Profesiile liberale și contractele de muncă…



Luisiana Dobrinescu,

avocat, managing partner al Dobrinescu Dobrev SCA

1. Legea nr. 187/2015 de modificare a Codului fiscal, recent publicată în Monitorul Oficial (nr. 499/07.07.2015) reformulează criteriile în funcție de care o activitate poate fi considerată independentă, respectiv dependentă. Pentru evitarea oricărui dubiu, menționăm că redactorul textului nu a fost Parlamentul prin comisiile sale, ci Ministerul Finanţelor Publice.

2. Legiuitorul fiscal a instituit șapte criterii suficient de neclare, încât să nu dea confort prea multora dintre contribuabili. Citam din textul de lege care va intra în vigoare pe 10 iulie 2015:

*Se consideră că este activitate independentă – orice activitate desfășurată de către o **persoană fizică** în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește **cel puțin 4** dintre următoarele criterii:*

*3.1. persoana fizică dispune de **libertatea de alegere a locului și a modului de desfăşurare** a activității precum și a programului de lucru;*

*3.2 persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru **mai mulţi clienţi;***

*3.3. **riscurile inerente** activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;*

*3.4. activitatea se realizează prin **utilizarea patrimoniului** persoanei fizice care o desfășoară;*

*3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea **capacității intelectuale** și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;*

*3.6. persoana fizică **face parte dintr-un corp/ordin profesional** cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;*

*3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea **direct, cu personal angajat sau prin colaborare** cu terțe persoane în condiţiile legii.*

Vom analiza pe rând fiecare dintre cele șapte criterii.

3. **Primul criteriu** se referă la faptul că *persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfăşurare a activității, precum și a programului de lucru.* Contractual, părțile își pot regla aceste drepturi și obligații, precum și întinderea acestora. Este evident că un farmacist nu își poate derula activitatea în alt loc decât în farmacie sau în cadrul unui alt program decât orarul afișat de aceasta. Un consultant fiscal însă poate lucra la sediul clientului, al terților sau la sediul său. Dacă firma de consultanță îi pune la dispoziție un birou pentru a-l folosi atunci când este necesară deplasarea la sediul său, se consideră îndeplinit acest prim criteriu de independență? Cum poate fi constatată faptic îndeplinirea acestui criteriu?
4. **Al doilea criteriu** menționează că *persoana fizică*

dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulţi clienţi. Ne întrebăm dacă îndeplinim sau nu acest criteriu în cazul în care, potrivit contractului, persoana fizică dispune de libertatea de a lucra pentru mai mulți clienți, însă lucrează cu preponderență pentru un singur client. Pe partea de consultanță, această situație este foarte des întâlnită; consultantul/avocatul are un client stabil care îi dă suficient confort financiar, astfel încât contractarea altor clienți este pur incidentală.

5. **Criteriul al treilea** este pentru mine chiar de neînțeles: *riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea?* Care sunt riscurile inerente? Nu mă pot gândi decât la riscul ca, în lipsa prestării serviciilor la timp sau în mod satisfăcător din punct de vedere calitativ, contractul poate înceta. Să mai fie și alte riscuri? Cum dovedim că persoana își asumă acest risc, altfel decât prin înscrierea în contract a acestei clauze (care, din punct de vedere juridic, este oarecum superfluă)?

6. **Al patrulea criteriu** se referă la utilizarea în cadrul desfășurării activității a patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară. La prima vedere, acest text pare incorect sau cel puțin ilogic. Evident că fiecare persoană își utilizează patrimoniul, chiar și dacă acesta constă într-o singură foaie de hârtie și un pix. Textul nu mai vorbește despre prevalența utilizării propriului patrimoniu. Spre exemplu, în condițiile în care un expert contabil își utilizează propriul calculator și cărțile de specialitate, însă se recomandă prin prezentarea unei cărți de vizită cu logo-ul societății pentru care lucrează și utilizează o adresă de e-mail cu extensia societății, se consideră că acest criteriu de independență este respectat?
7. **Criteriul numărul cinci** este – consider – îndeplinit de

toată lumea: activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității.Nici nu văd cum ar fi posibil altfel… să fie oare altceva la care s-a gândit doar legiuitorul și care ne scapă în interpretare?

8. **Al șaselea criteriu** conferă clar un avantaj profesiilor liberale, față de persoanele fizice autorizate la Registrul Comerțului: *persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate.*

Doctorii, avocații, arhitecții fac parte din astfel de corpuri profesionale, care sunt de esența organizării profesiilor liberale.

9. Al **șaptelea** criteriu se referă la faptul că *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condiţiile legii.* Libertatea de a desfășura astfel activitatea reiese din contract; cum în materie fiscală discutăm însă de principiul prevalenței substanței economice asupra formei juridice, mă întreb dacă, în situația în care o persoană fizică (e.g. un consultant fiscal) nu are personal subcontractat, deși are această libertate, se consideră îndeplinit acest criteriu… De asemenea, este interesantă preponderența contractării unui astfel de personal.

