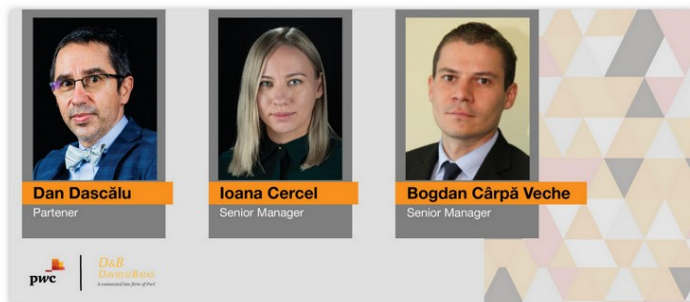


## O noua amnistie fiscala a indemnizațiilor acordate în activitățile din transporturi și construcții derulate în strainatate, dar și noi reguli de impozitare și inspecție fiscala - punct și de la capat? (II)



*Așa cum menționam în [primul articol](#) din seria celor trei articole referitoare la reglementarea legala ce prevede amnistierea obligațiilor fiscale aferente veniturilor de tipul indemnizațiilor de delegare/detașare, vom prezenta în a doua parte a analizei noastre modificările legislative de clarificare a tratamentului fiscal al sumelor acordate cu acest titlu, precum și ca prestații suplimentare aferente clauzei de mobilitate.*

**Vor fi suficiente clarificarile privind tratamentul fiscal al sumelor acordate ca indemnizații sau prestații de mobilitate ori vor reaparea sincope?**

Reglementările fiscale aplicabile până la data la care intra în vigoare noile dispoziții legale prevedeau faptul ca indemnizațiile si orice alte sume de aceeași natura, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în alta localitate, în țara și în strainatate, în interesul serviciului, erau scutite de impozit pe venit și contribuții sociale în limita unor plafoane stabilite după cum urmează:

- în țara, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- în strainatate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

Dispoziții similare sunt aplicabile și în cazul indemnizațiilor primite pe perioada deplasării în alta localitate, în țara și în strainatate, în interesul desfășurării activității, 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.

Având în vedere ca tratamentul fiscal al indemnizațiilor primite de angajați este condiționat de încadrarea acestora într-o situație de delegare/detașare definită potrivit legii, în practica au existat situații în care regimul fiscal

favorabil a fost contestat de autoritațile fiscale ca urmare a confuziei create de existența unor reglementari distincte în materia detașării - pe de o parte, cele din Codul muncii și, pe de alta parte, cele din Legea nr 16/2017 care reglementează situațiile de delegare/detașare la nivelul Uniunii Europene. Nu în ultimul rând, tratamentul fiscal aplicat sumelor primite de angajații care efectuau deplasări frecvente a ridicat multiple semne de întrebare ca urmare a dificultății încadrării lor fie în categoria lucrătorilor detașați sau a lucrătorilor mobili.

În acest context, noul act normativ supus prezentei analize aduce o serie de modificări care par a fi menite să soluționeze o parte dintre incertitudinile și lipsurile vechiului act normativ. Mai exact, pe lângă indemnizațiile de delegare/detașare, noul act normativ extinde tratamentul fiscal favorabil la indemnizațiile specifice detașărilor transnaționale și la prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate. Aceasta măsură este benefică acelor categorii de angajați care se află într-o situație de detașare transnațională potrivit Legii nr 16/2017 (ex: salariați temporari puși la dispoziția unui utilizator dintr-un alt stat membru UE) dar care nu se încadrează într-o situație de delegare/detașare potrivit Codului muncii. Totodată, prestațiile acordate angajaților mobili, în cazul cărora executarea obligațiilor de serviciu nu se realizează într-un loc stabil de muncă (neafându-se deci într-o situație de delegare sau detașare) vor fi supuse aceluiași tratament fiscal favorabil.

În egală măsură, actul normativ introduce o serie de limitări în ceea ce privește nivelul sumelor care beneficiază de tratamentul fiscal favorabil atunci când activitatea este desfășurată în străinătate. Dacă în trecut nivelul neimpozabil al indemnizațiilor acordate pentru activități desfășurate în străinătate era stabilit la 2.5 ori nivelul legal al diurnelor (ex: 35 euro/zi), noul act normativ plafonează nivelul neimpozabil al indemnizațiilor la 3 salarii de bază.

Astfel, pentru determinarea tratamentului fiscal aplicabil indemnizațiilor, angajatorii vor trebui să determine întâi nivelul potențial al indemnizației neimpozabile prin multiplicarea cu 2.5 a nivelului legal stabilit pentru diurna, urmând ca suma astfel rezultată să fie plafonată la valoarea a 3 salarii de bază primite de angajatul în cauză raportat la numărul de zile din perioada de delegare/detașare. Având în vedere că plafonarea va impacta în special angajații care primesc salarii de bază mici, măsură pare să fie menită să descurajeze plata unor salarii mici și a unor indemnizații de delegare/detașare mari pentru a evita plata taxelor salariale.

