



ROMANIA

EXPUNERE DE MOTIVE

CONSILIUL ECONOMIC ȘI SOCIAL	
INTRARE	Nr. 7157
IEȘIRE	
Zila 13	Luna 10 2021

Situația actuală. Sectorul prestărilor de servicii din domeniul construcțiilor, montajului, asistentei tehnice, transporturilor, etc., este esențial pentru România atât din perspectiva aportului lor direct în economia națională demonstrat de cifrele indicatorilor macroeconomici, cât și din perspectiva rolului lor de adevărată pârghie de creștere pentru sectoarele productive, fie ca mari beneficiari pe piața acestor sectoare, fie ca furnizori de servicii indispensabile activităților productive, dar și comerțului intern și internațional, în cazul transporturilor.

Una din specificitățile activităților desfășurate în cadrul acestor servicii o reprezintă realizarea efectivă a muncii angajaților în afara unui loc fix reprezentat de sediul social al angajatorului sau de un sediu secundar al acestuia.

Este important de precizat faptul că, începând cu luna februarie 2022 vor intra în vigoare prevederile pachetului legislativ european aplicabil transporturilor, așa numit Pachetul Mobilitate 1 (Regulamentul 1055 și Directiva 1057). Potrivit unor studii realizate de companii de mare notorietate și recunoaștere internațională, la solicitarea UNTRR, noile reguli europene vor crea o povară administrativă și costuri suplimentare transportatorilor români, cu implicații directe în sensul contractiei activității pentru transporturile rutiere internaționale de marfă și implicit cu efect de scădere a PIB – ului României cu un procent semnificativ.

Din punct de vedere legislativ, teoretic, indemnizației specifice detașării transnaționale și delegării îi este aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, nu sunt impozabile indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil reglementat potrivit legii, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare. Plafonul neimpozabil este stabilit astfel:

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- (ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.



ROMANIA

De asemenea, aceste sume nu se cuprind în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale, contribuției de asigurări sociale de sănătate și a contribuției asiguratorii pentru muncă. Astfel, sunt venituri neimpozabile și nu se cuprind în baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii sumele corespunzătoare cheltuielilor de transport și cazare, indiferent dacă acestea sunt sau nu incluse în remunerația din statul membru în care salariatul este detașat.

În decursul ultimilor doi ani se constata existența numeroaselor situații practice în cadrul inspecțiilor fiscale, care vizează perioadele fiscale începând cu 1 iulie 2015, în care indemnizațiile acordate, considerate de către angajatori drept neimpozabile (în limita plafonului reglementat în cadrul art. 76 alin. (2) litera k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal) au fost reîncadrate de către inspectorii fiscali drept venituri asimilate salariilor, subiect al contribuțiilor sociale obligatorii și impozitului pe veniturile din salarii.

Motivațiile invocate de către inspectorii fiscali sunt legate de interpretarea definițiilor și conținutului unor concepte cu care operează legislația muncii, iar pe baza acestor interpretări stabilesc că sumele plătite de angajatorii romani nu reprezintă indemnizații acordate în cadrul unor delegări/detașări temporare în afara locului de activitate, ci sume primite pentru îndeplinirea sarcinilor curente de serviciu, adică salarii, angajații respectivi neavând un loc fix de muncă.

Au fost reîncadrate astfel, indemnizațiile acordate angajaților lor de următoarele categorii de societăți (categorii vulnerabile):

1. **Prestatorii de servicii de construcții, montaj, antrepriză asistență tehnică etc.**, care își trimit angajații pe diferite șantiere în state membre sau în state terțe pentru prestarea de servicii conform contractelor încheiate cu diverși beneficiari.
2. **Agenții de muncă temporară din România** care recrutează persoane și le pun ulterior la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare din state membre ale Uniunii Europene sau din state terțe.
3. **Transportatorii internaționali**, pentru indemnizațiile acordate angajaților implicați în mod direct în operațiunile de transport (de principiu șoferilor).

Subliniem totodată că lipsa unor reglementări clare cu privire la situații în care angajatorii pot acorda indemnizații care să fie neimpozabile în limita plafonului reglementat în cadrul art. 76 alin. (2) litera k), expune angajatorii români la riscuri semnificative indiferent de tratamentul pe care aleg să îl aplice. Concret, angajatorii aflați în una dintre cele 3 categorii vulnerabile enumerate mai sus, care consideră că indemnizațiile ar trebui tratate ca venituri neimpozabile în limita plafonului de 2,5 ori nivelul reglementat pentru instituții publice,



așa cum a fost stabilit în cadrul art. 76 alin. (2) litera k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, sunt expuși riscului ca în cazul unui control, sumele respective să fie reîncadrate în salarii, conform practicii precedente.

În cazul unor retratări pe întreaga perioadă de prescripție de 5 ani (conform prevederilor art. 110 din Legea nr 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală), sarcina fiscală suplimentară ar fi extrem de dificil de suportat și imposibil de recuperat de la salariați (deși obligațiile fiscale sunt calculate prin reținere la sursă).

Ulterior, în cadrul unei alte inspecții fiscale s-ar putea aprecia că suportarea de către angajator a diferențelor de taxe generate de reîncadrarea indemnizațiilor, ar reprezenta în fapt anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului, impozabilă conform art. 76 alin (3) litera d) din Codul Fiscal. Astfel, angajatorul român s-ar afla într-un cerc vicios și în imposibilitatea continuării în bune condiții a afacerii.

Pe de altă parte, există și angajatori din cele 3 categorii vulnerabile menționate mai sus, care stabilesc în contractele de muncă/actele adiționale o indemnizație brută pe care o consideră venit asimilat salariilor, rețin impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii datorate și plătesc salariaților suma netă. Aceștia devin astfel vulnerabili în fața propriilor angajați. Concret, în orice moment angajații s-ar putea considera prejudiciați, ar putea iniția acțiuni în instanță în care să invoce tratamentul neimpozabil al indemnizațiilor (în plafonul reglementat) și ar putea solicita angajatorilor restituirea diferenței reținută cu titlu de impozit și contribuții sociale obligatorii. O posibilă decizie favorabilă în acest sens, pentru un număr semnificativ de salariați și pentru o perioadă mai lungă de timp, ar crea presiuni financiare substanțiale pentru angajatori. Ulterior, respectivii angajatori ar putea să se îndrepte împotriva autorităților pentru recuperarea obligațiilor fiscale reținute și plătite și astfel presiunea s-ar transfera asupra bugetului statului.

