Tratamentul fiscal al remunerațiilor administratorilor și legătura cu formularul 402

Autori:

- ***Claudia Sofianu, Partener, liderul departamentului Impozit pe venit şi contribuţii sociale, EY România***
- ***Andra Ciotic, Senior Manager, Impozit pe venit şi contribuţii sociale, EY România***

Din perspectiva impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, legislația fiscală din România încadrează, fără niciun dubiu, remunerațiile primite de către persoane fizice în calitate de administratori, reprezentanți în adunarea generală a acționarilor și în consiliile de administrație, directori, membri ai directoratului sau ai consiliului de supraveghere, dar și de manageri în baza contractului de management, ca **venituri asimilate salariilor**.

Având această prevedere explicită în Codul fiscal, 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**.

În practică, 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.

De exemplu, 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 convenției 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, pentru aceleași venituri, ar putea fi considerată că obține sume ce se încadrează în categorii diferite, în funcție de accepțiunea fiecărui stat – statul sursă a venitului *versus* 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 va determina discuții suplimentare în vederea stabilirii legislației de securitate socială aplicabilă respectivei persoane.

Și dacă tot suntem în aria contribuțiilor sociale, ar mai trebui menționat că într-o astfel de situație internațională, în măsura în care se aplică legislația română de asigurări sociale, iar administratorul/directorul/membru al

directoratului, consiliului de administrație și altele similare, își desfășoară activitatea în străinătate, la angajatori/plătitori care nu au sediul permanent sau rezidența fiscală în România, apare obligația de declarare și plată a contribuțiilor sociale aferente. Acest lucru se realizează de către persoana fizică prin intermediul Declaraţiei Unice privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale datorate de persoanele fizice.

Activități de consultanță pentru afaceri și management (cod CAEN 7022) pot fi prestate și prin alte forme de organizare a activității, precum PFA sau ca persoană juridică, în măsura în care acestea au un scop economic.

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

Un detaliu foarte important este acela că independența relației nu se rezumă doar la asigurarea îndeplinirii acestor criterii din perspectiva formei contractuale dintre părțile implicate, ci și la îndeplinirea acestora în practică. Altfel, vorbim de o relație dependentă, caz în care desfășurarea activității sub formă de PFA (cu implicații fiscale mai reduse) nu își are sensul.

Reamintim că, începând cu veniturile anului 2023, au intrat în vigoare o serie de modificări fiscale cu impact asupra veniturilor din activități independente. Este vorba, în primul rând, despre diminuarea pragului minim anual, stabilit cumulat cu alte venituri anuale, astfel cum sunt prevăzute de lege, de la care se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, de la 12 la 6 salarii minime brute la nivel național.

De asemenea, au fost modificate bazele anuale de calcul pentru

această contribuție, fiind stabilite în funcție de nivelul anual al venitului realizat – avem baze anuale de calcul de 6, 12 sau 24 salarii minime brute la nivel național. Similar, și pentru contribuția de asigurări sociale, venitul ales ca bază anuală de calcul nu poate fi mai mic de 12 sau 24 de salarii minime brute la nivel național, în funcție de nivelul anual al venitului realizat. Iar din perspectiva impozitului pe venit, se reduce plafonul anual, de la 100.000 euro la 25.000 euro, de la care este obligatorie trecerea de la sistemul de impozitare pe bază de norme de venit (ceva mai favorabil, în funcție de situație) la cel real.

Pe de altă parte, la fel de important de știut pentru persoanele juridice și activitățile de consultanță pentru afaceri și management pe care le realizează este faptul că, pe lângă substanța economică care trebuie să fie asigurată atunci când vorbim despre astfel de forme de organizare, modificările fiscale cu aplicabilitate din anul 2023 limitează prestarea acestui tip de activități de consultanță și/sau management, la o pondere de sub 20% din veniturile totale, pentru ca regimul fiscal al microîntreprinderii să mai poată fi aplicat.

Este important de menționat faptul că trendul general în fiscalitatea europeană, cel puțin la nivelul statelor membre UE, este acela de a se alinia din punctul de vedere al schimbului de informații, astfel încât să fie respectate <<ad literam>> convențiile de evitare a dublei impuneri, dar și de a determina exact statutul persoanelor care obțin venituri, iar impozitele pe venituri să fie corect calculate și plătite, conform regulilor de impunere fiscală corespunzătoare.

În cazul acestor tipuri de venituri asimilate salariilor, pentru a pune în practică schimbul automat obligatoriu de informaţii în cadrul UE și pentru a putea colecta astfel date relevante privind anumite venituri realizate în România inclusiv remuneraţiile administratorilor şi ale altor persoane asimilate acestora, rezidenţi ai altor state membre ale Uniunii Europene, entităţile raportoare stabilite de

legislația aplicabilă au obligația de depunere a unei declarații informative (formularul 402), până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul anterior.