensie, la concediu de maternitate plătit, la asistență medicală în unitățile sanitare de stat, la ajutor de șomaj și la alte forme de asigurări sociale publice sau private, prevăzute de lege. Cetățenii au dreptul și la măsuri de asistență socială, potrivit legii.

Excluderea profesiilor liberale din categoria persoanelor care plătesc CASS în funcție de plafonul aplicabil stabilit de lege duce la încălcarea unor drepturi de natură constituțională. Având în vedere cele prezentate anterior, subliniem **încălcarea următoarelor prevederi constituționale:**

Art. 16 din Constituția României:

Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.

Art. 44 din Constituția României:

Dreptul de proprietate, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate. Conținutul și limitele acestor drepturi sunt stabilite de lege.

Proprietatea privată este garantată și ocrotită în mod egal de lege, indiferent de titular.

Art. 45 din Constituția României:

Accesul liber al persoanei la o activitate economică, libera inițiativă și exercitarea acestora în condițiile legii sunt garantate.

Art. 47 din Constituția României:

Statul este obligat să ia măsuri de dezvoltare economică și de protecție socială, de natură să asigure cetățenilor un nivel de trai decent.



Cetățenii au dreptul la pensie, la concediu de maternitate plătit, la asistență medicală în unitățile sanitare de stat, la ajutor de șomaj și la alte forme de asigurări sociale publice sau private, prevăzute de lege. Cetățenii au dreptul și la măsuri de asistență socială, potrivit legii.

Art. 53 alin. (2) din Constituție instituie principiul conform căruia restrângerea exercitării unor drepturi poate fi dispusă numai dacă este necesară într-o societate democratică. Măsura trebuie să fie proporțională cu situația care a determinat-o, să fie aplicată în mod nediscriminatoriu și fără a aduce atingere existenței dreptului sau a libertății.

Art. 56 din Constituția României:

Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.

Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.

Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale.

V. Motivele de neconstituționalitate.

V.1. Aspecte de neconstituționalitate derivate din stabilirea în mod diferențiat de plafoane maximale a bazei de calcul al contribuției între liber profesioniști și alte categorii de contribuabili. Plafonarea bazei de calcul trebuie aplicată unitar. Contribuțiile trebuie să reflecte principiul proporționalității.

1.1. Principiul proporționalității măsurilor legislative în dreptul european.

Pactul internațional privitor la drepturile civile și politice, intrat în vigoare la 23 martie 1976, stabilește la art. 26 că: *„Toate persoanele sunt egale în fața legii și au dreptul, fără discriminare, la o egala protecție a legii. În aceasta privință legea trebuie să interzică orice discriminare și să garanteze tuturor persoanelor o protecție egală și eficace împotriva oricăror discriminări, îndeosebi de rasa, culoare, sex, limba, religie, opinie politică și orice altă opinie, originea națională sau socială, avere, naștere sau întemeiată pe orice altă împrejurare”*.

Primul Protocol Adițional la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, încheiat la Paris la 20 martie 1952, ratificat prin Legea nr. 30/1994 prevede la art. 1.

- (1) *„Orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale. Nimeni nu poate fi lipsit de proprietatea sa decât pentru cauză de utilitate publică și în condițiile prevăzute de lege și de principiile generale ale dreptului internațional.*
- (2) Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le considera necesare pentru a reglementa folosința bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții, sau a amenzilor.”

Prin 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). Preocuparea de a instaura acest echilibru se reflectă în structura întregului articol 1, inclusiv în cel de-al doilea alineat; în consecință, trebuie să existe un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele utilizate și scopul urmărit.