În acest context, este evidentă necesitatea existenței unui cadru legal care să asigure respectarea principiilor de bază ale fiscalității enumerate în cadrul articolului 3 din Codul Fiscal. Concret principiul certitudinii impunerii presupune elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

Din analiza cadrului legal aplicabil, precum și din situațiile practice intalnite la nivelul agenților economici, constatam că acest principiu nu este respectat, reglementările nu sunt certe, iar angajatorii români de bună credință sunt puși în situații de nesiguranta și vulnerabilitate.



Pentru o mai simplă înțelegere, în tot cuprinsul expunerii de motive prin noțiunea de „indemnizație” ne referim în mod strict la suma de bani primită de către angajatul delegat/detașat pentru acoperirea cheltuielilor curente efectuate pe perioada delegării/detașării și nu la cheltuielile cu transportul și cazarea angajaților care au un tratament fiscal distinct.

Prevederile legislației fiscale

În legislația fiscală singurele mențiuni cu privire la tratamentul indemnizațiilor acordate de angajatorii români angajaților lor pe perioada delegării/detașării se regăsesc în cadrul art. 76 alin. (2) litera k) art. 142 litera g), art. 157 alin. (2) și 220⁴ alin. (2) din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal (în continuare Codul Fiscal). Articolele citate exclud din baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii, indemnizațiile și alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada delegării/detașării în altă localitate în țară sau în străinătate, cu condiția îndeplinirii în mod simultan a două condiții:

1. Să fie acordate potrivit legii și
2. Să nu depășească pragul de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.

Pentru conformitate, cităm mai jos prevederile legale relevante:

ART. 76 - Definiția veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

(...)

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;



ROMANIA

(ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

ART. 142 - Venituri din salarii și venituri asimilate salariilor care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale

*Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele:
(...)*

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la art. 76 alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

ART. 157 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. d), art. 141 lit. d) și art. 142 .

ART. 220⁴ - Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

(2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției asiguratorie pentru muncă sumele prevăzute la art. 142.

Cu privire la condiția plafonului maxim reglementat de Codul fiscal, angajatorii români, operatori economici cu capital privat se raportează la:

1. Pentru deplasările în străinătate nivelul diurnei pentru categoria I prevăzută în Anexa Hotărârii nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;
2. Pentru deplasările în țară, începând de la 1 ianuarie 2019 nivelul de 20 de lei prevăzut la art. 1 al anexeii Hotărârii Guvernului nr. 714/2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului. Anterior datei de 1 ianuarie 2019, nivelul la care se raportau agenții economici era cel prevăzut în art. 9 al Anexei Hotărârii nr. 1860/2006.

În conformitate cu prevederile Codului Fiscal, angajatorii români, societăți cu capital integral/majoritar privat, înțeleg că în cazul în care valoarea indemnizației acordate este până la nivelul de 2,5 ori nivelul reglementat prin actele normative citate mai sus, aceste sume nu vor fi incluse în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii.



ROMANIA

Astfel, angajatorii respectă acest plafon prevăzut de Codul fiscal, la stabilirea indemnizațiilor de delegare/detașare acordate dar, după cum rezultă din cele de mai jos, acest lucru nu este suficient.

Cu privire la alte mențiuni incluse în cele două Hotărâri ale Guvernului citate mai sus, care nu se referă la valoarea indemnizației, înțelegerea noastră este că pentru agenții economici cu capital majoritar privat acestea au caracter de recomandare și nu reprezintă norme obligatorii, după cum este specificat și în cadrul art. 17 din HG nr. 518/1995 – „*Se recomandă agenților economici, alții decât cei prevăzuți la art. 16 alin. (1), precum și fundațiilor, asociațiilor și altora asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile prezentei hotărâri.*”

Cu privire la cea de a doua condiție, necesară pentru asigurarea neimpozitării indemnizației, respectiv, ca aceasta să fie acordată *potrivit legii*, după cum am specificat în partea introductivă, cadrul legal ambiguu a favorizat și din păcate, favorizează încă existența unei stări permanente de incertitudine și vulnerabilizează agenții economici români de bună credință în fața unor interpretări abuzive.

Această a doua condiție prevăzută de Codul fiscal – ca indemnizația să fie acordată „potrivit legii” – este de fapt cea care, în decursul timpului, a generat dificultățile majore în aplicare atât pentru angajatorii români, cât și pentru administrația fiscală, pentru ca prevederea prin trimiterea mult prea generală pe care o face la legislația muncii, poate fi mai degrabă considerată o lipsă de reglementare, decât o reglementare clară și predictibilă așa cum ar trebui să fie întotdeauna reglementarea fiscală.

Această dificultate de aplicare a legii este însă una istorică, astfel ca, în urma numeroaselor controale fiscale derulate în perioada 2014 - 2015, la cele 3 categorii de agenți economici enumerați anterior (prestatori de servicii de construcții montaj pentru beneficiari din alte state, agenți de muncă temporară care recrutează pentru întreprinderi utilizatoare din alte state și transportatori internaționali de bunuri și/sau persoane), prin care organele fiscale au procedat la reincadrarea indemnizațiilor platite de angajatori, a fost necesară adoptarea pe data de 20 iulie 2015 a Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Conform articolului 2 al acestei legi, s-au anulat obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite de către organul fiscal prin decizie de impunere ca urmare a recalificării indemnizației și s-a interzis recalificarea acestor sume, ambele măsuri vizând perioade fiscale anterioare datei de 1 iulie 2015. Cităm mai jos articolul legislativ:

Art. 2 (1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe



ROMANIA

perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.

Amnistia din anul 2015 a fost motivată exact de lipsa de claritate a legislației fiscale despre care din păcate vorbim și astăzi, cu toate că potrivit expunerii de motive a legii, a fost stabilită concomitent și obligația de modificare/completare a Codului fiscal și a legislației muncii în așa fel încât principiul certitudinii impunerii să fie respectat în perioada ulterioară.

