



MINISTERUL FINANTELOR

Cabinet Ministru

Nr. 64.057/09.2021

Domnului Bogdan-Iulian HUȚUCĂ, Președinte
Comisia pentru buget, finanțe și bănci, Camera Deputaților
Adresa: Str. Izvor nr. 2-4
Sector 5
București, România

Stimate domnule Președinte,

Ca urmare a solicitării dumneavoastră, transmise prin email, cu privire la adresa Confederației Patronale CONCORDIA referitoare la controalele fiscale efectuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală la operatorii economici din domeniul transportului rutier de marfă, care au drept consecință reîncadrarea diurnelor șoferilor ca venit salarial precum și la clarificarea situației impozitării diurnei, vă comunicăm următoarele:

1. Problemele aduse la cunoștință de Confederația Patronală CONCORDIA privind reîncadrarea diurnelor șoferilor ca venit de natură salarială au fost semnalate de către operatorii economici din domeniul transportului rutier de mărfuri, încă din anul 2020, și au stat la baza emiterii *Ordinului comun al ministrului finanțelor și al ministrului muncii și protecției sociale nr. 535/428/2021 pentru constituirea Grupului de lucru de analiză a legislației fiscale și a legislației muncii aplicabilă în domeniul transporturilor rutiere de mărfuri și a avut ca obiectiv principal "formularea de propuneri pentru soluționarea problematicii generată de reîncadrarea diurnelor/indemnizațiilor de detașare/delegare ca venit de natură salarială, propuneri care vizează atât perioadele anterioare cât și modul de abordare în viitor. Propunerile formulate pot viza inclusiv modificări legislative."*

Întâlnirile Grupului de lucru au fost programate astfel încât să participe atât membri acestuia, cât și invitați din rândul asociațiilor profesionale din domeniu, precum și invitați ai acestora.

2. Față de cele solicitate de Confederația Patronală CONCORDIA, precizăm că problematica aspectelor privind tratamentul fiscal aplicabil veniturilor de natură salarială obținute din munca desfășurată în străinătate, respectiv tratamentul fiscal al diurnelor acordate în cazul detașărilor transnaționale a făcut obiectul analizei și organizării unor întâlniri de lucru și a emiterii de puncte de vedere atât la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF), al Ministerului Finanțelor (MF), cât și al Ministerului Muncii și Protecției Sociale și Inspecției Muncii.

Totodată, aspectele prezentate au făcut obiectul și al altor solicitări atât din partea Uniunii Naționale a Transportatorilor Rutieri din România (UNTRR), cât și din partea altor asociații ale transportatorilor, precum și al discuțiilor din cadrul Grupului de lucru, constituit potrivit *Ordinului comun nr. 535/428/2021*.

În materie de legislație fiscală, *Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, este actul normativ care reglementează tratamentul, din punct de vedere fiscal, al sumelor acordate cu titlu de *indemnizație și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului.*

Persoanele care pot beneficia de aceste indemnizații sau orice alte sume pe perioada delegării/detașării în țară sau în străinătate în interes de serviciu, precum și condițiile în care sunt acordate astfel de sume, reprezintă aspecte care cad sub incidența legislației muncii din România și a directivelor Uniunii Europene în materie.

Acțiunile de control ale organelor de inspecție fiscală din cadrul ANAF se organizează și se desfășoară potrivit prevederilor *Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare*, în baza unor programe de control (anuale, trimestriale și lunare), iar selectarea contribuabililor care urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală competent, în funcție de nivelul riscului, nivelul acestuia stabilindu-se pe baza analizei de risc, reglementată de același act normativ.

Așa cum s-a mai precizat și cu ocazia altor solicitări din partea asociațiilor patronale ale transportatorilor și a mass-media, la nivelul ANAF nu a existat o campanie care să presupună efectuarea de acțiuni de inspecție fiscală la societățile care desfășoară activitate de transport internațional.

Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.

Inspecția fiscală are ca obiect principal de activitate verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Organul fiscal, în virtutea rolului său activ și al dreptului de apreciere, are obligația să examineze starea de fapt fiscală, în mod obiectiv și este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor care îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

În vederea aplicării legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalificarea sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, acordate cu titlu de "diurnă" și pentru perioadele fiscale de până la 1 iulie 2015.

Precizăm că, în anul 2015, această categorie de contribuabili, a beneficiat de o amnistie fiscală, prin adoptarea *Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale*, ca urmare a recalificării/reîncadrării indemnizațiilor de delegare/detașare plătite angajaților (șoferi de transport internațional), care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, inclusiv indemnizațiile plătite de agenții de muncă temporară, drept venituri de natură salarială. Amnistia a fost

acordată pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate până la data de 1 iulie 2015.