1.2. Jurisprudența Curții Constituționale a României cu privire la proporționalitatea măsurilor fiscale

Principiile constituționale implică un complex de condiții de care legiuitorul este ținut atunci când instituie anumite obligații fiscale în sarcina contribuabililor, întrucât *fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni* (a se vedea, spre exemplu, Decizia Curții Constituționale nr.6 din 25 februarie 1993). Din cele de mai sus rezultă că stabilirea prin lege a unui impozit trebuie să respecte cel puțin patru criterii: **echitate, proporționalitate, rezonabilitate și nediscriminare**. Întrunirea cumulativă a acestor patru criterii legitimează din punct de vedere constituțional stabilirea unui impozit. Doar printr-o atare conduită legiuitorul respectă întru totul dispozițiile art.56 și 139 din Constituție, fără a afecta alte drepturi și libertăți fundamentale. În schimb, nerespectarea acestor criterii cu valoare constituțională duce implicit la încălcarea dreptului fundamental aplicabil în cauză (a se vedea Decizia Curții Constituționale nr.940 din 6 iulie 2010).

Cu privire la rezonabilitatea impozitului, Curtea, în jurisprudența sa, a constatat că legiuitorul este în drept să stabilească impozite pentru a alimenta în mod constant și ritmic bugetul de stat, însă trebuie să manifeste o deosebită atenție atunci când stabilește materia impozabilă (a se vedea Decizia Curții Constituționale nr.940 din 6 iulie 2010).

Principiul proporționalității este definit în articolul 5 alineatul (4) din Tratatul privind Uniunea Europeană. Obiectivul acestuia este de a stabili anumite limite aplicabile acțiunilor întreprinse de instituțiile Uniunii Europene (UE).

În temeiul acestui principiu, *măsurile legislative trebuie să fie adecvate pentru atingerea obiectivului dorit, trebuie să fie necesare pentru atingerea obiectivului dorit și trebuie să nu împovăreze persoana fizică excesiv în raport cu obiectivul avut în vedere (proporționalitate în sens restrâns)*.

Principiul proporționalității privește echilibrul între acțiunea avută în vedere (obiectivul propunerii) și mijloacele utilizate pentru atingerea acesteia (acțiunile vizate) și are în vedere atât conținutul, cât și forma acțiunii propuse (adică tipul de act legislativ propus – regulament, directivă, decizie). În sens general, principiul impune ca mijloacele puse în aplicare printr-o dispoziție de drept al UE să fie apte să realizeze obiectivele urmărite de reglementarea în cauză (caracterul apt, adecvat) și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea lor (caracterul necesar).

Intervenția legiuitorului prin normele criticate trebuie privită prin efectuarea testului de proporționalitate, dacă aceasta își găsește justificarea sub rigoarea exigențelor constituționale, test ce are în vedere dacă ingerința este prevăzută de lege, dacă există scop legitim și dacă măsura este



adecvată, necesară într-o societate democratică și dacă păstrează justul echilibru între interesele colective și cele individuale.

Este adevărat că, potrivit art. 53 alin. (1) din Constituție, cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice, iar plata drepturilor de asigurări sociale constituie o cheltuială publică. Însă, potrivit alin. (2) al aceluiași articol, sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, ceea ce presupune luarea în considerare a tuturor condițiilor de exercitare a activității profesionale, în raport de toate obligațiile contributive, precum și de exercitare a profesiei.

1.3. Aspecte de injustă așezare a sistemului contribuției CASS decurgând din majorarea de la 24 la 60 de salarii minime brute a bazei de calcul. Inexistența unei justificări a diferențierii între diferitele categorii de contribuabili.

Proiectul de lege conduce la următoarele modalități de stabilire a bazei de calcul în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate:

- În cazul asiguraților care obțin **venituri din activități independente**, contribuția se determină prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului anual net/brut realizat, baza de calcul fiind plafonată la nivelul a 60 de salarii minime brute pe țară;
- În cazul asiguraților care obțin **venituri din drepturi de proprietate intelectuală, venituri din asocierea cu o persoană juridică, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, venituri din investiții, venituri din alte surse**, contribuția de asigurări sociale de sănătate este stabilită având în vedere o bază anuală de calcul plafonată pe tranșe de la 6 până la maxim 24 de salarii minime brute pe țară.