Ulterior acestei amnistii, agenții economice din România nu au primit însă îndrumări suplimentare sau clarificări legislative din care să înțeleagă în ce context ar putea să ofere indemnizații neimpozabile angajaților lor și în ce context aceste sume ar trebui incluse în baza de calcul al impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii.

Acest aspect a fost sesizat și de Uniunea Transportatorilor din Romania (UNTR) care a făcut în acest an demersuri instituționale pentru formarea unui grup de lucru interinstituțional pe tema stabilirii tratamentului fiscal general al diurnei acordate de societățile din România prestatoare de servicii de transport angajaților lor și găsirea unei soluții pentru sumele acordate începând din august 2015 (reîncadrate în salarii sau având acest risc în prezent). Discuțiile purtate în cadrul acestui grup de lucru au ramas insa fara niciun rezultat concret din cauza partajării reglementarilor legale incidente stabilirii regimului fiscal între mai multe institutii și autoritati ale statului, lucru care, până în prezent, nu a condus la identificarea unor soluții și luarea unor decizii.

Prevederile legislației muncii

Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii cu toate modificările și completările ulterioare (în continuare Codul Muncii) reglementează domeniul raportului lor de muncă pe teritoriul României. Conform art. 17, angajatorul are obligația de a informa angajatul/viitorul angajat cu privire la clauzele esențiale din contract, printre care și locul muncii sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri. Un alt element obligatoriu pe care angajatorul este obligat să îl comunice și totodată să îl insereze în contractul de muncă este valoarea salariului, definit ca valoarea cumulată a salariului de bază, indemnizațiilor, sporurilor și a tuturor celorlalte adaosuri.



ROMANIA

Intre elementele de natura indemnizațiilor, sporurilor și celorlalte adaosuri aferente salariului de baza, sunt incluse valori precum:

- *Prestații suplimentare primite de angajații care nu execută obligațiile de serviciu dintr-un loc fix de activitate având o clauză de mobilitate inserată în contractul de muncă, conform definiției prevăzute la art. 25 din Codul Muncii:*

Art. 25 din Codul muncii

(1) Prin clauza de mobilitate părțile în contractul individual de muncă stabilesc că, în considerarea specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă. În acest caz salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură.

(2) Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractul individual de muncă.

- *Indemnizații primite ca urmare a modificării temporare a locului muncii prin delegarea/detașarea într-un alt loc de muncă*

Art. 42

(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.

(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

Art. 43 Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.

Art. 44 (1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Art. 45 Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.



Art. 46

(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.

(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul său numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.

(4) Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Art. 47

(1) Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(2) Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.

(3) Angajatorul care detașează are obligația de a lua toate măsurile necesare pentru ca angajatorul la care s-a dispus detașarea să își îndeplinească integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat.

(4) Dacă angajatorul la care s-a dispus detașarea nu își îndeplinește integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat, acestea vor fi îndeplinite de angajatorul care a dispus detașarea.

(5) În cazul în care există divergență între cei doi angajatori sau niciunul dintre ei nu își îndeplinește obligațiile potrivit prevederilor alin. (1) și (2), salariatul detașat are dreptul de a reveni la locul său de muncă de la angajatorul care l-a detașat, de a se îndrepta împotriva oricărui dintre cei doi angajatori și de a cere executarea silită a obligațiilor neîndeplinite.

Astfel, putem sintetiza prevederile din legislația muncii după cum urmează:

- Pentru angajații care se consideră că nu au un loc de muncă fix, la un sediu al angajatorului, dar activitatea lor se desfășoară potrivit specificului acestuia fie în diferite alte locații ale beneficiarilor, fie într-o deplasare permanentă, pe teritoriul național sau în afara acestuia, angajatorii trebuie să includă în contractele individuale de muncă sau în acte adiționale o clauză de mobilitate și sunt obligați să ofere acestora o sumă de bani denumită de Codul muncii „prestație suplimentară”.



ROMANIA

- Pentru angajații cărora li se schimbă temporar locul muncii, trebuie întocmite formalitățile de delegare sau detașare și este obligatoriu ca aceștia să primească o „indemnizație de delegare/detașare”.
- Ambele categorii de sume, chiar dacă sunt denumite diferit de Codul muncii și prezintă unele caracteristici comune, în sensul că sunt suplimentare față de salariul de bază, ambele trebuie plătite de angajator salariaților în mod obligatoriu, iar scopul acestora este de a compensa inconveniente generate de inexistența unui loc de muncă fix sau de îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, în esență prezintă diferențe semnificative, în sensul în care:
 - prestațiile suplimentare se acordă pentru contractele de muncă care au clauză de mobilitate, sunt beneficii în bani sau în natură specificate în contractul individual de muncă, au caracter permanent și sunt elemente constitutive ale salariului definit de legislația muncii. Având în vedere caracterul specific al clauzei de mobilitate, care limitează mobilitatea angajatului în cadrul unui perimetru specific, se consideră că lucrătorul nu se află în situația unei delegări pentru a beneficia de acordarea indemnizației de delegare. Aceasta poate fi acordată doar prin dispoziția unilaterală a angajatorului, ocazionată de depășirea ariei de lucru specificate în clauza de mobilitate;
 - indemnizațiile de delegare/detașare se acordă ca urmare a modificării temporare a locului muncii prin delegarea/detașarea într-un alt loc de muncă.

Pe cale de consecință, prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate prevăzute în contractul individual de muncă se încadrează în categoria veniturilor din salarii și asimilate salariilor, având caracter permanent, în timp ce indemnizațiile de delegare/detașare acordate în condițiile prevăzute de lege au caracter temporar fiind acordate strict pe perioada delegării/detașării pentru care se aplică regimul fiscal prevăzut expres în Codul fiscal, respectiv se încadrează în categoria veniturilor asimilate salariilor numai partea care depășește 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului.

Lipsa de abordare unitară și de înțelegere a legislației muncii în corelație cu prevederile Codului fiscal, reprezintă cauza principală care generează și azi atât incertitudine și nesiguranță pentru mediul economic, cât și posibilitatea de interpretare abuzivă pentru organele fiscale. Astfel, în practică, în cadrul controalelor fiscale, pentru cazurile în care angajații au fost delegați pentru mai multe proiecte succesive (pentru fiecare proiect în parte respectându-se perioada maximă de delegare reglementată), s-a apreciat că sumele primite cu titlu de indemnizații de delegare/detașare ar trebui reîncadrate în prestații suplimentare primite pentru desfășurarea atribuțiilor normale de serviciu, incluse integral



În baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii. Motivul invocat de organele de inspecție fiscală a fost că angajații respectivi nu ar avea un loc fix de activitate și implicit suma primită cu titlu de indemnizație nu este pentru modificarea temporară a locului muncii în cadrul unei delegări/detașări.

