



Către **Dl. Ministru al Finanțelor Publice, Darius Vâlcov**
Dl. Secretar de Stat în Ministerul Finanțelor Publice, Dan Manolescu

Din partea **Asociația Patronală a Transportatorilor Europa 2002**
Uniunea Națională a Transportatorilor Rutieri Români
Federația Operatorilor din Transporturi
Asociația Operatorilor de Transport Rutier Apulum
Uniunea Națională a Patronatului Român
Asociația Română pentru Transporturi Rutiere Internaționale
Asociația Cărașilor Particulari din România

Ref. **Încadrarea juridică și fiscală a sumelor plătite către șoferii din domeniul transportului de mărfuri**

Stimate Domnule Ministru,

Stimate Domnule Secretar de Stat,

Având în vedere inițiativa Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) privind demararea unor proceduri de inspecție fiscală în rândul societăților comerciale din domeniul transporturilor și concluziile la care au ajuns echipele de inspecție în sensul reconsiderării diurnei acordate șoferilor drept venit de natură salarială, vă solicităm respectuos suportul în vederea clarificării și remedierii acestei situații.

În opinia noastră, interpretarea organelor de control asupra tratamentului fiscal al acestor drepturi acordate salariaților șoferi, pe perioada deplasării în interes de serviciu, este în contradicție cu o practică în domeniu care a fost acceptată și girată (direct sau indirect) de autorități, de mai bine de 20 de ani.

Plecând de la punctele de vedere divergente legate de impozitarea diurnei acordată șoferilor, formulate de diferite unități teritoriale ANAF în cadrul acțiunilor de control fiscal, vă solicităm suportul în vederea sesizării Comisiei Fiscale Centrale pentru emiterea unei decizii care să conducă la aplicarea unitară a prevederilor articolului 55, aliniatul (4), litera g) și a articolului 296¹⁵, litera g) din Codul Fiscal.

În cele ce urmează vă prezentăm efectele acțiunii inițiate de ANAF, argumentele pe care ne bazăm atunci când susținem că interpretarea organelor de control este nefondată și în contradicție cu opiniile formulate cu ocazia unor acțiuni de control precedente dar și soluțiile pe care le vedem noi în rezolvarea și clarificarea acestei situații.



1. Situația de fapt

ANAF a început în cursul anului 2014 o serie de controale tematice în rândul companiilor de transport, care s-au soldat cu reconsiderarea tratamentului fiscal al diurnei acordate șoferilor începând cu 1 ianuarie 2011 din venit neimpozabil în salarii. Data de la care s-a făcut retratarea nu este întâmplătoare, dacă ne gândim că la 31 decembrie 2010 a expirat Contractul Colectiv de Muncă la Nivel de Ramură Transporturi unde se menționa explicit dreptul șoferilor la diurnă.

Prin rapoartele de inspecție fiscală ce au fost întocmite, ANAF a stabilit în sarcina societăților controlate impozit pe salarii, contribuții sociale și plăți accesorii care, dacă ar fi puse în executare ar conduce la falimentul respectivelor societăți.

Realizând gravitatea fenomenului și lipsa unui fundament solid pentru argumentele care pot fi aduse în sprijinul deciziei de a falimenta un întreg segment economic, cu efecte negative în întreaga economie, ANAF a suspendat acțiunile de control, cerând prin intermediul unei adrese de clarificare ajutorul și susținerea Ministerului de Finanțe. Raspunsul venit din partea Ministerului de Finanțe, deși contrazice în parte interpretarea ANAF și nu confirmă tratamentul aplicat de organele de control, nu oferă clarificările necesare.

2. Impactul generat de punerea în practică a Deciziilor ANAF

Dacă deciziile emise de ANAF în cazul societăților deja controlate, vor fi puse în executare și procesul de control va urma aceeași abordare și în cazul celorlalte societăți de transport care nu au fost încă supuse inspecțiilor fiscale, preconizăm falimentul întregului segment economic, având în vedere că sarcina fiscală adițională ce va fi stabilită pentru perioadele trecute va reprezenta un șoc imposibil de absorbit de acest sector.

Impactul falimentării sectorul transportului va produce efecte negative semnificative pe întreg lanțul economic, printre care amintim:

a) Efecte directe

- Disponibilizarea unui număr de peste 350.000 de angajați, care împreună cu familiile aflate în întreținere vor crea o presiune majoră asupra sistemului de asigurări sociale (*aproximativ 3 miliarde de lei indemnizații de somaj datorate la nivelul unui an*);
- Pierderi cauzate Bugetului de Stat și Bugetului Asigurărilor Sociale prin sistarea plății impozitelor pe salarii și a contribuțiilor pentru salariații disponibilizați (*aproximativ 2.5*

miliarde lei la nivelul unui an din care 1.2 miliarde reprezentand contributii sociale si 1.3 miliarde impozit pe venit);

- Desființarea unui număr de aproximativ 30.000 de companii care va genera de asemenea pierderi Bugetului de Stat prin sistarea plății impozitului pe profit, a TVA, a accizei și a taxelor de drum;
- Pierderi cauzate Bugetelor Autorităților Locale prin sistarea plății impozitului pe mijloacele de transport;
- Blocarea instanțelor judecătorești cauzată de avalanșa de acțiuni în instanță, pe care le vor iniția pe de o parte societățile de transport pentru a contracara acțiunile ANAF și pe de altă parte creditorii societăților de transport care vor încerca pe cât posibil să reducă pierderile ce vor fi cauzate de prăbușirea sectorului.

b) Efecte indirecte

- Reducerea semnificativă a activității unor sectoare conexe activității de transport (societăți bancare, de leasing, asigurare, petroliere) sau chiar falimentarea altora (comerț cu mijloace de transport, reparații și întreținere auto);
- Blocarea și îngreunarea aprovizionării pentru toate sectoarele economice care depind exclusiv sau în mare parte de transportul rutier; (*a se vedea Anexa 4 – Studiul "O săptămână fără transportul rutier de marfă; sursa: Uniunea Internațională a Transportatorilor – IRU)*

Ținând cont de contextul în care se regăsește în momentul de față piața serviciilor de transport rutier (concurență acerbă la nivel european, sensibilitate mare a prețului, marje de profit reduse, presiune foarte mare pe costuri, etc.) o amnistie pe trecut a societăților de transport din România dar păstrarea acestei interpretări agresive pentru situațiile viitoare nu va rezolva situația transportatorilor Români, pentru că orice modificare cât de mică a modelului economic îi va duce în situația pierderii competitivității și implicit la ieșirea din circuitul economic.