În consecință, deși contraprestația este reprezentată de pachetul de bază al serviciilor medicale, baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate este stabilită în mod diferit în funcție de sursa veniturilor obținute de contribuabil.

În aceste condiții, considerăm că este disproporționată această modalitate de calcul, câtă vreme serviciile medicale oferite asiguraților fac parte din același pachet de bază. Astfel, facem o comparație cu asigurările sociale, situație în care prin stabilirea unui quantum mai ridicat al contribuției de asigurări sociale conduce la beneficierea de către contribuabil a unei contraprestații proporționale. Astfel, dacă o contribuție de asigurări sociale este mai mare, ca urmare a faptului că baza de calcul are în vedere un venit mai mare, atunci dreptul asiguratului (i.e. dreptul la pensie) este într-un quantum mai mare. Cu toate acestea, în cazul asiguraților sociale de sănătate, indiferent de nivelul contribuției, serviciile de sănătate de care beneficiază asigurații sunt la fel și nu influențează în niciun fel actul medical/tipul serviciilor medicale sau costul acestora.



În acest sens, apreciem că noua reglementare conduce la o discriminare între categoriile de asigurați, fără ca această propunere de modificare să fie susținută de motive obiective care să determine necesitatea eliminării plafonului stabilit în ceea ce privește modalitatea de calcul a contribuției pentru asigurații care obțin venituri din activități independente, în timp ce toate celelalte categorii de asigurați care obțin venituri din alte surse diferite de cele de natură salarială beneficiază în continuare de un plafon.

Nu există o explicație sau un raționament acceptabil pentru ca un contribuabil care obține venituri din activități independente să fie supus unui sistem de taxare mult mai agresiv decât cel care obține venituri din cele prevăzute la art.155 alin.1 lit. c-h) din Codul fiscal. În realitate, toate activitățile de la art.155 alin.1 lit.b-h) au în comun caracteristica de a nu beneficia de avantajele de stabilitate și predictibilitate specifice situației salariatului.

Plasarea celor care realizează venituri din activități independente într-un raport de suprataxare față de cei care obțin venituri din activități prevăzute la art.155 alin.1 lit.c-h) din Codul fiscal este contrară principiului constituțional al justei așezări a sarcinilor fiscale.

Echitatea fiscală reprezintă o consecință a principiului constituțional al justei așezări a sarcinilor fiscale. Cu privire la acest aspect, Curtea Constituțională a stabilit în Decizia nr. 3 din 6 ianuarie 1994, în sensul că „fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să **nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni**”; în același timp, precizăm că această abordare este în concordanță cu consecințele principiului egalității care impun ca diferențierile între grupe/categorii de contribuabili să aibă o bază rațională și obiectivă, aspect care, în contextul actual, este pe deplin realizat prin stabilirea unor diferite plafoane la care sunt calculate CASS.

Modificările legislative, care conduc la o dublare a îndatoririlor fiscale pentru profesioniștii din sectorul liberal, în comparație cu categoriile prevăzute la art.155 alin.1 lit.c-h) din Codul fiscal, instituie o situație discriminatorie. Această afirmație este formulată în lumina jurisprudenței Curții Constituționale, în special referitor la încălcarea prevederilor articolului 16 din Constituția României, care consacră principiul egalității în drepturi. Aceasta jurisprudență este reflectată în Decizia nr. 755 din 2014 și Decizia nr. 683 din 2016, în care Curtea Constituțională a subliniat că principiul egalității în drepturi implică acordarea unui tratament egal în situații în care, din punct de vedere al scopului urmărit, nu există diferențe semnificative. De asemenea, instanța constituțională a precizat că orice diferențiere de tratament juridic trebuie să se bazeze pe criterii obiective, conform Deciziei nr. 573 din 2011 și Deciziei nr. 366 din 2014.



