Indemnizațiile membrilor CA, directorilor și administratorilor impozitate ca salarii ori ca activitate cu TVA? Uniunea Europeană schimbă perspectiva!

Autori:

- ***Florina Parîng, Director, Impozite indirecte, EY România***
- ***Andra Ciotic, Senior Manager, Impozit pe venit și contribuții sociale, EY România***

Activitățile de tipul remunerațiilor administratorilor, directorilor și membrilor consiliilor de administrație – persoane fizice – sunt taxate similar contractelor de muncă. La nivelul UE însă, lucrurile s-ar putea îndrepta într-o nouă 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-ului**, 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 paradigmă și în practica din România, odată cu evoluția cazurilor analizate la nivel european?

TVA-ul 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, dovadă fiind recenta întrebare adresată CJUE de către autoritățile fiscale din Luxemburg, în cauza C-288/22, *TP*: **se poate considera că un membru-persoană fizică al consiliului de administrație al unei societăți pe acțiuni acționează în mod independent?** Iar remunerația procentuală din profitul net al

societății, primită de acesta, este o plata pentru o prestare de servicii?

Și, am adăuga: în ce măsură statutul juridic al prestatorului (persoană fizică sau juridică) ar trebui să influențeze aplicabilitatea TVA? Cu alte cuvinte, dacă în cazul persoanelor juridice cu roluri similare se datorează TVA, în cazul persoanelor fizice putem considera remunerația în mod automat asimilată salariilor?

Rezultatul ar trebui să atragă atenția membrilor CA, directorilor și administratorilor, ținând cont în special de practica curentă din România și de interesul autorităților fiscale de a crește gradul de colectare.

Întrebarea principală rămâne: se datorează sau nu TVA în cazul remunerațiilor primite de către persoanele fizice? **Răspunsul trebuie să pornească de la principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Iar în cazul TVA, nu este relevant statutul juridic, ci substanța economică.** Astfel, pentru activități identice tratamentul de TVA ar trebui să fie același, indiferent de natura persoanei: fizică sau juridică.

Ce s-ar putea întâmpla în viitor? Dată fiind evoluția cauzelor judecate de CJUE în ultima perioadă și interesul crescut pentru creșterea gradului de colectare, nu este exclus să asistăm la o nouă perspectivă asupra regimului de TVA al acestor remunerații.

Dar dacă aceste remunerații ar deveni subiect de TVA, ce se întâmplă cu impozitul pe salarii și contribuțiile sociale? Pot aceste sume să fie, în același timp, subiect de TVA și taxe salariale? Impactul de 19% TVA merită cu siguranță un loc pe agenda de discuție a persoanelor potențial afectate. Colectarea TVA-ului ar oferi, însă, și oportunitatea deducerii TVA, ceea ce ar reduce costul fiscal.

Cum se tratează aceste sume din perspectiva impozitării indivizilor?

Având prevederea explicită 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, până la același termen și în aceleași condiții ca veniturile salariale obținute de către persoanele fizice încadrate cu contracte individuale de muncă în România, care lucrează la noi în țară. Apar, însă, 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 persoană se poate afla, generând unele neclarități în tratamentul fiscal și, implicit, necesitatea unor verificări 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 indică impunerea veniturilor potrivit prevederilor legislației naționale, luând în considerare, totodată, și prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri aplicabile, încheiate de România cu statul de rezidență fiscală a persoanei fizice în cauză.

Având în vedere prevederile legislației domestice a statului de rezidență fiscală a persoanei fizice, precum și pe cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, aceeași persoană și pentru aceleași venituri ar putea fi văzută că obține sume ce se încadrează în categorii diferite, în funcție de accepțiunea fiecărui stat – statul sursă a venitului *vs.* statul de rezidență fiscală a persoanei fizice.

În practică, acest lucru se va translata în discuții de clarificare pentru a rezolva eventuale divergențe în abordarea impozitării respectivului venit. La fel, din perspectiva contribuțiilor sociale, atunci când sunt mai multe state

implicate care trebuie să facă propria analiză, ar putea exista situații când aceeași activitate, să 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 vă determina discuții suplimentare în vederea stabilirii legislației de securitate socială aplicabilă 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.