Prin urmare, este imperativ ca rezultatul prezentului demers să se concretizeze într-o rezolvare favorabilă a situației atât pe trecut cât și pe viitor care să ofere acestei industrii siguranța și confortul că astfel de inițiative nu vor mai avea loc și că toate eforturile trebuie concentrate către dezvoltarea sectorului și nu spre falimentarea lui.

3. Concluzii

Este evident faptul că reprezentanții ANAF au aplicat în mod neunitar prevederile articolului 55, aliniatul (4), litera g), precum și pe cele ale art. 296¹⁵, litera g) din Codul Fiscal și că au formulat puncte de vedere

divergente în legătură cu interpretarea și aplicarea prevederilor menționate. Aceasta rezultă din faptul că în toate controalele fiscale precedente acestei inițiative de control tematic, reprezentanții ANAF au considerat că diurna acordată șoferilor este neimpozabilă din perspectiva impozitului pe venit și nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, în limitele prevăzute de Codul Fiscal iar în acțiunile de control efectuate la finalul anului 2014 reprezentanții ANAF au ajuns la o interpretare contradictorie celei formulate anterior.

Interpretarea dată de ANAF în anul 2014 în ceea ce privește calificarea diurnei angajaților drept venit impozabil, pe motiv ca șoferul aflat în deplasare în interes de serviciu nu se află în delegație și nu are drept la diurnă este una agresivă și fără fundament economic sau juridic. Argumentele noastre în acest sens se găsesc în secțiunile următoare.

Venim în fața dumneavoastră cu această solicitare întrucât considerăm că rezolvarea acestui diferend de opinie dintre societățile de transport și ANAF, precum și dintre diferitele unități teritoriale ale ANAF se poate face de către Ministerul Finanțelor și de către Comisia Fiscală Centrală.

În opinia noastră chiar dacă drepturile acordate angajaților sunt o problemă de competența Ministerului Muncii, tratamentul fiscal al acestor drepturi este de competența Ministerului Finanțelor Publice. Conform articolului nr. 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în materie fiscală dispozițiile Codului Fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului Fiscal.

Regulile de impozitare prevăzute de acesta trebuie să se aplice în mod unitar pentru drepturile acordate angajaților care au aceeași natură și în măsura în care legislația conexă dă naștere la interpretări contradictorii asupra tratamentului fiscal al aceleiași categorii de drepturi, situația trebuie clarificată în legislația fiscală. Ori, legislația fiscală este de competența Ministerului de Finanțe.

4. Soluție privind remedierea situației

Pentru rezolvarea situației am ajuns la concluzia că singura măsură care ar elimina riscul unor interpretări abuzive ar fi emiterea unei Decizii a Comisiei Fiscale Centrale, entitate ce funcționează sub tutela Ministerului Finanțelor. Prin această Decizie ar trebui să se aducă o clarificare a art. 55, alin. (4), litera g) din Codul Fiscal în care să se menționeze că intră în categoria veniturilor neimpozabile și diurnele acordate șoferilor pe perioada în care se află în deplasare în interes de serviciu. De asemenea, ținând cont de corespondența dintre prevederile art. 55, alin. (4), litera g) referitoare la impozitul pe venit și prevederile art. 296⁴⁵, litera g) referitoare la contribuțiile sociale obligatorii, Decizia trebuie să facă

referire și la faptul că nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale diurnele acordate șoferilor pe perioada în care se află în deplasare în interes de serviciu.

Conform articolului 5 aliniatul (4), din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei Fiscale Centrale din 23.05.2013, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 688/2013, prin decizii ale Comisiei se adoptă soluții privind aplicarea unitară a prevederilor legale. Conform aliniatului (9) din același regulament deciziile Comisiei se aprobă prin ordin al Ministrului Finanțelor. Mai departe, conform articolului 7, din Regulament, soluțiile adoptate prin decizii ale Comisiei și aprobate prin ordin al Ministrului Finanțelor Publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ avut în vedere la soluționarea fiecărei spețe. În cazul speței noastre, soluția adoptată prin decizia Comisiei va fi aplicabilă de la data intrării în vigoare a articolului 55, aliniatul (4) litera g) și a art. 296⁴⁵, litera g) pe care această soluție va veni să le clarifice.

În acest fel, se evită situația în care, în eventualitatea unor acțiuni de control viitoare care să aibă drept obiect perioade fiscale anterioare demersului nostru, ANAF ar încerca din nou să interpreteze în mod abuziv prevederile articolelor menționate și să impoziteze diurna acordată șoferilor sau să calculeze contribuții sociale obligatorii pentru aceste sume.

Conform articolului 1, din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 688/2013, deciziile Comisiei Fiscale Centrale se emit în următoarele cazuri:

" - aplicarea neunitară a prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și legislației subsecvente acesteia, precum și a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și legislației subsecvente acesteia, de către reprezentanții Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

- existența unor puncte de vedere divergente, formulate de două sau mai multe direcții de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice și, respectiv, Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu privire la interpretarea sau aplicarea prevederilor mai sus menționate."