1.4. Aspecte de injustă așezare a sarcinii fiscale ce decurg din inexistența unei prestații corespunzătoare. Lipsa corelării majorării substanțiale a contribuției cu o reformă a serviciilor medicale.

Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora, astfel cum prevede art. 139 alin. (3) din Constituție.

Având în vedere că această contribuție de asigurări sociale de sănătate se plătește în mod obligatoriu pentru a putea beneficia de pachetul de servicii de bază pentru asigurați, serviciile ce fac obiectul asigurării sociale de sănătate sunt aceleași pentru toate tipurile de contribuabili, indiferent de cuantumul contribuției sau de veniturile acestora.

Prin urmare, nivelul contribuției de asigurări sociale de sănătate nu influențează în vreun fel tipurile de servicii de sănătate care sunt incluse în pachetul de servicii de bază de care beneficiază asigurații, acestea fiind incluse în prevederile art. 230 din Legea nr. 95/2006.

Orice majorare substanțială a contribuției la fondul de sănătate pentru o anumită categorie de contribuabili nu poate fi acceptată drept justă în lipsa unei corelări cu serviciile oferite sau măcar cu un demers concret de reaşezare a principiilor pe baza cărora se oferă pachetele de servicii medicale.

Din păcate, proiectul de lege prezintă opacitate în privința motivelor pentru care profesioniștii din sectorul liberal sunt supuși, pe lângă impozitul de 10%, și unei cotizații CASS mult majorată, ceea ce efectiv conduce la o majorare substanțială a obligațiilor lor fiscale, fără ca această majorare să fie însoțită de furnizarea vreunei contraprestații suplimentare din partea sistemului de sănătate.

Conform unei jurisprudențe clare, orice diferență de tratament fiscal aplicată profesioniștilor din sectorul liberal în comparație cu alți cetățeni, indiferent de intențiile legiuitorului, poate fi considerată o normă fiscală sancționatoare și discriminatorie. Diferențierea în ceea ce privește tratamentul juridic al persoanelor, care nu este obiectiv justificată și care nu menține un echilibru proporțional între mijloacele utilizate și scopul urmărit, este percepută ca discriminare, conform jurisprudenței constante a Curții Europene. În acest sens, putem face referire la Hotărârile din 18 februarie 1999 în cazul Larkos împotriva Ciprului și, respectiv, la cea din 6 iulie 2004 în cazul Bocancea și alții împotriva Moldovei.

De asemenea, contribuția de asigurări sociale de sănătate intră în domeniul taxelor și impozitelor, având legătură cu parafiscalitatea, astfel că există întotdeauna o contraprestație pentru taxa datorată.

În consecință, **contribuția stabilită are un caracter discriminatoriu, reprezintă, în realitate, un impozit pe venit deghizat și afectează substanța dreptului de proprietate.**

În completarea argumentelor deja expuse, învederăm faptul că Pactul internațional privitor la drepturile civile și politice, intrat în vigoare la 23 martie 1976, stabilește la art. 26 că: *"Toate persoanele sunt egale în fața legii și au dreptul, fără discriminare, la o egală protecție a legii. În aceasta privință legea trebuie să interzică orice discriminare și să garanteze tuturor persoanelor o*



protecție egală și eficace împotriva oricăror discriminări, îndeosebi de rasa, culoare, sex, limba, religie, opinie politică și orice alta opinie, originea națională sau socială, avere, naștere sau întemeiată pe orice alta împrejurare".

Prin 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). Preocuparea de a instaura acest echilibru se reflectă în structura întregului articol 1, inclusiv în cel de-al doilea alineat; în consecință, trebuie să existe un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele utilizate și scopul urmărit.

