

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? (I)

Autori:

- ***Dan Dascălu, Partener, coordonator Litigii fiscale și Dreptul muncii, D&B David și Baias***
- ***Mihail Boian, Partener Litigii fiscale, D&B David și Baias***

Pe 30 martie 2022, președintele României a promulgat legea privind anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite ca urmare a reîncadrării sumelor achitate de angajatorii români salariaților acestora cu titlu de indemnizație pe perioada delegării, detașării sau desfășurării muncii acestora pe teritoriul altor state, iar aceasta urmează să intre deci în vigoare în foarte scurt timp (*i.e.* în 3 zile de la publicarea în Monitorul Oficial).

În plus față de amnistia fiscală intens discutată și mult așteptată de către mulți contribuabili ce au fost sau pot fi afectați în perioada relativ recentă în urma derulării de controale fiscale în domeniile vizate (*i.e.* transporturi internaționale, construcții, dar și activități de punere la dispoziție de personal în asemenea activități) în care

asemenea sume au fost și sunt achitate salariaților, această nouă reglementare include în plus și alte dispoziții legale extrem de importante din perspectivă substanțială și procedurală. Astfel, pe de o parte, ea prevede soluțiile identificate pentru clarificarea pentru viitor a naturii juridice și a tratamentului fiscal aplicabil respectivelor sume, iar, pe de altă parte, o serie de reguli referitoare la implicarea inspecției muncii în activitățile de inspecție fiscală a căror derulare ar putea în viitor să aducă în discuție o asemenea reîncadrare a activităților derulate de persoanele ce primesc astfel de venituri.

Față de importanța, actualitatea și interesul generat de aceste trei subiecte, vom puncta în continuare sintetic într-o serie de articole aspectele esențiale pe care fiecare dintre acestea le ridică, după ce în prealabil vom readuce în atenție contextul în care au apărut și, mai ales, prin ce anume se diferențiază acest act normativ de amnistie fiscală față de altele similare adoptate în trecut, urmând ca în foarte scurt timp, să organizăm și un webinar în care să abordăm aceste aspecte, ale cărui detalii de derulare vor fi anunțate în ultima parte a materialului nostru.

0 nouă amnistie fiscală aplicabilă indemnizațiilor de delegare și detașare pentru activitățile salariaților din străinătate: un déjà-vu, dar cu alt epilog?



Contextul care a determinat adoptarea acestui act normativ a fost acela că, în legătură cu unele dintre activitățile desfășurate de companiile românești în țările din Uniunea Europeană (transporturi internaționale, construcții, dar și activități de punere la dispoziție de personal în asemenea activități), au existat numeroase inspecții fiscale vizând perioadele fiscale în care organele fiscale au reîncadrat sumele acordate

de angajatori – sub diferite denumiri (*i.e.* indemnizații de detașare/delegare sau diurne) – salariaților trimiși să își desfășoare activitatea în afara locului de muncă; acestea au fost considerate drept venituri asimilate salariilor și, ca urmare, au făcut obiectul stabilirii unor obligații fiscale suplimentare de impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, precum și a unor obligații fiscale accesorii.

Astfel, fără a intra în prea multe detalii asupra acestor aspecte, trebuie să reamintim că organele fiscale s-au fundamentat, în esență, în asemenea acțiuni de control derulate în domeniul transporturilor pe interpretarea că sumele plătite de angajatori nu ar reprezenta indemnizații acordate în cadrul unor delegări sau, după caz, detașări temporare în afara locului de activitate, ci sume primite pentru îndeplinirea sarcinilor curente de serviciu (*i.e.* salarii), întrucât angajații respectivi nu ar avea un loc fix de muncă, fără a se lua în considerare regimul juridic aplicabil acestei categorii de personal, conform dispozițiilor legale speciale relevante din legislația detașărilor transnaționale; în egală măsură, motivarea actelor de impunere din domeniul construcțiilor s-a fundamentat exclusiv pe dispoziții naționale pe ideea că diurnele acordate salariaților din societățile ce au derulat diferite proiecte de construcție în colaborare cu parteneri străini sau chiar

cei care au pus la dispoziție personal acestora din urmă ar trebui considerate ca fiind unele de natură salarială, prin raportare exclusiv la dispozițiile legislației naționale referitoare la delegare, fără a lua în considerare și pe cele aplicabile detașării transnaționale, rezultate din transpunerea legislației europene a muncii. În aceste condiții, toate sumele acordate ca indemnizații acestor categorii de personal – care nu au fost luate în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale de către angajatori – au fost reîncadrate de organele fiscale drept venituri similare salariilor și impozitate în mod corespunzător.

Analizând prevederile actului normativ proaspăt adoptat de Parlament și promulgat de președintele României, se observă că, în linie cu alte situații de acest tip din trecut (*i.e.* anularea obligațiilor fiscale aferente veniturilor obținute din activități independente în trecut prin Legea nr. 209/2015), de data aceasta, legiuitorul a ales să acționeze pe două paliere, unul pentru trecut și unul pentru viitor, și chiar în cuprinsul actului normativ ce prevede amnistia fiscală. Aceasta spre deosebire de abordarea din trecut în domeniul vizat de noua amnistie fiscală, când – tot prin Legea nr. 209/2015 – s-a dispus anularea obligațiilor fiscale aferente sumelor acordate ca diurne în cazuri de delegare și detașare, dar nu s-au luat toate măsurile legislative pentru prevenirea ipotezelor de acest tip din viitor, prin intermediul unor norme juridice clare și simple, pentru a reduce riscul de controverse și dispute fiscale.