În cazul de față există deopotrivă situații de aplicare neunitară a prevederilor Legii nr. 571/2003 precum și puncte de vedere divergente formulate de organe de control fiscal din diferite unități teritoriale ANAF cu privire la aplicarea scutirii de impozit și de contribuții sociale obligatorii a diurnelor acordate șoferilor.

Aducem în sprijinul afirmației noastre, cu titlu de exemplu, două rapoarte de inspecție fiscală care exemplifică diferența de aplicare și interpretare a reprezentanților ANAF, respectiv:

- Raportul de inspecție fiscală nr 217/16.11.2011 emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad în urma acțiunii de control efectuate asupra societății Polach Impex S.R.L., Pecica, Arad, societate ce are ca obiect de activitate principal transportul rutier de marfă. În cadrul



controlului a fost analizat printre altele modul de stabilire, declarare și plată de către societate a impozitului pe venituri din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii datorate atât de angajat cât și de angajator. Perioada analizată a fost 01.01.2008 – 30.06.2011. Acțiunea de control s-a soldat cu o decizie de nemodificare a bazei de impunere în ce privește impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale obligatorii de unde rezultă că inspectorii fiscali au concluzionat că Societatea verificată a aplicat în mod corect prevederile legate de impozitarea diurnei acordate șoferilor și nedatorarea contribuțiilor sociale obligatorii. (A se vedea Anexa 1 la prezenta adresa)

- Proiectul de raport de inspecție fiscală nr. 53/18.12.2014 emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova în urma acțiunii de control efectuate asupra societății Gerom Intertrans S.R.L. (i.e. acțiunea este momentan suspendată). Obiectivul controlului a fost verificarea modului de constituire, raportare și înregistrare în evidența tehnico-operativă a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor precum și a contribuțiilor sociale pentru perioada 01.01.2011 - 31.05.2014. Interpretarea reprezentanților ANAF Prahova a fost aceea că diurnele acordate șoferilor reprezintă elemente de natură salarială și nu pot fi încadrate pe articolul 55, aliniatul (4) litera g), respectiv pe art. 296¹⁵, litera g), această categorie de angajați neavând drept la diurnă conform legii. (A se vedea Anexa 2 la prezenta adresa)

Atragem atenția asupra faptului ca documentele depuse în Anexele nr. 1 și 2 conțin informații confidențiale și solicităm păstrarea confidențialității și secretului acestora de către toate autoritățile publice ce vor lua cunoștință de acestea (invocăm în acest sens și la art. 46 din Legea nr. 188/1999). Comunicarea informațiilor și documentelor din Anexa nr. 1 și 2 către terțe persoane nu se va putea realiza decât în măsura în care se obține acordul expres prealabil al persoanei la care se referă aceste documente.

În art. 46 din Legea 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici este prevăzută obligația acestora de a păstra confidențialitatea, respectiv - Funcționarii publici au obligația să păstreze secretul de stat, secretul de serviciu, precum și confidențialitatea în legătură cu faptele, informațiile sau documentele de care iau cunoștință în exercitarea funcției publice, în condițiile legii, cu excepția informațiilor de interes public.

5. Expunere de motive privind nelegalitatea impozitării diurnei acordate șoferilor

Vă prezentăm în continuare argumentele care stau la baza opiniei noastre în favoarea faptului că impozitarea indemnizației de delegare acordate șoferilor din transportul internațional de mărfuri pentru deplasările pe care aceștia le desfășoară nu este legală.

5.1. *Indemnizația de delegare reprezintă un cost, nu un venit, astfel încât pentru a respecta rațiunea legiuitorului fiscal se impune neimpozitarea acesteia*

5.1.1. Rolul diurnei sau al indemnizației de delegare

Așa cum s-a arătat în doctrina juridică de specialitate¹ indemnizația primită pe perioada delegării are rolul de a compensa cheltuielile de hrană și cheltuielile mărunte uzuale ale angajatului aflat în deplasare, cheltuieli suplimentare generate de dislocarea salariatului din mediul de viață obișnuit în care se află locuința sa.

Cu privire la rolul diurnei, într-un act normativ emanând de la Ministrul Muncii, respectiv Ordinul nr. 989/2014², diurna este definită la art. 1 alin. (1) lit. d) ca reprezentând *"suma forfetară zilnică primită de personalul beneficiarului care participă la o activitate din proiect, acoperind cheltuielile cu hrana și alte cheltuieli diverse, cu excepția cheltuielilor de cazare"*.

Diurna este așadar o rambursare a unor cheltuieli ocazionate de îndeplinirea sarcinilor de serviciu și nicidecum un venit de natură salarială care profită lucrătorului.

5.1.2. Rațiunea excepțiilor reglementate de Codul Fiscal de la veniturile impozabile

Art. 55 din Codul Fiscal care reglementează veniturile salariale și cele asimilate acestora, precum și excepțiile de la această regulă menționează ca sume neimpozabile indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

Dincolo de această prevedere, analiza art. 55 Cod Fiscal relevă că rațiunea care a stat la baza instituirii excepțiilor de la veniturile impozabile a fost aceea de a exclude de la impozitare sumele care nu profită salariatului și deci nu pot fi considerate venituri în adevăratul sens al cuvântului,

¹ A se vedea spre exemplu, Al. Țiclea, *Tratat de dreptul muncii*, ediția a V-a, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 639-640.