Intervenții legislative realizate cu scopul evitării fenomenelor care au precedat amnistia din 2015

În anul 2015 – OUG nr. 28/2015

Scopul emiterii OUG nr. 28/2015 declarat în preambulul acesteia a fost acela de a preîntâmpina perturbarea semnificativă a activității operatorilor economici de interpretarea incoerentă și abuzivă a legislației privind indemnizațiile acordate salariaților detașați și implicațiile fiscale ale acestor interpretări.

Cităm textul din preambulul OUG nr. 28/2015:

Elementele care determină promovarea prezentei ordonanțe de urgență au în vedere:

- *preîntâmpinarea situațiilor legate de perturbarea semnificativă a activității operatorilor economici afectați de legislația privind regimul fiscal aplicabil lucrătorilor detașați, cum ar fi cele privind blocarea conturilor operatorilor economici de către Agenția Națională de Administrare Fiscală care, în urma controalelor efectuate, au dispus sancțiuni pecuniare pentru nerespectarea regimului de impozitare aferent veniturilor de natură salarială, putându-se ajunge până la suspendarea activității operatorilor economici în cauză;*
- *îndreptarea situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite a legislației actuale privind acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activităților rezultate din detașarea externă.*

Oportunitatea urgentării adoptării prezentului act normativ rezultă din necesitatea introducerii unor clarificări care să elimine confuziile menționate anterior, precum și pentru evitarea situațiilor generatoare de procese în instanță, cu costurile aferente acestora.

Adoptarea prezentei ordonanțe de urgență va genera un beneficiu general ceea ce ar face posibil respectarea principiilor echității și egalității de tratament față de toți salariații detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și eficienței și eficacității muncii pentru această categorie de salariați, în contextul aplicării unor măsuri de anulare a unor obligații fiscale.

Plecând de la această argumentație a emiterii ordonanței prin care se motivează de fapt și regimul de urgență al acesteia, la art. 7¹ se reglementează următoarea prevedere:



ROMANIA

Art. 7¹ Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 4 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.

Astfel, transpunerea legislativa a intentei de reglementare expusa clar in nota de fundamentare este, cel puțin aparent destul de clara, in sensul ca șoferii de transport internațional beneficiază, potrivit modificărilor introduse prin acest articol, fie de indemnizația specifică detașării prevăzută de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 344/2006 așa cum a fost modificata prin OUG nr. 28/2015, fie de indemnizația de delegare prevăzută de art. 44 alin. (2) din Codul muncii.

In consecinta, această primă modificare legislativă ar fi fost suficientă pentru evitarea reîncadrării diurnelor plătite șoferilor de transport internațional prin controalele ANAF, luând în considerare trimiterea exactă la articolul aplicabil din Codul muncii, precum și scopul declarat al emiterii în regim de urgență a ordonanței.

În anul 2017 – Legea nr. 16/2017

Prin Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale¹⁾, în vigoare de la 20 mai 2017 (în continuare Legea nr. 16/2017), precum și prin modificările ulterioare aduse acestei legi prin Legea nr. 172/2020 în vigoare de la data de 16 august 2020, s-au adus clarificări importante cu privire la aspectele în discuție. Detașarea transnațională este definită de legea citată drept *situația în care o întreprindere stabilită într-un stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul altui stat membru salariați cu care are stabilite raporturi de muncă, în situațiile reglementate de art. 5.*

Astfel, salariatul detașat de pe teritoriul României este definit drept salariatul unui angajator stabilit în România care pe o perioadă de maximum 24 de luni este trimis de către angajatorul său să își desfășoare activitatea pe teritoriul unui alt stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene în cadrul unui contract de prestări de servicii încheiat de angajatorul său cu un beneficiar terț (angajatul continuând să lucreze sub autoritatea angajatorului său) sau este detașat să lucreze pentru o întreprindere care aparține grupului

¹⁾ Abrogă Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată prin OUG nr. 28/2015



ROMANIA

sau este pus la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare stabilite pe teritoriul unui alt stat membru sau pe teritoriul confederației Elvețiene de către un angajator agent de muncă temporară. Cităm mai jos articolele legale relevante:

Art. 2

(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

c) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care, pe o perioadă limitată de timp, dar nu mai mult de 24 de luni, conform art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, desfășoară muncă pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care își are sediul angajatorul prevăzut la art. 3 lit. b), sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pe perioada executării contractului încheiat cu angajatorul din celălalt stat membru, astfel cum este prevăzut la art. 5 alin. (2), în cadrul prestării de servicii transnaționale;

Art. 3 Prevederile prezentei legi se aplică:

(...)

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2).

Art. 5

(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

b) detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, ori pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.



Art.9. – este preluat integral art. 7¹ din OUG 28/2015

Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art.5 alin (2), i se aplică prevederile art.43 din Legea 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de drepturile prevăzute de art.44 alin. (2) din același act normativ.

Astfel, un salariat detașat de pe teritoriul României conform Legii nr. 16/2017, în mod obligatoriu beneficiază de remunerația aplicabilă pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, inclusiv plata orelor suplimentare, cu excepția contribuțiilor prevăzute de Legea nr. 1/2020 (art. 8 litera c). Între elementele componente ale remunerației conform art. 11 alin. (1) se regăsește și indemnizația specifică detașării transnaționale, cu excepția cheltuielilor generate de detașare (cheltuielile cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării) care trebuie plătite în mod distinct.

Noțiunea de indemnizație specifică detașării transnaționale este definită în cadrul art. 2 litera h) al Legii nr. 16/2017 în sensul că, aceasta este o sumă destinată să asigure protecția socială a salariaților și este acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

În anul 2020 – Legea nr. 172/2020

Una dintre modificările aduse Legii nr. 16/2017 în anul 2020 vizează tocmai această definiție a indemnizației specifice detașării transnaționale (prin Legea nr. 172/2020). Astfel, Comisia pentru muncă și protecție socială din cadrul Camerei Deputaților a adus un amendament definiției indemnizației specifice detașării transnaționale, motivând că este necesar să stabilească tratamentul fiscal, având în vedere reîncadrările efectuate în cadrul inspecțiilor fiscale și existenței Legii nr. 209/2015 prin care s-au anulat obligații fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar ca urmare a acestor reîncadrări.