Cu privire la **rezonabilitatea și echitabilitatea impozitului**, Curtea Constituțională a României, în jurisprudența sa, a constatat că legiuitorul este în drept să stabilească impozite pentru a alimenta în mod constant și ritmic bugetul de stat, **însă trebuie să manifeste o deosebită atenție atunci când stabilește materia impozabilă** (a se vedea Decizia nr. 940 Curții Constituționale din 6 iulie 2010, precitată).

Principiul proporționalității este definit în articolul 5 alineatul (4) din Tratatul privind Uniunea Europeană. Obiectivul acestuia este de a stabili anumite limite aplicabile acțiunilor întreprinse de instituțiile Uniunii Europene (UE). În temeiul acestui principiu, **măsurile legislative trebuie să fie adecvate pentru atingerea obiectivului dorit, trebuie să fie necesare pentru atingerea obiectivului dorit și trebuie să nu împovăreze persoana fizică excesiv în raport cu obiectivul avut în vedere (proporționalitate în sens restrâns).**

Principiul proporționalității privește echilibrul între acțiunea avută în vedere (obiectivul propunerii) și mijloacele utilizate pentru atingerea acesteia (acțiunile vizate) și are în vedere atât conținutul, cât și forma acțiunii propuse (adică tipul de act legislativ propus – regulament, directivă, decizie). În sens general, principiul impune ca mijloacele puse în aplicare printr-o dispoziție de drept al UE să fie apte să realizeze obiectivele urmărite de reglementarea în cauză (caracterul apt, adecvat) și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea lor (caracterul necesar).

Intervenția legiuitorului prin norme criticate trebuie privită prin efectuarea testului de proporționalitate, dacă aceasta își găsește justificarea sub rigoarea exigențelor constituționale, test ce are în vedere dacă ingerința este prevăzută de lege, dacă există scop legitim și dacă măsura este adecvată, necesară într-o societate democratică și dacă păstrează justul echilibru între interesele colective și cele individuale. În același timp, este adevărat că, potrivit art. 53 alin. (1) din Constituție, cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice, iar plata drepturilor de asigurări sociale constituie o cheltuială publică. Însă, potrivit alin. (2) al aceluiași articol, **sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, ceea ce presupune luarea în considerare a tuturor condițiilor de exercitare a activității profesionale, în raport de toate obligațiile contributive, precum și de exercitare a profesiei.**

Prin proiectul de lege amintit, în cazul asigurărilor care obțin venituri din activități independente, contribuția se determină prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului anual net/brut



realizat cu plafonare la nivelul a 60 de salarii minime brute, iar în cazul asigurărilor care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală, venituri din asocierea cu o persoană juridică, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, venituri din investiții, venituri din alte surse, contribuția de asigurări sociale de sănătate este stabilită având în vedere o bază anuală de calcul plafonată.

Prin urmare, **deși contraprestația este reprezentată de pachetul de bază al serviciilor medicale, baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate este stabilită în mod diferit în funcție de sursa veniturilor obținute de contribuabil.**

În fine, prin noua reglementare, **persoanele fizice autorizate și profesiile liberale vor fi taxate aproape similar cu un contract de muncă (plafonul de 60 de salarii rareori este depășit), deși nu asigură aceleași drepturi și măsuri de protecție cum sunt cele rezultate în baza raporturilor de muncă**, reglementate prin Codul muncii, contractele colective sau contractele individuale de muncă.

Activitatea profesiilor liberale presupune asumarea tuturor riscurilor și cheltuielilor profesionale, a cheltuielilor de pregătire profesională, precum și a taxelor specifice, pe care nu le regăsim la activitățile salarizate. Avocații, ca și alte profesii liberale, nu beneficiază de concediu de odihnă plătit și nu beneficiază de alte drepturi acordate prin lege salariaților. Avocații, ca și alte profesii liberale, au obligația ținerii registrelor și evidențelor contabile. Avocații, ca și celelalte profesii independente, au riscuri ce le poate antrena răspunderea profesională în condiții diferite și mai aspre decât ale salariaților. În plus, avocații au și obligația asigurării de răspundere profesională. Avocații au incompatibilități și interdicții profesionale, fiind supuși unor limitări în ce privește exercitarea de activități economice. Toate acestea sunt argumente împotriva unei taxări mai agresive a celor care exercită profesiile liberale față de cei prevăzuți la art.155 alin.1 lit.c – h) Cod fiscal.