De altfel, dacă, în cazul activităților independente, clarificarea legislativă a normelor pentru viitor s-a făcut prin dispozițiile Legii nr. 227/2015 (*i.e.* noul Cod fiscal), în cazul indemnizațiilor ce au ocazionat incidența amnistiei fiscale prin efectul Legii nr. 209/2015, s-a încercat ulterior o îndreptare din mers a cadrului legislativ aplicabil. Din păcate însă, normele juridice speciale de protecție a

calificării veniturilor salariaților din domeniul transporturilor – adoptate pe calea unor reglementări speciale (precum O.U.G. nr. 28/2015 sau Legea nr. 16/2017) pentru a asimila detașarea și activitatea salariaților societăților de transport ce lucrează în alte state, fără a îndeplini cerințele calificării acesteia ca detașare transnațională – s-au dovedit insuficiente. Astfel, după încă 5-6 ani de la amnistia fiscală anterioară, angajatorii respectivi s-au văzut din nou expuși riscurilor de a achita sume exorbitante ca impozite și taxe, în condițiile unei legislații insuficient de clare, ceea ce aduce din nou în discuție necesitatea unei amnistii fiscale.

Pentru trecut, anularea obligațiilor fiscale aferente indemnizațiilor de delegare/detașare din domeniile vizate de această nouă lege – ce, cum și când se amnistiază?



Așa cum menționam mai sus, pentru perioada trecută va opera în domeniul analizat **amnistia fiscală** prin care sunt anulate obligațiile fiscale suplimentare rezultate ca urmare a reîncadrării sumelor acordate ca indemnizații de delegare/detașare drept venituri salariale. În concret, este reglementată anularea din oficiu a diferențelor de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal prin acte de impunere comunicate contribuabilului ca urmare a reîncadrării sumelor achitate cu titlu de indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură primite pe **perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări** de către angajați ai angajatorilor români în domenii precum transporturile internaționale sau cel al construcțiilor. Din perspectivă temporală, intră în sfera de aplicare a amnistiei fiscale obligațiile fiscale suplimentare aferente reîncadrării

diurnelor sau indemnizațiilor acordate în perioadele fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a acestui act normativ și care nu au fost achitate de către contribuabili.

Mai mult, potrivit acestei noi reglementări, deciziile de impunere care privesc diferențele de obligațiile fiscale care fac obiectul amnistiei, emise și necomunicate contribuabililor până la data intrării în vigoare legii nu se mai comunică contribuabilului, iar obligațiile fiscale se radiază din evidența pe plătitor, tot din oficiu, pe baza unui borderou de ștergere.

Totodată, spre deosebire de reglementările mai vechi din acest domeniu, dacă asemenea obligații fiscale au fost deja stinse de contribuabili, acestea vor fi supuse restituirii la cererea acestora, ce trebuie făcută în termen de maximum 5 ani de la data intrării în vigoare a noului act normativ, pentru a da expresie astfel principiul nediscriminării și echității. Intră astfel în sfera de aplicare a amnistiei chiar și obligațiile fiscale rezultate în urma reîncadrării indemnizațiilor sau orice alte sume de aceeași natură stabilite prin acte de impunere pentru care instanțele judecătorești au stabilit, prin hotărâri judecătorești definitive, că aceste sume sunt datorate bugetului de stat.

În privința inspecțiilor fiscale în curs, actul normativ stabilește că organele fiscale nu vor reîncadra indemnizațiile sau orice alte sume de aceeași natură primite de către angajați ai angajatorilor români aflați în detașare sau delegare transnațională și, în privința acestora, nu vor fi emise acte de impunere în legătură cu reîncadrarea acestora pentru perioadele fiscale menționate anterior.

Din perspectivă procedurală, actul normativ prevede că decizia de anulare a obligațiilor fiscale ce face obiectul acestei amnistii se emite din oficiu de către organele fiscale și se comunică contribuabililor care depun cererile de aplicare a

acesteia.

Din păcate, nu putem să nu observăm că, în practică, au mai fost emise asemenea acte de impunere inclusiv în acele ipoteze în care, la data discuției finale, proiectul legislativ era deja aprobat în Parlament și trimis spre promulgare, astfel că, până la data publicării sale în Monitorul Oficial, nu s-ar fi împlinit termenul-limită de comunicare a actelor administrativ-fiscale cu care se încheie inspecția fiscală. Asemenea abordări mecanice ocazionează acum demersuri suplimentare și consum inutil de energie și timp pentru toți cei implicați (inclusiv pentru organele statului), pentru a se anula obligațiile fiscale respective.

Vom reveni în zilele următoare cu articolul privind reglementarea legală ce prevede amnistierea fiscală a obligațiilor fiscale aferente veniturilor de tipul indemnizațiilor de delegare/detașare, evidențiind sumar cele mai importante aspecte referitoare la tratamentul fiscal prevăzut de această nouă lege ce urmează a fi aplicabil acestui tip de sume pentru viitor, iar mai apoi, într-o a treia parte, la dispozițiile de ordin procedural aferente regulilor de derulare a inspecțiilor fiscale în privința acestor sume, atunci când în discuție s-ar pune reîncadrarea naturii lor juridice.