Astfel, începând din 16 august 2020 indemnizația specifică detașării transnaționale este definită drept – „indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”



În concluzie, în cazul în care se îndeplinesc condițiile reglementate de Legea nr. 16/2017 pentru tratarea salariatului drept *detașat de pe teritoriul României* în cadrul unei *detașări transnaționale*, indemnizația primită de acesta, acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, potrivit definiției de mai sus este neimpozabilă în limita plafonului reglementat în cadrul art. 76 alin. (2) litera k).

A) Concluzii privind angajații prestatorilor de servicii altele decât cele de transport:

1. Angajații prestatorilor de servicii de construcții, montaj, asistență tehnică, etc. stabiliți în România, trimiși pe o perioadă de cel mult 24 de luni să își desfășoare activitatea în numele și sub coordonarea angajatorului lor la un beneficiar (inclusiv pe un șantierul al unui beneficiar) stabilit într-un alt stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, care a încheiat un contract de prestări de servicii cu angajatorul lor, sunt considerați salariați detașați de pe teritoriul României cu condiția continuării raportului de muncă cu angajatorul lor pe perioada detașării (fiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 5 alin. (2) litera a) din Legea nr. 16/2017).
2. Angajații puși la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare dintr-un alt stat membru, de către un angajator agent de muncă temporar stabilit în România pe o perioadă de cel mult 24 de luni, sunt considerați salariați detașați de pe teritoriul României cu condiția continuării raportului de muncă cu agentul de muncă temporar pe perioada detașării (fiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 5 alin. (2) litera c) din Legea nr. 16/2017). Astfel, în ambele situații descrise angajații au dreptul să primească o indemnizație specifică detașării transnaționale, care conform definiției actuale este neimpozabilă în limita nivelului de 2,5 ori nivelul stabilit pentru personalul instituțiilor publice, conform prevederilor art. 76 alin. (2) litera k) din Codul Fiscal.
3. Condiția necesară pentru încadrarea în definiția detașării transnaționale este ca durata detașării să nu fie mai lungă de 24 de luni. Nu sunt prevăzute însă dispoziții sau condiții de retratare a situațiilor în care angajatul ar avea mai multe detașări succesive cu durate mai scurte de 24 de luni pentru contracte diferite ale angajatorului său cu diverși beneficiari/trimis de către agentul de muncă temporar succesiv la mai multe întreprinderi utilizatoare. În concluzie, înțelegem că și în astfel de cazuri pe durata detașării, angajatul primește o indemnizație specifică detașării transnaționale care este neimpozabilă în limita plafonului prevăzut în cadrul art. 76 alin (2) litera k) din Codul fiscal.
4. Rezulta ca reîncadrările indemnizațiilor specifice detașării transnaționale primite de salariații detașați de pe teritoriul României potrivit condițiilor prevăzute de Legea nr. 16/2017 ulterior datei de 16 august 2020, pot fi apreciate ca nefondate, iar în contextul



ROMANIA

legislativ citat mai sus, orice act administrativ fiscal emis în acest sens vizând cel puțin perioade ulterioare datei de 16 august 2020 ar putea fi contestat de contribuabili.

5. Pentru perioadele anterioare intrării în vigoare a Legii nr. 172/2020 (a modificării definiției indemnizației prin precizarea/stabilirea tratamentului fiscal) ar fi fost necesar să se comunice public dacă: modificarea definiției indemnizației specifică detașării transnaționale în sensul trimiterii la prevederile art. 76 alin. (2) litera k) din Codul Fiscal reprezintă o clarificare a tratamentului fiscal sau trebuia interpretată drept o modificare a tratamentului fiscal.

Chiar și în contextul în care, în mod paradoxal interpretarea ar fi că intenția a fost modificarea tratamentului fiscal, considerăm că în premisele cadrului legal incert și tratamentul interpretabil, ar fi necesară adoptarea unei noi amnistii similare celei din anul 2015 (reglementate prin art. 2 al Legii nr. 209/2015 citat mai sus), intrucat intenția de reglementare exprimată în fundamentarea celor două acte normative anterioare a fost aceea de neimpozitare.

6. În același timp, o indemnizație primită în cazul unor detașări în teritorii terțe Uniunii Europene și Spațiului Confederației Elvețiene sau în cazul unor detașări în România, în aceleași condiții și având ca același scop (să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare) nu ar trebui să aibă un tratament fiscal diferit. Aplicarea unui anumit tratament fiscal ar trebui să fie influențată de scopul și natura economică a indemnizației și nu de locul în care este trimis angajatul.

B. Concluzii privind angajații care efectuează operațiuni de transporturi internaționale

1. Angajații care efectuează operațiuni de transporturi internaționale (de bunuri și/sau persoane) nu pot fi considerați detașați de pe teritoriul României conform definiției prevăzute de Legea nr. 16/2017 citată anterior, întrucât aceștia nu sunt prezenți pentru o perioadă de timp determinată pe teritoriul unui stat, ci tranzitează mai multe state și, de principiu nu îndeplinesc condițiile detașării transnaționale prevăzute la art. 5 alin. 2 din Legea nr. 16/2017.

2. Prin articolul 9 al Legii nr. 16/2017 s-a stabilit că aceștia ar trebui considerați drept delegați, conform prevederilor art. 43 din Codul Muncii și ar trebui să beneficieze de drepturile specifice angajaților delegați (conform art. 44 alin. (2) din Codul Muncii citat mai sus), inclusiv de primirea unei indemnizații de delegare. Menționăm că acest articol datează de la data intrării în vigoare a Legii nr. 16/2017, respectiv de la data de 20 mai 2017.



După cum am subliniat și mai sus, conform prevederilor art. 76 alin. (2) litera k) din Codul Fiscal, indemnizațiile de delegare acordate potrivit legii sunt neimpozabile în limita plafonului reglementat (de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituții publice).