Se observă, din păcate, în proiectul de act normativ și deficiențe de ordin formal în formularea textelor legale, întrucât nu se corelează ipotezele specifice precizate acum a se afla în sfera neimpozității (și delegarea și detașarea transnațională, respectiv, ipoteza de mobilitate a muncii), în limita plafonului legal stabilit, astfel încât să facă referire și la acestea atunci când vorbesc despre elementul de referință în aplicarea acestuia (i.e. numărul de zile în care salariatul se află în poziția ce generează acest tratament fiscal), pastrându-se doar elementele avute în vedere drept criterii în vechea legislație (i.e. delegarea și detașarea). Ne exprimăm speranța că este doar o simplă eroare formală, care va fi modificată cât de curând de autoritățile competente, iar până atunci, oricum aceasta nu va împiedica aplicarea legii în sensul corect (i.e. cel urmărit la adoptarea sa).

Dincolo de aceste aspecte, este vorba -așa cum se poate observa cu ușurință- despre o serie de modificări extrem de importante, de natură să aducă claritate pentru viitor în acest domeniu, diminuând astfel riscurile repetării la câțiva ani a ipotezelor de genul menționate în partea I a analizei noastre care, deși se justifică prin raportare la ipostazele imprevizibile și neclare la care au fost supuși contribuabilii respectivi, rămân unele de nedorit și evitate într-o societate modernă, ce ar trebui să aibă o legislație fiscală clară, aplicabilă tuturor în mod egal și previzibil.

## **Abordarea optima pentru diminuarea riscului repetarii surprizelor neplacute în viitor**

În opinia noastră, la acest moment ar fi recomandabila un inventar al documentației interne în temeiul carora angajatorii acorda asemenea sume, pentru a modifica clauzelor contractuale cu salariații, dar și, dacă este cazul cu partenerii contractuali, în vederea resetării și actualizării lor la noul cadru legislativ, inclusiv din perspectiva terminologica și documentara, în așteptarea unor viitoare inspecții.

În plus, o privire speciala se dovedește necesara pentru clauzele de mobilitate, fața de tratamentul fiscal special conferit în mod expres de noua reglementare fiscala, în special, în privința acelor relații aflate în curs, dacă pentru perioada trecuta documentația contractuală nu reflecta ca atare îndreptățirea la prestații specifice aferente acestei maniere particulare de derulare a contractelor de munca; aceste aspecte se pot dovedi extrem de sensibile fața de riscurile juridice pe care aceste modificari ale legislației fiscale le-ar putea induce atât în interacțiunea angajatorului cu salariații sai (în special, pentru trecut), dar și cu organele fiscale, pentru viitor.

Astfel, așa cum s-a observat de-a lungul anilor în mod constant, ori de câte ori a aparut un tratament fiscal (mai) favorabil, aplicat pentru anumite categorii specifice de persoane sau pentru anumite categorii de relații juridice derulate - de regula de orice fel de persoane -, soluțiile respective au fost imediat preluate în practica; atunci când, însa, reglementarile fiscale nu au fost suficient de clare și/sau dacă aspectele de avut în vedere în privința aplicării acestora trebuiau sa ia în considerare și reglementari din alte domenii (i.e. dreptul muncii, drept comercial, drept civil etc.), nu de puține ori s-a ajuns la aplicarea necorespunzatoare a acestora. Mai mult, uneori ele au fost aplicate și unor situații aflate la limita dispozițiilor legislative fiscale speciale sau chiar dincolo de aceasta, perpetuându-se în practica sau generalizându-se tocmai pentru ca toți cei din segmentul respectiv s-au vazut "nevoiți" (practic, chiar forțați, cum mulți au afirmat în asemenea ipoteze) sa îl aplice, tocmai pentru a nu se vedea în situația de a fi afectați negativ de avantajele pe care competitorii lor și le-ar fi putut crea în acest mod (în esența, un fel de "conurența" neloiala de natura fiscala, chiar dacă una fragila și supusa unor riscuri destul de mari uneori). Cum intervenția ANAF pentru a combate, îndrepta sau preveni asemenea fenomen a fost, de regula, una care s-a manifestat cu multa întârziere, când practicile erau generalizate, efectele acesteia s-au resimțit extrem de negativ, în urma acumulării de sume de ordin astronomic de natura obligațiilor fiscale principale și accesorii.

Or, tocmai de aceea asemenea eventuale modificari ale clauzelor contractuale și a documentației aferente noilor dispoziții legale fiscale comentate trebuie deci sa fie în practica unele care sa fie analizate cu maxima atenție, dar și însoțite de modificari corespunzatoare din perspectiva formei și conținutului, astfel cum acestea trebuie sa fie înțelese și aplicate prin raportare la exigențele dreptului muncii, cumulate cu cele din dreptul fiscal, pentru a nu genera eventuale probleme (și mai mari) în viitor.

În al treilea și ultimul articol privind noua amnistie fiscala vom prezenta modificările privind derularea inspecției fiscale atunci când s-ar pune în discuție reîncadrarea unor sume având aceasta natura.