² Ordinul nr. 989/2014 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului finanțelor publice nr. 1.117/2.170/2010 pentru stabilirea regulilor de eligibilitate și a listei cheltuielilor eligibile în cadrul operațiunilor finanțate prin Programul operațional sectorial "Dezvoltarea resurselor umane 2007-2013.

ci au rolul de a acoperi anumite cheltuieli făcute în interes de serviciu (cum ar fi de exemplu sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului, cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator, costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu). La acestea se adaugă o categorie suplimentară de exceptări de la impozitare în privința veniturilor acordate în vederea protecției sociale a lucrătorului (de exemplu ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile). Așadar, criteriul în funcție de care se poate decide dacă o sumă este impozabilă sau nu este reprezentat de scopul concret al acelei sume: sunt neimpozabile toate acele sume care, în fapt, reprezintă o rambursare a cheltuielilor efectuate în interes de serviciu, așadar un cost ocazionat de îndeplinirea sarcinilor de serviciu.

Indiferent cum am califica suma primită de șoferii din transportul internațional de mărfuri pentru deplasările desfășurate de aceștia, conținutul economic real al acestei sume rămâne acela de acoperire a unor cheltuieli necesare pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu, așadar nu un venit, ci un cost suportat în interes de serviciu. Or aceste sume se încadrează perfect în spiritul și rațiunea excepțiilor de la veniturile impozabile prevăzute de Codul fiscal, astfel încât nu vedem niciun motiv pentru care aceste sume să nu beneficieze de exceptarea avută în vedere de legiuitor.

5.1.3. Susținerile referitoare la pretinsul nivel ridicat al diurnei în raport cu veniturile salariale sunt nerelevante

Unul din argumentele organelor fiscale este acela că nivelul diurnei este unul foarte ridicat prin raportare la venitul salarial obținut de șoferii din transportul internațional de mărfuri și pentru care se percepe impozit.

Totuși, chiar legiuitorul român a stabilit care este nivelul până la care este rezonabil și este reflectat adevăratul conținut economic al diurnei de a reprezenta un cost și nu un venit: de 2,5 ori mai mult decât nivelul stabilit prin Hotărâre a Guvernului pentru indemnizațiile de delegare primite de personalul din instituțiile publice. Peste acest nivel, diurna nu mai este considerată un cost, ci un venit. Așadar, din moment ce exista o prevedere legală expresă care stabilește suma maximă până la care diurna este un cost, și deci neimpozabilă, nu-și au rostul speculații că o anumită sumă plătită ca diurna reflectă sau nu substanța reală a tranzacției atât timp cât această limită maximă este respectată. Orice diurna care se încadrează în $2,5 \times$ suma prevăzută în HG 518/1995 este diurna-cost și nu altceva pentru că așa prevede expres art. 55 din Codul Fiscal aprobat de Parlamentul României. A accepta alte interpretări înseamnă a depăși sfera statului de drept în care se aplică legea și a săvârși abuzuri de putere tocmai prin aplicarea în schimb a unor speculații tocmai de către autoritățile statului.

În continuare prezentăm și argumente economice de fapt, nu numai juridice, în sprijinul celor de mai sus.

5.1.4. Proportia dintre nivelul diurnei și nivelul salariului minim pe economie în România este în continuă scădere

Este de remarcat faptul că în timp ce cuantumul diurnei neimpozabile a rămas la același nivel din 1995, cuantumul salariului minim pe economie a crescut exponențial, ajungând la un nivel care nici măcar nu poate fi comparat cu cel din 1995. Este suficient să menționăm că în 1995 salariul minim pe economie în România era de 75.000 ROL, în 2004 când a intrat în vigoare actualul Cod Fiscal nivelul salariului minim era 2.800.000 ROL (aproximativ 70 de euro), în 2013 când a fost introdusă limitarea cu privire la nivelul maxim al diurnei neimpozabile, salariul minim era de 750 RON (aproximativ 166 de euro), în prezent salariul este de 975 RON, iar de la 1 iulie 2015 nivelul va fi de 1050 RON (aproximativ 240 Euro).

În acest context, nu ne explicăm cum după 25 de ani în care autoritățile fiscale au fost de acord cu diferențe semnificativ mai mari între cuantumul diurnei și cuantumul salariului minim pe economie, brusc, organele de control consideră inacceptabilă diferența dintre salariul impozabil și diurna neimpozabilă și suspectează o încercare de eludare a normelor fiscale la un moment la care proporția dintre nivelul diurnei și nivelul salariului minim pe economie în România este mai scăzută ca niciodată și continuă să scadă.

5.2. ***Șoferii sunt îndreptățiți la diurnă pe perioada deplasării, iar aceasta nu poate fi decât neimpozabilă ca și în cazul oricăror alte categorii de lucrători cu loc de muncă fix sau mobil***

Înțelegem ca unul dintre argumentele principale ale inspectorilor ANAF care au întocmit procesele verbale de recalificare a diurnei este că șoferii nu au un loc de muncă fix, ci mobil, în consecință conform Codului Muncii nu se pot afla în delegație și deci nici nu pot beneficia de indemnizație de delegație despre care Codul Fiscal spune că este scutită de impozit.

În primul rând, observăm ca legislația muncii nu interzice expres existența unei indemnizații similare cu indemnizația de delegație în ceea ce-i privește pe angajații care nu au un loc de muncă fix. Chiar Codul Fiscal se refera în art. 55 la „indemnizație de delegare” sau sume similare.

În al doilea rând, chiar legislația specială asimilează orice situație de deplasare cu delegarea / delegația (Ordinul MEF 3512/2008 despre care facem vorbire mai jos, precum și legislația specială din diferite domenii de transport menționată mai jos care prevede expres îndreptățirea la diurna).