În concluzie, potrivit prevederilor legale actuale, angajații societăților din România care efectuează transporturi internaționale sunt considerați delegați conform definiției prevăzute de Codul Muncii și au implicat dreptul să primească o indemnizație de delegare care să fie neimpozabilă în limita plafonului prevăzut de art. 76 alin. (2) litera k) din Codul Fiscal.

3. Deși nu este reglementat distinct, considerăm că același tratament ar trebui aplicat pentru:

- indemnizațiile primite de către angajații societăților care realizează servicii profesionale de transport de bunuri și/sau persoane;
- indemnizațiile primite de angajații societăților care transportă prin mijloace proprii bunurile vândute și/sau achiziționate în cadrul contractelor comerciale, implicați în mod direct în operațiunile de transport respective.

4. În aceste condiții, sunt cel puțin discutabile acțiunile de control fiscal derulate la societăți importante pentru România, prestatoare de servicii de transport internațional de bunuri, în care s-a apreciat că acești angajați nu ar avea dreptul să primească indemnizații parțial neimpozabile, întrucât ei nu își schimbă temporar locul muncii, neavând un loc fix de activitate, cu toate că art. 9 din Legea nr. 16/2017 precizează în mod expres că aceștia beneficiază de indemnizația de delegare prevăzută de art. 44 alin. 2 din Codul muncii, nu de prestații suplimentare prevăzute la art. 25 din Codul muncii, așa cum susțin organele de control fiscal.

Conform Uniunii Transportatorilor din România, chiar și în cadrul controalelor derulate în ultimul an, sumele acordate au fost reclasificate drept venituri de natură salarială, subiect al impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii indiferent de suma zilnică acordată (nu s-a considerat aplicabil plafonul neimpozabil). Totodată, operatorilor economici controlați li s-au impus sarcini fiscale suplimentare de până la nivelul cifrei de afaceri anuale (materialitatea sumelor s-a datorat faptului că perioada controlată a fost de până la 5 ani).

Printr-o adresa, disponibilă public, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin structurile de asistență contribuabili a comunicat Uniunii Transportatorilor din România următoarele:

- a) Codul Fiscal nu cuprinde aspecte referitoare la modul de acordare a indemnizației.



- b) Situațiile în care angajații pot beneficia de indemnizații și orice alte sume pe perioada delegării/detașării, reprezintă aspecte ce cad sub incidența legislației Muncii din România și a directivelor Uniunii Europene incidente în materie.
- c) În conformitate cu prevederile Directivei 96/71/CEE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, fiecare stat membru are obligația să desemneze o autoritate cu atribuții de birou de legătură care să furnizeze informații prestatorilor de servicii cu privire la regulile pe care trebuie să le respecte când detașează lucrători pe teritoriul aceluși stat. În România *Inspekția Muncii este autoritatea publică cu atribuții de birou de legătură* care efectuează schimbul de informații cu instituțiile competente din statele membre ale Uniunii Europene ale spațiului economic European și din Confederația Elvețiană.

5. Astfel, deși în cadrul acțiunilor de control fiscal se fac reîncadrări ale indemnizațiilor, interpretând speculativ și abuziv tocmai legislația muncii, asupra căreia în documente oficiale afirmă că nu ar avea dreptul să se exprime, autoritățile fiscale nu își asumă în mod public o opinie și nu au elaborat un set de instrucțiuni, ghiduri, principii de bune practici pe care angajatorii români să le poată avea în vedere la stabilirea tratamentului fiscal al indemnizațiilor acordate.

Prevederi legislative propuse

Având în vedere ca, urmare analizei detaliate a situației actuale prezentate pot fi trase următoarele 3 concluzii principale:

1. Intervențiile legislative realizate de autorități în contextul amnistiei fiscale din 2015 (în 2015, 2017 și 2020) în scopul declarat al asigurării predictibilității fiscale necesare pentru angajatorii români, au fost și insuficiente și, mai ales neinspirat plasate exclusiv în legislația muncii referitoare la prestatările de servicii transnationale cu aplicabilitate limitată pe raporturile cu statele membre (OUG 28/2015, respectiv Legea 344/2006, Legea 16/2017 și Legea 172/2020), întrucât aceste acte normative

- (i) au un alt obiect de reglementare și scop decât stabilirea regimului fiscal;
- (ii) vizează strict detașările transnaționale la nivelul statelor membre;
- (iii) nu abordează alte concepte și situații specifice delegării și detașării angajaților care sunt prezente însă în Codul muncii și care au implicații legate de fiscalizare.

2. Starea de incertitudine, lipsa de transparență și confuzie în rândul autorităților implicate se menține și este completată de lipsa soluțiilor și a deciziilor



grupului de lucru comun constituit în acest an, de corespondența formală cu aceste instituții, precum și de acțiunile de control cu abordări neunitare la nivel național organizate de ANAF cu această tematică.

3. Situația de vulnerabilitate în care se afla angajatorii români s-a deplasat spre disperare și nemulțumire în condițiile în care dialogul cu instituțiile statului nu a dat rezultate, iar în urma acțiunilor de control fiscal li se impune plata unor sume impresionante pe care niciodată nu le-au avut incluse în tarifele prestațiilor către clienți, deci nu le-au încasat și evident că nici nu au de unde să le plătească nici măcar cu prețul falimentului și disponibilizării angajaților. Astfel, starea de fapt a devenit explozivă.

Propunem legiferarea, pe de o parte a unor prevederi fiscale care să asigure predictibilitate și certitudine pentru viitor angajatorilor români din aceste domenii, iar pe de altă parte a unei noi amnistii fiscale pentru cazurile de reincadrare a veniturilor primite de angajați specifice delegării și detașării, astfel :

A) Reglementarea clară, în Codul fiscal, a modului de fiscalizare a celor trei categorii de sume suplimentare față de salariul de bază, care au caracteristici comune, pe care angajatorii le plătesc angajaților în același scop (indemnizația de delegare prevăzută de art. 44 alin. (2) din Codul muncii, indemnizația de detașare prevăzută de art. 46 alin. (4) din Codul muncii, indemnizația specifică detașării transnaționale prevăzută de art. 2 alin. (1) lit. h din Legea nr. 16/2017), așa după cum am demonstrat în cele de mai sus.

