O nouă amnistie fiscală a indemnizațiilor acordate în activitățile din transporturi și construcții derulate în străinătate, dar și noi reguli de impozitare și inspecție fiscală – punct și de la capăt? (II)

Autori:

- ***Dan Dascălu, Partener coordonator litigii fiscale și dreptul muncii, D&B David și Baias***
- ***Ioana Cercel, Avocat Senior, D&B David și Baias***
- ***Bogdan Cârpă-veche, Senior Manager, PwC România***

Așa cum menționam în primul articol din seria celor trei articole referitoare la reglementarea legală 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 clarificările privind tratamentul fiscal al sumelor acordate ca indemnizații sau prestații de mobilitate ori vor reapărea sincope?

Reglementările fiscale aplicabile până la data intrării în vigoare a Legii nr. 72/2022 prevedeau faptul că 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, erau scutite de impozit pe venit și contribuții sociale în limita unor plafoane stabilite după cum urmează:

1. în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
2. 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;
3. dispoziții similare erau aplicabile și în cazul indemnizațiilor primite pe perioada deplasării în altă localitate, în țară și în străinătate, 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 că tratamentul fiscal al indemnizațiilor primite de angajați era condiționat de încadrarea acestora într-o situație de delegare/detașare definită potrivit legii, în practică au existat situații în care regimul fiscal favorabil a fost contestat de autoritățile fiscale ca urmare a confuziei create de existența unor reglementări distincte în materia detașării – pe de o parte, cele din Codul muncii și, pe de altă 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, Legea nr. 72/2022 supusă 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. Această măsură este benefică acelor categorii de angajați care se aflau într-o situație de detașare transnațională potrivit Legii nr. 16/2017 (de exemplu, salariați temporari puși la dispoziția unui utilizator dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene), dar care nu se încadrau 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 (neaflându-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. Dacă, în trecut, nivelul neimpozabil al indemnizațiilor era stabilit la 2.5 ori nivelul legal al indemnizațiilor și diurnelor pentru personalul din sectorul public (de exemplu, 35 euro/zi pentru deplasări în străinătate), noul act normativ plafonează nivelul neimpozabil al indemnizațiilor la 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.

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

indemnizație/diurnă, 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/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate. Având în vedere că plafonarea va impacta în special angajații delegați/detașați în străinătate și care primesc salarii de bază mici, măsura pare să fie menită să descurajeze plata unor salarii mici și a unor indemnizații de delegare/detașare mari pentru a evita plata taxelor salariale.

Dincolo de aceste aspecte, este vorba – așa cum se poate observa cu ușurință – despre o serie de modificări extrem de importante, de natură a aduce 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 evitat într-o societate modernă, ce ar trebuie să aibă o legislație fiscală clară, aplicabilă tuturor în mod egal și previzibil.

Abordarea optimă pentru diminuarea riscului repetării surprizelor neplăcute în viitor

În opinia noastră, la acest moment ar fi recomandabilă un inventar al documentației interne în temeiul cărora angajatorii acordă 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 perspectivă terminologică și documentară, în așteptarea unor viitoare inspecții.

În plus, o privire specială se dovedește necesară pentru clauzele de mobilitate, față de tratamentul fiscal special conferit în mod expres de Legea nr. 72/2022 , în special, în privința acelor relații aflate în curs, dacă pentru perioada

trecută documentația contractuală nu reflectă ca atare îndreptățirea la prestații specifice aferente acestei maniere particulare de derulare a contractelor de muncă; aceste aspecte se pot dovedi extrem de sensibile față de riscurile juridice pe care aceste modificări ale legislației fiscale le-ar putea induce atât în interacțiunea angajatorului cu salariații săi (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 apărut un tratament fiscal (mai) favorabil, aplicat pentru anumite categorii specifice de persoane sau pentru anumite categorii de relații juridice derulate – de regulă, de orice fel de persoane –, soluțiile respective au fost imediat preluate în practică; atunci când, însă, reglementările fiscale nu au fost suficient de clare și/sau dacă aspectele de avut în vedere în privința aplicării acestora trebuiau să ia în considerare și reglementări din alte domenii (*i.e.* dreptul muncii, drept comercial, drept civil etc.), nu de puține ori s-a ajuns la aplicarea necorespunzătoare 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 practică sau generalizându-se tocmai pentru că toți cei din segmentul respectiv s-au văzut „nevoiți” (practic, chiar forțați, cum mulți au afirmat în asemenea ipoteze) să 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 esență, un fel de „concurență” neloială de natură fiscală, chiar dacă una fragilă și supusă unor riscuri destul de mari uneori). Cum intervenția ANAF pentru a combate, îndrepta sau preveni asemenea fenomen a fost, de regulă, una care s-a manifestat cu multă 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 modificări ale clauzelor contractuale și a documentației aferente noilor dispoziții legale fiscale comentate trebuie deci să fie în practică unele care să fie analizate cu maximă atenție, dar și însoțite de modificări corespunzătoare din perspectivă formei și conținutului, astfel cum acestea trebuie să 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 fiscală, vom prezenta sumar cele mai importante aspecte referitoare la derularea în viitor a inspecției fiscale atunci când în discuție se pune reîncadrarea tratamentului fiscal al unor indemnizații dintre cele prevăzute de lege sau a prestațiilor de mobilitate.