Ulterior datei de 1 iulie 2015, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, angajatorii români, în baza contractului individual de muncă, asigură salariaților (șoferi) următoarele sume de bani:

- **sume acordate cu titlu de salariu** (salariul de bază înscris în contractul individual de muncă, de regulă, salariul minim pe economie), înscrise în statele de plată întocmite în România, pentru care s-au plătit statului român impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente;

- **sume acordate cu titlu de "diurnă/indemnizație de detașare"** (în baza actelor adiționale la contractual individual de muncă și a situațiilor de calcul lunare, de regulă, de 3-4 ori mai mari față de salariul de bază înscris în statele de plată din România) pentru care nu s-au plătit statului român impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente.

Sumele acordate cu titlul de salariu și cele cu titlul de "diurnă" formează, în fapt, salariul minim din statul membru unde se desfășoară efectiv activitatea, obligatoriu de asigurat potrivit legislației comunitare și naționale.

Legislația europeană în domeniul coordonării sistemelor de securitate socială prevede regulile după care se determină cadrul legal de securitate socială aplicabil la un moment dat unui lucrător migrant, astfel încât acesta să nu facă obiectul unui conflict pozitiv sau unui conflict negativ (adică să fie supus la două legislații de securitate socială în același timp sau să nu fie supus niciunei legislații de securitate socială).

Pentru cea mai mare parte a sumelor acordate angajaților pentru activitatea desfășurată în străinătate (sumele acordate cu titlu de "diurnă/indemnizație de detașare") nu au fost achitate contribuții sociale nici în statul de trimitere (România) și nici în statele de destinație (locul desfășurării efective a activității).

În cazurile investigate de structurile de inspecție fiscală, s-a constatat că au fost acordate sume de bani denumite generic "diurne", în funcție de productivitatea muncii, aceste sume neavând legătură cu destinația indemnizațiilor de delegare/detașare prevăzute de lege, fiind acordate în vederea asigurării salariului minim din statul membru.

ANAF nu contestă dreptul salariatului de a încasa indemnizația de delegare/detașare, cu condiția ca aceasta să nu reprezinte contravaloarea muncii prestate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, în baza documentelor verificate și a notelor explicative date de contribuabili, au stabilit că sumele acordate nu reprezintă indemnizații de delegare/detașare, în fapt fiind contravaloarea muncii prestate, respectiv salariul minim din statul membru, unde se desfășoară activitatea.

Precizăm că sumele reprezentând indemnizații și orice alte sume acordate (inclusiv diurna) pe perioada delegării/detașării în țară sau în străinătate sunt considerate venituri asimilate salariilor numai pentru partea care depășește plafonul neimpozabil de 2,5 ori al nivelului legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.

Precizăm faptul că aceste prevederi vizează orice sumă acordată în cazul delegării/detașării salariaților, în țară sau străinătate, în măsura în care aceasta reprezintă, din punct de vedere legal, indemnizație de delegare/detașare

acordată fie pentru diurnă, fie în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detaşare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

Cadrul legal aplicabil

Potrivit opiniei Inspecției Muncii, din punct de vedere juridic, detașarea transnațională se comportă ca și situația de delegare prevăzută de *Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, cu precizarea că, în materie de detașare transnațională, reglementările din *Legea nr.53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, reprezintă norme cu caracter general, iar reglementările din *Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare*, reprezintă norme cu caracter special.

În acest sens, *Legea nr.16/2017, cu modificările și completările ulterioare*, se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art.3 lit.b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre măsurile cu caracter transnațional (art.5 alin.(2)):

” a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

b) detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, ori pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.”

În ceea ce privește activitatea de transport internațional, au fost aduse modificări prevederilor art.9 din *Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale*, potrivit cărora:

”Personalului angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni de transport internațional, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, și care nu se încadrează în situațiile prevăzute la art. 5 alin. (2), i se aplică prevederile art. 43 din *Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, și beneficiază de drepturile prevăzute la art. 44 alin. (2) din același act normativ.”

De asemenea, la art.43 din *Legea nr.53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, se prevede:

”Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.”

În consecință, delegarea presupune deplasarea salariatului, de regulă, la un alt agent economic, la o altă unitate, instituție, din aceeași localitate sau din altă localitate decât se află locul său obișnuit de muncă, pentru a îndeplini anumite sarcini de serviciu în favoarea angajatorului la care este încadrat.