10. Rezultă din cele de mai sus că, în lipsa unor norme metodologice care să ofere îndrumare în interpretarea textului de Cod fiscal (care la prima vedere pare destul de relaxat), este foarte dificil să eliminăm riscurile unei retratări fiscale.

11. Dacă aceste criterii sunt privite strict juridic, am putea concluziona că foarte multe persoane fizice autorizate (cu preponderență profesiile liberale) ar putea îndeplini ușor

aceste criterii, în condițiile în care ele se referă la libertatea de a desfășura activitatea într-un anumit fel, nu și la desfășurarea ei efectivă. Conform principiului de interpretare a normelor juridice, unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem, motiv pentru care, atât timp cât textul de lege nu impune o prevalență sau preponderență a anumitor elemente, nu o putem impune noi, pe cale interpretativă.

12. Considerând însă că o persoană fizică (de exemplu, un expert contabil) nu îndeplinește patru din cele șapte criterii de independență sau nu își asumă riscul unei interpretări adverse, cum ar putea beneficiarul serviciilor sale (de exemplu, o societate de contabilitate) să achite taxele și impozitele corespunzătoare (pentru venituri asimilate salariilor)?

13. Conform legislației în vigoare:

(i) o persoană fizică autorizată trebuie să se înregistreze fisal și să depună declarații fiscale pentru plata anticipată a impozitului pe venit și a contribuției de sănătate. De asemenea, depune declarații și pentru plata contribuției de asigurări sociale. Administrația fiscală competentă emite Decizii de impunere în baza cărora se fac aceste plăți;

(ii) o persoană asimilată unui angajator (în exemplul nostru, societatea de contabilitate) este obligată să plătească impzitele și contribuțiile salariale prin declararea acestora în declarația 100 și 112.

Cele două sisteme declarative prevăzute mai sus nu sunt opționale: dacă beneficiarul serviciilor reține la sursă și achită contribuții salariale, persoana fizică nu este absolvită de plata impozitelor și contribuțiilor aferente veniturilor din desfășurarea profesiei sale.

Mai există și situația în care anumite profesii au un sistem propriu de asigurări sociale (de exemplu, avocații). La ce

sistem se va face place contribuției de asigurări sociale reținute la sursă de beneficiarul serviciilor, asimilat începând cu 1 ianuarie 2016 unui angajator? În ce cote și conform căror formulare?

Dacă persoana fizică este și plătitoare de TVA, situația devine cu adevărat gravă, pentru că nu există o procedură prin care o persoană înregistrată în scopuri de TVA să se deregistreze ca urmare a faptului că este depedentă fiscal! Cu toate că, potrivit art. 127 alin. (3) C.fisc., nu acționează de o manieră independentă (și deci nu sunt persoane impozabile obligate la plata TVA), în privința angajaților sau persoanelor care au un raport juridic de tipul angajat/angajator, în lipsa unei proceduri de deregistrare pe aceste motive, persoana impozabilă va avea în continuare obligația emiterii de facturi fiscale și a colectării de TVA.

14. Concluzia absolut nefericită este că, la acest moment, nici persoanele fizice prestatoare și nici persoanele juridice beneficiare ale serviciilor lor nu își pot face singure retratarea fiscală, menținând statutul juridic de persoană fizică autorizată. Această concluzie impune ca toate persoanele fizice cu risc de retratare fiscală să încheie contract individuale de muncă – o concluzie foarte periculoasă, pentru că un contract de muncă prespune și alte drepturi și obligații decât cele fiscale.

Prin inspecțiile fiscale derulate, ANAF a susținut întotdeauna (în mod corect de altfel) că nu face reîncadrarea juridică a contractelor (din contracte de prestări servicii în contracte de muncă), ci doar reîncadrarea fiscală. Acest lucru ar trebui să se mențină în continuare.

Nu trebuie să uităm că pentru avocați, spre exemplu, existența unui contract individual de muncă determină suspendarea din profesie.

Cu alte cuvinte, pentru a face posibilă aplicarea noului nivel

de impozitare și a nu îngrădi exercitarea liberă (nesubordonată juridic) a profesioniștilor, odată cu modificarea Codului fiscal este necesară modificarea legislației secundare (e.g. la nivelul ordinelor ANAF). Persoanelor fizice înregistrate fiscal ca întreprinzători individuali trebuie să li se dea posibilitatea reținerii la sursă și achitării de către beneficiarii de venituri a impozitelor și contribuțiilor salariale, fără a fi obligate să adopte instrumentul juridic al contractului individual de muncă.

În fond, modificarea politicii fiscale nu trebuie să echivaleze cu exterminarea juridică a persoanelor fizice autorizate și nici a contractelor de servicii!