Regimul fiscal al acestor forme de sume suplimentare, generic numite "diurne", trebuie stabilit explicit în Codul fiscal și nu în alte acte normative, având în vedere următoarele argumente:

- (i) sediul materiei pentru stabilirea regimului fiscal este evident Codul fiscal așa cum rezultă chiar din prevederile generale ale acestuia;
- (ii) Ministerul Finanțelor a insistat în decursul timpului să evite și să elimine prevederile fiscale din alte acte normative, tocmai din motive de coerență, predictibilitate și aplicare unitară;
- (iii) prezența unor reglementări de natură fiscală în alte acte normative care presupune o interpretare coroborată, precum și o colaborare interinstituțională perfectă, s-a dovedit total neadecvată și indeficientă dacă luăm în considerare doar problema fiscalizării diurnei, dar care din nefericire nu este singura.



ROMANIA

- (iv) toate cele trei modificări legislative prezentate anterior, care au avut ca și scop declarat în fundamentarea lor tocmai evitarea reîncadrării diurnelor de către organele fiscale, nu au avut practic niciun efect, astăzi fiind în aceeași situație de fapt ca în 2015.

Reglementarea efectivă a regimului fiscal al "diurnei" propunem sa fie facuta în cadrul articolelor corespunzătoare din Codul fiscal, care și la această dată conțin prevederi privind taxarea diurnei, dar incomplete pentru a putea avea claritatea și predictibilitatea necesara, respectiv art. 76, art.139, art. 142, art. 157 și art. 220⁴, ținând seama de următoarele elemente esențiale de conținut:

- (i) să vizeze în mod explicit, și cu un tratament unitar toate cele 3 forme ale diurnei, respectiv indemnizata de delegare, indemnizatia de detașare și indemnizația specifică detașării transnaționale;
- (ii) plafonul neimpozabil să fie stabilit printr-o dubla raportare, la nivelul de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului dar, nu mai mult decat 3 ori nivelul salariului de baza aferent locului de muncă ocupat de salariat, în cazul delegării/detașării/deplasării în străinătate;
- (iii) reîncadrarea fiscală a "diurnelor" plătite de angajatori, situate în limita plafonului neimpozabil, în venituri din salarii sau asimilate salariilor, în vederea impozitării acestora, să poată fi realizată de organele fiscale doar în baza constatărilor Inspecției Muncii (ITM) prin care, potrivit legislației în materie, natura acestora este stabilită ca venit din salarii sau asimilat salariilor.

Avantajele unei astfel de soluții legislative pentru viitor constau în:

- (i) asigurarea unei clarități superioare a regimului fiscal al "diurnei" prin reglementarea explicită a variantelor de diurnă reglementate sub diferite denumiri de legislația muncii;
- (ii) stimularea angajatorilor de a crește salariul de bază care este taxabil, pentru a putea acorda și o diurnă mai mare netaxabilă, prin introducerea celui de al doilea element de raportare în stabilirea plafonului neimpozabil (salariul de baza).
- (iii) preîntâmpinarea migrației unor firme autohtone în spațiul economic european inclusiv din punct de vedere al angajării personalului din domeniu.



B) Având în vedere absența unui cadru fiscal cert și predictibil în perioada 2015-2021, așa după cum am arătat pe larg în cele de mai sus și constatând că pe acest fond nu pot fi identificate alte soluții rezonabile de ieșire din această situație, fără mari pierderi economice pentru angajatorii români și pentru România de altfel, dar și pierderi de credibilitate și încredere pentru autoritățile statului atât cele executive, cât și cele legislative, considerăm că se impune adoptarea unui act normativ asemănător din perspectiva efectelor pe care sa le produca cu cele ale Legii nr. 209/2015, prin care să se stabilească următoarele elemente esențiale:

1. Se reglementează faptul că reîncadrarea fiscală a sumelor acordate sub forma indemnizației de delegare, indemnizației de detașare, inclusiv indemnizației specifice detașării transnaționale, primite de salariați, poate fi realizată de organele fiscale în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, numai în baza constatărilor realizate de organele competente ale Inspecției Muncii, prin care, potrivit legislației în materie, natura acestora este stabilită ca venit din salarii sau asimilat salariilor. Astfel, nu mai există posibilitatea organului fiscal de a aprecia că sumele primite cu titlu de indemnizații de delegare/detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, reprezintă prestații suplimentare și de a le reîncadra ca elemente constitutive ale salariului, integral impozabile, fără constatarea organelor competente ale Inspecției Muncii privind natura acestor venituri din perspectiva legislației în materie. În același scop cât și cu rol preventiv, în considerarea atribuțiilor *Inspecției Muncii*, inclusiv aceea *de birou de legătură care să furnizeze informații prestatorilor de servicii cu privire la regulile pe care trebuie să le respecte când detașează lucrători pe teritoriul aceluia stat*, se instituie pentru această autoritate obligația de a confirma, la cerere sau din oficiu, autorităților și instituțiilor publice, precum și oricăror alte entități, natura veniturilor acordate sub forma indemnizației de delegare, indemnizației de detașare, inclusiv indemnizației specifice detașării transnaționale.

2. Se creează cadrul legal pentru elaborarea unei proceduri stabilite prin ordin comun al președintelui A.N.A.F. și al inspectorului general de stat al Inspecției Muncii, în vederea asigurării aplicării unitare și eficiente de către organele fiscale a legislației fiscale și a legislației muncii, constituind totodată și un mecanism care să preîntâmpine situațiile apărute până în prezent.

3. Anularea obligațiilor fiscale principale și accesorii stabilite de organele de inspecție fiscală în urma reîncadrării acestor indemnizații, platite de angajatori sub diferite forme, pentru perioade controlate ulterioare datei de 1 iulie 2015.

Având în vedere argumentele prezentate mai sus, propunem spre *dezbateri și adoptare prezenta propunere legislativă, în procedură de urgență.*



Procedura de urgență se impune în condițiile în care întârzierea aplicării măsurilor legislative propuse ar putea produce efecte economice negative deosebit de grave sectorului transporturilor din România, dificultăți financiare deosebite pentru angajații detașați, precum și prejudicii semnificative bugetului de stat și bugetului asigurărilor sociale de stat, pe termen mediu și lung.