În al treilea rând, așa cum vom arăta mai jos, până în 2010 era obligatorie acordarea unei diurne șoferilor în temeiul Contractului Colectiv de Muncă la nivelul ramurii transporturi. În continuare, exista această obligație în temeiul CCM-urilor la nivel de unitate și al contractelor individuale de muncă, iar instanțele judecătorești au sancționat angajatorii atunci când nu și-au respectat această obligație. Indiferent dacă există sau nu obligația de a fi acordată, în măsura în

care diurna este acordată, nu există niciun motiv pentru care regimul ei fiscal să difere în cazul șoferilor față de alți angajați cu loc de muncă fix sau mobil.

Nu în ultimul rând, potrivit principiului fundamental de interpretare istorico-teleologică, interpretarea corectă a legii trebuie să ia în considerare voința legiuitorului, spiritul și rațiunea pentru care a fost adoptată o anumită dispoziție. Este clar că legiuitorul fiscal a dorit să nu impoziteze sumele care au menirea să acopere costurile de viață ale angajaților în timpul deplasării în interes de serviciu (fiind costuri, iar nu venituri). Pentru că aceste costuri diferă în funcție de țara în care se află angajatul și de alți factori, legiuitorul a stabilit o limită maximă: nu mai mult de 2,5 ori față de sumele plătite în sistemul bugetar. Faptul că art. 55 din Codul Fiscal folosește cuvântul „delegație” coroborat cu faptul că în Codul Muncii acest termen se folosește în legătura cu angajații cu loc de muncă fix nu înseamnă că (i) acest cost de viață nu poate și nu trebuie să fie plătit oricărui tip de lucrător atunci când se află în afara localității unde este arondat sau (ii) că acest cost nu va fi tot neimpozabil. Acest raționament se bazează nu doar pe bunul simț, ci pe argumente juridice solide așa cum am sumarizat mai sus și vom arăta în detaliu în continuare.

Un argument suplimentar pentru care inspectorii ANAF au considerat că șoferii nu se pot afla în delegație este acela că activitatea șoferilor nu se încadrează în niciuna din ipotezele în care personalul român este trimis în străinătate pentru exercitarea unor misiuni cu caracter temporar enumerate la art. 1 din HG 518/1995 privind personalul bugetar. Susținerile organelor de control fiscal sunt nerelevante întrucât (i) pe lângă faptul că activitățile desfășurate de șoferi sunt diferite de cele îndeplinite de personalul bugetar, de plano, activitățile pentru care este posibilă delegarea în cadrul companiilor private acoperă o paletă mult mai largă decât misiunile ce pot fi exercitate în străinătate de personalul bugetar și (ii) art. 17 din HG 518/1995 doar recomandă (nu instituie obligativitatea) agenților economici din domeniul privat să aplice prevederile HG menționate. În același sens s-a pronunțat și Ministerul de Finanțe care a menționat în răspunsul la adresa de clarificare solicitată de ANAF că (i) neîncadrarea șoferilor în activitățile menționate la art. 1 din HG 518/1995 nu este relevantă în contextul în care Codul Fiscal face trimitere la această HG doar pentru calculul limitei în care diurna este neimpozabilă și că (ii) oricum art. 17 din această HG are doar caracter de recomandare.

5.2.1. Legislația specială tratează șoferii ca orice altă categorie de angajați care sunt delegați

La nivelul legislației speciale, Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile reglementează „ordinul de deplasare (delegație) în străinătate (transporturi internaționale – cod 14-5-4/a)”, care servește ca dispoziție către conducătorii auto să efectueze transporturi în străinătate cu autovehiculele unității, fiind astfel recunoscută calitatea de delegați a șoferilor ce efectuează transporturi internaționale.

5.2.2. Legislația în domeniul transporturilor

În domeniul aviației civile, legislația specială privind statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România (Legea 223/2007 și normele sale metodologice) prevede că acest personal este îndreptățit la o diurnă de deplasare (art. 17 din



Legea 223/2007) care în cazul deplasării în afara granițelor țării, în scopul executării misiunilor de zbor și/sau misiunilor de zbor de antrenament și control pe simulator, se acordă în valută (art. 42 din Legea 223/2007), fiind stabilită prin negociere între angajator și reprezentanții personalului aeronavigant pentru societățile comerciale/regiile autonome sau prin acte normative, pentru unitățile bugetare (art. 9 din normele metodologice de aplicare a prevederilor Legii 223/2007).

Și în domeniul transportului maritim, art. 71 din Ordonanța de Guvern 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare prevede că **“în cazul în care o navă care arborează pavilionul român efectuează voiaj internațional, membrii echipajului au dreptul la o diurnă în valută pe perioada voiajului, din care se reține contravaloarea hranei asigurate la bord. Nivelul diurnei și moneda în care se plătește, precum și nivelul contravalorii hranei se stabilesc prin contractul colectiv de muncă și prin contractul individual de ambarcare, în cazul societăților comerciale, sau prin hotărâre a Guvernului, în cazul instituțiilor publice sau al regiilor autonome.”**

Așadar, legislația specială prevede că persoanele care efectuează deplasări sunt îndreptățite la plata unei diurne.

5.2.3. CCM din ramura transporturi

Dreptul salariilor din domeniul transporturilor (inclusiv al șoferilor) la diurnă în situația unei deplasări în străinătate a fost prevăzut de-a lungul timpului și în CCM-urile la nivelul ramurii transporturi. Cu titlu de exemplu, menționăm că CCM-ul la nivelul ramurii transporturi pe anii 2008-2010 prevedea la art. 47 că salariații unităților trimiși în delegație în țară și străinătate beneficiază de diurnă de deplasare, al cărei quantum se stabilește prin negociere la nivel de grupuri de unități sau unitate; nivelul minim al diurnei este cel stabilit prin actele normative ce se aplică în instituțiile publice, iar Anexa nr. 6 privind CCM-ul pentru angajarea navigatorilor români pe nave sub pavilion român și străin prevede la art. 9 că **„salariul și diurna fiecărui navigator se va calcula în conformitate cu prezentul contract colectiv de muncă pentru angajarea navigatorilor la nave sub pavilion român și străin și va fi în conformitate cu negocierile încheiate între SLN și AAR iar la navele sub pavilion străin în conformitate cu negocierile Federației Internaționale a Transportatorilor și Federației Internaționale a Armatorilor.”**

5.2.4. Practica judecătorească

În mod constant instanțele judecătorești au reținut în hotărârile pronunțate că atunci când efectuează curse în străinătate, conducătorii auto angajați în cadrul unei întreprinderi al cărei obiect de activitate este transportul se află în delegare și, prin urmare au obligat angajatorii la plata diurnelor de delegare aferente. Am atașat prezentului material o selecție a unor astfel de hotărâri judecătorești.

