

## Indemnizațiile membrilor CA, directorilor și administratorilor impozitate ca salarii ori ca activitate cu TVA? Uniunea Europeana schimba perspectiva!



**Activitățile de tipul remunerațiilor administratorilor, directorilor și membrilor consiliilor de administrație – persoane fizice – sunt taxate similar contractelor de munca. La nivelul UE, însă, lucrurile s-ar putea îndrepta într-o noua direcție. Deciziile recente ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) par să indice o schimbare de abordare privind aplicabilitatea TVA.**

### Cum sunt ele tratate în prezent?

Din perspectiva impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, legislația fiscală din România încadrează, fără niciun dubiu, acest tip de remunerații **ca venituri asimilate salariilor**.

Deși nu există un temei legislativ la fel de clar, practica este de a **nu** se aplica TVA. Un motiv fiind tocmai faptul că aceste remunerații sunt asimilate veniturilor salariale ale indivizilor.

Totuși, aceste venituri **sunt supuse TVA**, dacă sunt primite de către o persoană juridică. Este această practică susținută de principiile de TVA aplicabile în România și la nivel european? Altfel spus, am putea avea de-a face cu o schimbare de paradigma și în practica din România, odată cu evoluția cazurilor analizate la nivel european?

TVA se aplică doar în cazul persoanelor impozabile. Iar persoane impozabile pot fi și persoanele fizice, dacă desfășoară activități economice, de o manieră independentă și indiferent de loc, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora.

O persoană fizică nu poate fi considerată persoană impozabilă supusă TVA, dacă își desfășoară activitatea în numele și sub responsabilitatea unui angajator, de la care primește o remunerație ce are o natură similară salariului, nesuportând riscul economic al activității sale. Compania este cea angajată într-o relație cu terții, aceasta semnând contractele și fiind responsabilă pentru eventualele prejudicii față de terți.

Prin decizia sa, în cauza C-420/18 IO, Curtea de Justiție UE (CJUE) a confirmat că un membru al consiliului de supraveghere al unei fundații nu poate fi asimilat unui angajat, întrucât nu se află într-o relație de subordonare ierarhică similară cu aceea de angajat-angajator și nu primește instrucțiuni de la organul de conducere al respectivei fundații. Totuși, nici nu realizează o activitate economică în mod independent, întrucât acționează în contul și pe răspunderea consiliului. Iar remunerația fixă, ce nu depinde de participarea la întruniri sau orele efectiv lucrate nu indică un risc economic.

Interesul autorităților naționale este în creștere, dovada fiind recenta întrebare adresată CJUE de către autoritățile

fiscale din Luxemburg, în cauza C-288/22 TP: **se poate considera ca un membru-persoana fizica al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni acționează în mod independent?** Iar remunerația procentuala din profitul net al societății, primita de acesta, este o plata pentru o prestare de servicii?

Și, am adauga: în ce masura statutul juridic al prestatorului (persoana fizica sau juridica) ar trebui sa influențeze aplicabilitatea TVA? Cu alte cuvinte, daca în cazul persoanelor juridice cu roluri similare se datoreaza TVA, în cazul persoanelor fizice putem considera remunerația în mod automat asimilata salariilor?

Rezultatul ar trebui sa atraga atenția membrilor CA, directorilor și administratorilor, ținând cont în special de practica curenta din România și de interesul autoritaților fiscale de a crește gradul de colectare.

Întrebarea principala ramâne: se datoreaza sau nu TVA în cazul remunerațiilor primite de catre persoanele fizice? **Raspunsul trebuie sa porneasca de la principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Iar în cazul TVA, nu este relevant statutul juridic, ci substanța economica.** Astfel, pentru activități identice tratamentul de TVA ar trebui sa fie același, indiferent de natura persoanei: fizica sau juridica.

**Ce s-ar putea întâmpla în viitor?** Data fiind evoluția cauzelor judecate de CJUE în ultima perioada și interesul crescut pentru creșterea gradului de colectare, nu este exclus sa asistam la o noua perspectiva asupra regimului de TVA al acestor remunerații.

Dar daca aceste remunerații ar deveni subiect de TVA, ce se întâmpla cu impozitul pe salarii și contribuțiile sociale? Pot aceste sume sa fie, în același timp, subiect de TVA și taxe salariale? Impactul de 19% TVA merita cu siguranța un loc pe agenda de discuție a persoanelor potențial afectate. Colectarea TVA ar oferi, însa, și oportunitatea deducerii TVA, ceea ce ar reduce costul fiscal.

### **Cum se trateaza aceste sume din perspectiva impozitarii indivizilor?**

Având prevederea explicita din Codul Fiscal privind impozitarea salariilor, remunerațiile astfel obținute sunt supuse regimului fiscal de impozitare aplicat în cazul salariului pe care îl obține orice angajat. Cu alte cuvinte, acestea vor suporta impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, pâna la același termen și în aceleași condiții ca veniturile salariale obținute de catre persoanele fizice încadrate cu contracte individuale de munca în România, care lucreaza la noi în țara. Apar, însa, diferențe și vom vedea în analiza de mai jos care sunt acestea și potențialele unghiuri de abordare a acestora.

Este vorba despre ipostazele concrete în care o astfel de persoana se poate afla, generând unele neclarități în tratamentul fiscal și, implicit, necesitatea unor verificari și analize suplimentare.

Aceste persoane fizice, în calitate de administratori, directori, membri ai unui consiliu de administrație/directorat, **pot fi persoane nerezidente.** Pentru acestea, legislația fiscală din România indica impunerea veniturilor potrivit prevederilor legislației naționale, luând în considerare, totodata, și prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri aplicabile, încheiate de România cu statul de rezidența fiscală a persoanei fizice în cauza.

Având în vedere prevederile legislației domestice a statului de rezidența fiscală a persoanei fizice, precum și pe cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, aceeași persoana și pentru aceleași venituri ar putea fi vazuta ca obține sume ce se încadreaza în categorii diferite, în funcție de accețiunea fiecarui stat - statul sursa a venitului vs. statul de rezidența fiscală a persoanei fizice.

În practica, acest lucru se va transla în discuții de clarificare pentru a rezolva eventuale divergențe în abordarea impozitarii respectivului venit. La fel, din perspectiva contribuțiilor sociale, atunci când sunt mai multe state implicate care trebuie sa faca propria analiza, ar putea exista situații când aceeași activitate, sa spunem cea a unui

administrator dintr-o companie înregistrată într-un stat membru al Uniunii Europene, care este și salariat al unei societăți cu activitate într-un alt stat membru al Uniunii Europene, să fie considerată activitate dependentă de către unul dintre state și independentă în celălalt stat. Implicit, acest lucru va determina discuții suplimentare în vederea stabilirii legislației de securitate socială aplicabilei respectivei persoane.

În cazul derulării activității ca PFA, este bine de știut că trebuie să fie asigurată independența relației dintre părți. În acest sens, legislația fiscală românească prevede o serie de criterii din care trebuie îndeplinite cel puțin patru pentru a se putea vorbi despre o relație independentă, Codul Fiscal fiind foarte clar în acest sens.