Totodată, art.44 din *Legea nr.53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare* prevede:

(1) *Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

(2) *Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.*

În același timp, art.45 din *Legea nr.53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare* prevede că "*Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.*"

Astfel, angajatorul are obligația de a comunica salariaților detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale, informațiile cu privire la obligațiile acestuia, potrivit prevederilor art.18 alin.(1) din *Legea nr.53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, care trebuie să se regăsească și în conținutul contractului de muncă individual.

De asemenea, angajatorul stabilit pe teritoriul României trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine, pentru a putea trimite în statele membre ale Uniunii Europene salariații săi în calitate de lucrători detașați. Verificările privind activitatea semnificativă a societății se fac pe baza documentelor depuse de angajator la Casa Națională de Pensii Publice (CNPP) în vederea obținerii formularelor A1 (document folosit în Uniunea Europeană care atestă afilierea unui lucrător detașat într-un alt stat membru al Uniunii Europene la sistemul de asigurări sociale din țara de origine).

Documentul portabil A1 este necesar la detașarea unui lucrător român într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, acesta dovedind exclusiv menținerea titularului de securitate socială (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din statul de trimitere (statul de care aparține instituția care a emis respectivul document).

Potrivit prevederilor art.2 alin.(1) lit. f-h) din *Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale*, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc următoarele "*expresii și semnificații*":

"f) *salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;*

g) *cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;*

h) *indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;"*

De asemenea, la art.11 din același act normativ, se prevede că orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a remunerației, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masa.

Angajatorul este obligat să aducă la cunoștința salariatului detașat elementele constitutive ale remunerației la care are dreptul lucrătorul, în conformitate cu legislația aplicabilă în statul membru gazdă și nivelul acestora, precum și cuantumul total al remunerației acordate salariatului pe perioada detașării, cu evidențierea distinctă a indemnizației specifice detașării, atunci când aceasta este acordată.

Menționăm că UNTRR a desemnat reprezentanți care să participe la întâlnirile Grupului de lucru constituit conform *Ordinului comun al ministrului finanțelor și al ministrului finanțelor nr.535/428/2021* pentru rezolvarea problemelor pe care le întâmpină transportatorii rutieri.

Totodată, în ceea ce privește propunerile Confederației Patronale CONCORDIA, precizăm următoarele:

- pe portalul Ministerului Finanțelor și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, inclusiv al structurilor teritoriale, sunt afișate ghiduri, puncte de vedere, circulare, precum și decizii de soluționare a contestațiilor, prin intermediul cărora contribuabilii pot beneficia de îndrumare și asistență cu privire la modul de aplicare a legislației fiscale, inclusiv cele cu privire la impozitul pe venit și contribuții sociale. În acest sens, contribuabilii din domeniul transporturilor și organizațiile reprezentative au beneficiat de îndrumare și asistență fiscală pentru clarificarea aspectelor specifice activității de transport internațional desfășurate și stabilirea tratamentului fiscal aplicabil atât din partea direcțiilor de specialitate din ANAF, cât și din Ministerul Finanțelor;

- organele fiscale sunt singurele în măsură să analizeze situația fiscală constatată de fapt și să adopte decizia conform celor constatate la fiecare contribuabil și în concordanță cu legislația fiscală incidentă, având în vedere că, în practică, pot să apară situații diverse care impun soluții fiscale diferite, situații ce nu pot fi cuprinse printr-un document general valabil.

Aspectele privind reîncadrarea indemnizațiilor de delegare/detașare acordate șoferilor în cadrul prestării de servicii transnaționale se află, în continuare, în analiza *Grupului de lucru de analiză a legislației fiscale și a legislației muncii aplicabilă în domeniul transporturilor rutiere de mărfuri*, urmând ca la încheierea activității acestuia să se formuleze propuneri privind soluțiile legislative care se impun, după caz.

De asemenea, precizăm că Agenția Națională de Administrare Fiscală, în virtutea rolului activ, depune toate eforturile pentru aplicarea unui tratament fiscal echitabil pentru toți contribuabilii și un cadru optim pentru concurența loială, prin eliminarea distorsiunilor concurențiale pe piață.

Totodată, la nivelul Ministerului Finanțelor și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală sunt respectate prevederile legale în vigoare și se acționează, permanent, cu bună credință, respectând drepturile contribuabilului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale.

Cu deosebită stimă,

p. MINISTRUL FINANTELOR

Lucian - Ovidiu HEIUȘ

SECRETAR DE STAT