V.2 Aspecte de neconstituționalitate ce decurg din caracterul imprevizibil și intempestiv al sarcinilor fiscale.

Nu a existat o dezbate privind nevoia bugetului afectat sistemului de sănătate care să justifice o majorare agresivă și bruscă a contribuției.

Toate dezbaterile și justificările oferite de Guvernul României se referă exclusiv la bugetul public consolidat.

Creșterea plafonului stabilit pentru baza de calcul de la 24 la 60 de salarii minime brute pe țară reprezintă o sarcină fiscală care trebuie justificată de o nevoie acută a sistemului de sănătate (i) și să prezintă suficientă predictibilitate, adică un timp necesar pentru adaptarea activității celor care sunt vizați de o atare normă, timp care la nivel legislativ se raportează la 6 luni. Or, majorarea substanțială a sarcinii fiscale devine operantă în cel mai scurt termen, adică de la 1 ianuarie 2024. Este drept că obligațiile de plată vor fi scadente ulterior acestui moment, dar aceasta nu înseamnă că norma asigură predictibilitatea necesară. Indiferent de momentul scadenței, așa cum este în prezent proiectul de lege, sumele din care se vor achita obligațiile fiscale sunt cele obținute din



veniturile începând cu ianuarie 2024. Prin urmare, o reorganizare a activității de o manieră să acopere această substanțială majorare este imposibil de realizat într-un termen atât de scurt.

Caracterul imprevizibil și intempestiv al majorării substanțiale a sarcinii fiscal riscă să afecteze în mod profund majoritatea avocaților iar consecințele vor fi simțite asupra accesului la justiție în componenta sa referitoare la dreptul la apărare.

Acesta este și motivul pentru care la data de 25 septembrie 2023, Consiliul Economic și Social a emis [avizul nefavorabil](#) cu privire la Proiectul de lege privind unele măsuri fiscal bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, susținând argumentele din memoriul UNBR transmis Guvernului, potrivit căruia creșterea costurilor de exercitare a profesiilor liberale ca urmare a creșterii taxelor, în special pentru exercitarea profesiei de avocat, este de natură să restrângă accesul la justiție pentru persoanele cu venituri mai mici, care nu-și vor permite să plătească onorariile crescute ale avocaților.

VI. Concluzii.

Având în vedere argumentele și criticile de neconstituționalitate sesizate prin prezentul memoriu, Uniunea Națională a Barourilor din România, în urma analizării pertinentei și temeiniciei acestora, solicită Avocatului Poporului, în îndeplinirea misiunii sale constituționale și legale de apărare a drepturilor și libertăților persoanelor, să sesizeze Curtea Constituțională cu privire la aceste aspecte, înainte de promulgarea Proiectului de lege privind unele măsuri fiscal bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung.

Atașăm

[Memoriul UNBR înaintat Primului Ministru, Ministerului Finanțelor și Președintelui Senatului României](#) - „Riscurile suprainpozitării profesiilor liberale prin proiectul de Ordonanță al Guvernului pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal” - solicitând Guvernului să mențină reglementarea actuală a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

[Memoriul UNBR înaintat Ministrului Justiției](#), prin care se indică motivele de inequitare a așezării sarcinilor fiscale și argumentele de ordin constituțional și convențional care susțin demersul profesiei de avocat și al celorlalte profesii liberale.

Cu deosebită considerație,

Avocat dr. Traian Cornel Briciu
Președintele Uniunii Naționale a Barourilor din România