Așadar, instanțele judecătorești au considerat în mod constant că specificul activității unui conducător auto nu este incompatibil cu delegarea acestuia și nu afectează în niciun fel calificarea curselor în străinătate efectuate de aceștia drept delegări pentru care șoferii sunt îndreptățiți la plata unei diurne. Prin urmare, practica judecătorească infirmă susținerile organelor fiscale potrivit cărora din cauza specificului activității desfășurate de către angajații cu funcția de șofer, deplasările externe efectuate de aceștia nu pot fi încadrate ca activități temporare, respectiv delegări.

Organele fiscale nu pot ignora/contrazice această jurisprudență constantă. Însăși CEDO a statuat că „rolul jurisdicției instanțelor judiciare este tocmai acela de a elimina dubiile interpretative”³, însă acest rol ar fi lipsit de orice efecte dacă organele statului nu ar ține cont de modul în care instanțele judecătorești au interpretat în mod constant o anumită prevedere.

În plus, chiar Ministerul de Finanțe a recomandat în răspunsul la adresa de clarificare solicitată de ANAF ca verificările de natură fiscală să fie efectuate numai ulterior și în baza unei „analize a tratamentului fiscal aplicabil asupra problematicii respective în perioadele anterioare, comparabile din punct de vedere legislativ, inclusiv a jurisprudenței existente” și a unei „ample documentări asupra aplicării legislației incidente domeniului abordat”.

5.3. **Acceptarea tezei conform căreia diurna primită de șoferi este impozabilă ar conduce la o discriminare ce nu poate fi permisă**

5.3.1. Diurnele acordate personalului din domeniul aviației civile și personalului navigant maritim sunt neimpozabile

Așa cum am arătat în Secțiunea [5.2.2.] de mai sus, legislația specială prevede dreptul unora dintre lucrătorii din domeniul transporturilor la diurna de deplasare/delegare.

După cum de altfel au admis și autoritățile fiscale în nenumărate rânduri, aceste diurne sunt neimpozabile în baza art. 55 alin. 4 lit. g)³ C fiscal potrivit căruia „indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de persoanele fizice care desfășoară o activitate în baza unui statut special prevăzut de lege pe perioada deplasării, respectiv delegării și detașării, în altă

³ A se vedea hotărârea pronunțată la data de 7 iulie 2011 în cauza Serkov v. Ucraina (cauza 39766/05), paragraful 35

localitate, în țară și în străinătate, în limitele prevăzute de actele normative speciale aplicabile acestora, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.

5.3.2. Impozitarea diurnelor primite de șoferi ar conduce la o discriminare nepermisă și nelegală

Fără putință de tăgadă, specificul activității șoferilor și al personalului aeronautic și navigant maritim plasează aceste categorii de personal în situații similare din punct de vedere al modului în care își desfășoară activitatea.

Pentru aceste motive, nu este permisă, legală, constituțională sau convențională aplicarea unui tratament juridic diferit diurnelor acordate șoferilor comparativ cu cel aplicat diurnelor acordate celorlalte tipuri de salariați din domeniul transporturilor. Cu titlu de exemplu, menționăm că art. 16 din Constituția României, art. 14 și art. 1 Protocolul 12 la CEDO se opun aplicării unui regim juridic diferit unor persoane aflate în situații similare fără un motiv temeinic justificat. În aplicarea acestor dispoziții, unul din principiile fundamentale ale Codului Fiscal este principiul echității fiscale ce presupune și aplicarea unui tratament fiscal similar pentru persoane aflate în aceeași situație.

Prin urmare, este justificată aplicarea principiului *ubi eadem ratio, ibi idem jus, consacrat și de art. 1 alin. (2) din Codul Civil* care stipulează că în cazurile neprevăzute de lege se aplică dispozițiile legale privitoare la situații asemănătoare. Astfel, din moment ce diurnele primite de personalul aeronautic și navigant maritim cu ocazia deplasărilor sunt neimpozabile, și diurnele șoferilor aflați într-o situație similară trebuie să fie neimpozabile (să beneficieze de același regim juridic).

De asemenea, nu se justifică a face diferențe nici între șoferi și orice alt angajat cu loc de muncă fix sau mobil, atunci când se află în deplasare. Șoferul aflat în cursă are aceleași nevoi cu un alt angajat care se află în interes de serviciu în afara localității unde își are locuința sau reședința. În consecință, impozitarea diurnei în cazul primilor și neimpozitarea ei în cazul celorlalți reprezintă o diferență care nu este justificată de o situație diferită și deci este o discriminare interzisă de art. 16 din Constituția României, art. 14 și art. 1 Protocolul 12 la CEDO, art. 3 lit. c) din Codul Fiscal.

5.4. **Constanța practicii cu privire la indemnizația de delegare**

5.4.1. Practica adoptată de organele fiscale

Plata diurnei (indemnizației de delegare) către șoferii din transportul internațional de mărfuri, pentru deplasările pe care aceștia le desfășoară, a reprezentat o constantă în ultimii 25 de ani în România și niciodată aceste sume nu au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal ori supuse



impozitelor, aceste sume reprezentând cheltuieli pentru hrană și alte cheltuieli neprevăzute, și nu venituri.