Inițiatori:

Gheorghe PECINGINĂ – deputat PNL

Alina GORGHIU – senator PNL

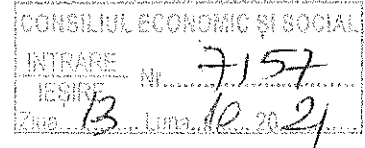
Bogdan HUȚUCĂ – deputat PNL

George-Cristian TUȚĂ – deputat PNL

Tudor POLAK – deputat PNL

Nr. crt.	Nume și prenume	Grup parlamentar	Semnătură
1	ȘANDRU COSMIN	PNL	
2	CUȘA IOAN	PNL	
3	MARA CALISTA	PNL	
4	AVRAMEȘCU GABRIEL-IOAN	PNL	
5	Stellmann Christina	PNL	
6	Tatau Nely	PNL	
7	STĂNESCU VENETA	PNL	
8	ATANASIU Oana VALERIA	PNL	
9	LEOREANU LAURENTIU DAN	PNL	
10	ANDRONACHE GABRIEL	PNL	
11	ALEXE FLORIN-ALEXANDRU	PNL	
12	Fodor Angelica	PNL	
13	Sebastian-Joan Burduj	PNL	
14	ȘICU GEORGE	PNL	
15	Mironescu Alina	PNL	

16.	KISS FERENC	PNL
17.	CĂUȘ U. AUREL	PNL
18.	ANDREI ALEXANDRU IOAN	PNL
19.	ROMÂN FLORIN	PNL
20.	BUCAN CRISTIAN	PNL
21.	PAVEL POPESCU	PNL
22.	VARBA GLAD AUREL	PNL
23.	FLĂIASU GABRIEL	PNL
24.	CĂTOIU IULIAN NICOLAE	PNL
25.	FĂGĂRAȘIANU VALENTIN	PNL
26.	ERVIN MOLNAR	PNL



LEGE
pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea și completarea unor
acte normative

Parlamentul României adoptă prezenta lege.

ART. I - (1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reîncadrării sumelor reprezentând indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada delegării, detașării sau desfasurării activității pe teritoriul altei țări, de către angajați ai angajatorilor români care și-au desfasurat activitate pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a prezentei legi și neachitate.

(2) Organul fiscal nu reîncadrează sumele de natură celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reîncadrare pentru perioadele fiscale menționate la alin.(1).

(3) Diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reîncadrării sumelor prevăzute la alin. (1), aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a prezentei legi, stinse prin orice modalitate prevăzută de art.22 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se restituie contribuabililor. Restituirea se face la cererea contribuabililor.

(4) Termenul de prescripție a dreptului de a cere restituirea pentru sumele prevăzute la alin.(3) începe să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(5) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la alin.(1) se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.

(6) În cazul în care, anterior intrării în vigoare a prezentei legi, organul fiscal competent a emis, dar nu a comunicat decizia de impunere prin care a stabilit obligații de natură celor prevăzute la alin.(1), acesta nu mai comunică decizia de impunere, iar obligațiile fiscale se scad din evidența analitică pe plătitor, pe bază de borderou de scădere.

(7) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se emite în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi.



ROMÂNIA

(8) Nu intră sub incidența prezentului articol, sumele menționate la alin.(1), pentru care instanțele judecătorești au stabilit, prin hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii, că sunt datorate bugetului general consolidat.

ART. II - Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. La articolul 76 alineatul (2), literele k) și m) se modifică și vor avea următorul cuprins:

„k) indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare..

(...)

m) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice,

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic.

Plafonul aferent valorii a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic se calculează prin raportarea celor 3 remunerații la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada deplasării.”



ROMANIA

2. La articolul 76 alineatul (4), litera h) se modifică și va avea următorul cuprins:

”h) indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, precum și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;”

3. La articolul 139 alineatul (1), literele j) și l) se modifică și vor avea următorul cuprins:

”j) indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare .

(...)

l) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic.

Plafonul aferent valorii a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic se calculează prin raportarea celor 3 remunerații la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada deplasării .”



ROMANIA

4. La articolul 142, litera g) se modifică și va avea următorul cuprins:

”g) indemnizația de delegare, indemnizația de detasare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, prestațiile suplimentare, precum și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în alta localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil prevăzut la art 76 alin. (2) litera k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;”

5. La articolul 157 alineatul (1), literele m) și o) se modifică și vor avea următorul cuprins:

“m) indemnizația de delegare, indemnizația de detasare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în alta localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare .

(...)

o) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic.

Plafonul aferent valorii a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic se calculează prin raportarea celor 3 remunerații la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada deplasării .”



6. La articolul 220⁴ alineatul (1), litercele h) și j) se modifică și vor avea următorul cuprins:

“h) indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în alta localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare .

(...)

j) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic.

Plafonul aferent valorii a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic se calculează prin raportarea celor 3 remunerații la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada deplasării .”

ART. III - Prin derogare de la prevederile art. 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art. II se aplică începând cu veniturile aferente lunii următoare celei în care intră în vigoare prezenta lege.

ART. IV - (1) Reîncadrarea fiscală a sumelor acordate sub forma indemnizației de delegare, indemnizației de detașare, inclusiv indemnizației specifice detașării transnaționale, primite de salariați, poate fi realizată de organele fiscale în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările



ulterioare, numai în baza constatărilor realizate de organele competente ale Inspecției Muncii, prin care, potrivit legislației în materie, natura acestora este stabilită ca venit din salarii sau asimilat salariilor.

(2) Inspecția Muncii, prin inspectoratele teritoriale de muncă, are obligația să confirme natura veniturilor acordate sub forma indemnizației de delegare, indemnizației de detașare, inclusiv indemnizației specifice detașării transnaționale:

a) la cererea autorităților și instituțiilor publice, precum și a oricăror alte entități;
b) din oficiu, ca urmare a acțiunilor de control proprii, caz în care, în vederea valorificării, rezultatul constatărilor se comunică organului fiscal competent din cadrul A.N.A.F..

(3) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (1) și (2) se stabilește prin ordin comun al președintelui A.N.A.F. și al inspectorului general de stat al Inspecției Muncii, care se emite în termen de 60 de zile de la publicarea în Monitorul Oficial al României a prezentei legi.”

ART. V - La articolul 2 alineatul (1), din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale cu modificările și completările ulterioare, litera h) se modifică după cum urmează:

”h) indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;”