5.4.2. Principii dezvoltate în jurisprudența europeană care ar fi încălcate prin impozitarea indemnizației de delegare

Reîncadrarea sumelor plătite cu titlu de diurnă ca venituri salariale încalcă principiile stabilității/securității raporturilor juridice și al încrederii legitime, principii dezvoltate în jurisprudența instanțelor europene.

De asemenea, în jurisprudența CEDO este general admis că perceperea de TVA aduce atingere dreptului de proprietate astfel cum este acesta protejat prin articolul 1 din Protocolul adițional nr. 1 la CEDO. Rațiunea acestei constatări impune ideea că orice impozitare aduce atingere acestui drept. Totuși, dreptul de proprietate așa cum este protejat de CEDO poate fi supus anumitor ingerințe legitime numai dacă sunt respectate următoarele condiții:

- ingerința să fie legală, cu alte cuvinte orice ingerință în exercitarea dreptului la proprietate trebuie să aibă o bază legală în legea internă care la rândul ei trebuie să fie suficient de accesibilă, clară și previzibilă
- ingerința să urmărească îndeplinirea unui scop legitim
- ingerința să respecte un just echilibru între interesele individuale ale persoanei ce suferă ingerința și interesul general în numele căruia are loc ingerința

Prin urmare, trebuie stabilit dacă ingerința – reprezentată în situația transportatorilor de impozitarea diurnei - este justificată în conformitate cu prevederile CEDO.

Considerăm că niciuna din cele trei condiții de mai sus nu este îndeplinită. Cu titlu de exemplu, ne limităm la a menționa că această ingerință nu poate fi considerată legală în condițiile în care organele fiscale ignoră art. 55 alin. (4) lit. g) din Codul Fiscal care prevede că diurnele sunt neimpozitabile în anumite limite și faptul că pentru o perioadă de 25 de ani această dispoziție a fost aplicată și transportatorilor. O schimbare bruscă a acestei practici cu ocazia unor controale fiscale fără a exista motive temeinice contravine cerinței predictibilității legii, motiv pentru care din nou ingerința nu poate fi considerată legală. În plus, o eventuală aplicare a acestei noi practici și pentru trecut ar încălca principiul securității raporturilor juridice consacrat de CEDO.

Atașăm la prezenta o parte din jurisprudența CEDO relevantă față de cele de mai sus.

5.4.3. Principiile reglementate de Codul fiscal care ar fi încălcate prin impozitarea indemnizației de delegare

La rândul său, Codul Fiscal în vigoare transpune o parte din principiile europene anterior menționate în art. 3, prin (i) principiul certitudinii impozitării care presupune ca "(...) termenul, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale" și (ii) principiul „eficienței impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore”.

De asemenea, un alt principiu de care ar trebui ținut cont, chiar dacă nu este prevăzut în Codul Fiscal printre principiile fiscalității, este principiul *in dubio contra fiscum*, o reflecție a principiului consacrat în Codul Civil art. 1.269 (1) care stipulează ca o prevedere neclară se interpretează în favoarea debitorului.

Schimbarea practicii din ultimii 25 de ani prin niște simple controale ale ANAF cu consecința creșterii semnificative a poverii fiscale asupra a peste 28.600 societăți dintr-un întreg sector de activitate și perspectiva insolvenței acestor societăți contrazice flagrant principiile enumerate mai sus și nu reprezintă un mod responsabil de a face administrație publică.

5.4.4. Afirmațiile ANAF care admite situația diferită a agenților de muncă temporară față de cea a transportatorilor și tratamentul diferit în ceea ce privește diurna

În contextul controalelor fiscale efectuate pe parcursul anului 2014 la agenții de muncă temporară, organele de control au recalificat sumele acordate de aceștia cu titlu de diurnă drept venituri de natură salarială având în vedere specificul acelei situații, care nu are legătură cu situația transportatorilor și șoferilor. Tocmai de aceea, printr-un comunicat din data de 23 octombrie 2014, ANAF a trasat o distincție netă între situația transportatorilor și cea a agenților de muncă temporară: „În ceea ce privește statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România precizăm că activitatea acestuia face obiectul unor reglementări speciale, aprobate prin Legea nr. 223/2007. Reglementări speciale există și în situația personalului navigant maritim, a personalului din domeniul transportului rutier și feroviar International etc., drepturile acordate acestor categorii de personal nefiind asimilate celor acordate de agenții de muncă temporară.” Nu există niciun motiv legitim pentru care autoritatea fiscală să revină asupra acestei aprecieri corecte.

De altfel, exista un număr semnificativ de controale de fond efectuate de autoritățile fiscale la numeroase societăți din transportul internațional de mărfuri care nu au recalificat diurna drept venit impozabil.

5.5. Propunerea de modificare în sensul impozitării indemnizației de delegare a fost respinsă

În anul 2011, în contextul elaborării proiectului de modificare a Codului Fiscal, una din modificările propuse se referea la impozitarea indemnizațiilor de delegare, însă, după discuții cu factorii responsabili din Guvernul României, prin adresa Ministerului Transporturilor și Infrastructurii nr. MTI/38969/31.08.2011 ni s-a comunicat că s-a decis menținerea neimpozitării indemnizației acordate angajaților agenților economici pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate. Atașăm la prezentul material adresa în cauză, care nu poate fi interpretată decât în sensul recunoașterii faptului că diurna plătită șoferilor are tocmai această natură, nefiind deci supusă impozitelor și contribuțiilor prevăzute de lege.

De asemenea, aceeași adresă arată ca există interpretări oficiale emise de autorități potrivit cărora șoferii sunt îndreptățiți la indemnizație de delegare sau detașare atunci când se află în altă localitate, în țară și în străinătate.

5.6. Directivele europene nu cuprind dispoziții relevante referitoare la caracterul impozabil sau neimpozabil al diurnei primite de lucrători

Așa cum vom dezvolta în paragrafele următoare, directivele europene care cuprind prevederi referitoare la lucrătorii mobili și la detașarea lucrătorilor urmăresc să asigure siguranța transportului, sănătatea și siguranța persoanelor implicate, precum și un nivel minim de protecție a lucrătorilor în ceea ce privește condițiile de muncă. Aceste directive nu reglementează natura sumelor primite de transportatori cu ocazia transporturilor efectuate în afara țării și nici caracterul impozabil sau neimpozabil al acestor sume și, ca atare, nu pot fi considerate relevante pentru stabilirea modului în care sunt supuse impozitării indemnizațiile primite de șoferi cu titlu de diurnă.

5.6.1. Directiva 2002/15/CE din 11 martie 2002 privind organizarea timpului de lucru al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier

O primă directivă care cuprinde prevederi referitoare la lucrătorii mobili din domeniul transportului rutier este directiva 2002/15/CE din 11 martie 2002. Această directivă are drept obiect stabilirea cerințelor minime legate de organizarea timpului de lucru în vederea îmbunătățirii protecției sănătății și siguranței lucrătorilor mobili și a conducătorilor auto independenți care efectuează activități mobile de transport rutier, creșterea siguranței rutiere, precum și alinierea condițiilor de concurență. În acest scop, directiva reglementează durata maximă a săptămânii de lucru, pauzele și perioadele de repaos la care sunt îndreptățite persoanele care efectuează activități mobile de transport rutier, măsuri privitoare la munca de noapte, fără a cuprinde vreo prevedere privind sumele la care sunt îndreptățiți lucrătorii mobili.

Directiva nu cuprinde vreo reglementare referitoare la modul în care urmează a se stabili locul de muncă sau anumite limitări în acest sens, ci reglementează durata maximă a timpului de lucru



prin raportare la timpul în care lucrătorul mobil se află la postul său de lucru. Pentru acest scop, directiva definește "post de lucru" ca reprezentând locul unde se află sediul întreprinderii pentru care se efectuează activitățile de transport rutier, vehiculul utilizat la îndeplinirea sarcinilor, precum și orice alt loc unde se desfășoară activități legate de transport.

Alte reglementări europene referitoare la organizarea timpului de muncă sunt cuprinse și în

- (i) Directiva nr. 2003/88 din 4 noiembrie 2003 privind anumite aspecte ale organizării timpului de lucru, care spre deosebire de directiva nr. 2002/15/CE, se referă la organizarea timpului de lucru al tuturor lucrătorilor mobili, iar nu doar al conducătorilor auto și
- (ii) Regulamentul 561/2006 din 15 martie 2006 privind armonizarea anumitor dispoziții ale legislației sociale în domeniul transporturilor rutiere, de modificare a Regulamentelor (CEE) nr. 3821/85 și (CE) nr. 2135/98 ale Consiliului și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 3820/85 al Consiliului.

Având în vedere că aceste reglementări nu conțin prevederi referitoare la impozitarea diurnelor, acestea nu sunt relevante pentru aspectele ce se doresc a fi clarificate.

5.6.2. Directiva 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii

O altă reglementare adoptată la nivel european este directiva 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Remarcând că directiva privește detașarea și nu delegarea, menționăm că în contextul în care libera circulație a persoanelor și serviciilor prevăzute în tratatele Comunității Europene a pus bazele unui mediu dinamic al prestării serviciilor pe plan transnațional, în care un număr tot mai mare de întreprinderi detașează temporar salariați pe teritoriul unui stat membru, directiva urmărește stabilirea unor condiții de muncă – printre care se numără și salariul minim – și de încadrare în muncă care trebuie respectate de întreprinderile care detașează lucrători în statul membru în care are loc detașarea, pentru a asigura o protecție minimă a lucrătorilor detașați.

Chiar și în situația în care ar fi considerată relevantă în ciuda scopului său diferit, se poate observa că directiva doar prevede că în salariul minim nu sunt incluse alocațiile specifice detașării (de ex. cheltuielile de transport, cazare și masă) dacă acestea sunt vărsate cu titlu de rambursare (art. 3 alin. 7). Pentru aceste motive, directiva este nerelevantă în ceea ce privește modalitatea de impozitare a diurnei/indemnizației de delegare de către Statul Român.



Uniunea Națională
a Transportatorilor Rutieri din România



Drept urmare, pentru toate motivele de fapt și de drept expuse în prezenta Adresă, solicităm respectuos Ministerului Finanțelor:

- Revocarea deciziilor luate de ANAF în ce privește reconsiderarea diurnelor acordate șoferilor din venit neimpozabil în sume de natura salarială;
- Înlăturarea dubiilor și tendințelor eronate de interpretare pentru perioada trecută prin emiterea de către Comisia Fiscală Centrală a unei decizii care să clarifice prevederile din Codul Fiscal în sensul includerii în mod explicit în rândul veniturilor neimpozabile a diurnelor acordate șoferilor și în sensul eliminării acestor diurne din baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii.

Cu stimă,

Asociația Patronală a Transportatorilor Europa 2002

De către: _____

Uniunea Națională a Transportatorilor Rutieri Români

De către: _____

Federația Operatorilor din Transporturi

De către: _____

Asociația Operatorilor de Transport Rutier Apulum

De către: _____

Uniunea Națională a Patronatului Român

De către: _____

Asociația Română pentru Transporturi Rutiere Internaționale

De către: _____

Asociația Cărașilor Particulari din România

De către: _____