



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel/Fax : +021 319 97 59/1338

SECRETAR DE STAT

Nr.....

Domnului Gelu Ștefan DIACONU, președinte al

Agenției Naționale de Administrare Fiscală

Stimate domnule președinte,

Referitor la adresa dumneavoastră nr.803248/2014, prin care ne solicitați punctul de vedere cu privire la tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală **sumelor primite sub formă de diurnă externă de către** salariați (șoferi), în perioada 1.01.2011 – 31.05.2014, ca urmare a desfășurării activității privind transportul rutier de mărfuri pe parcurs extern, vă comunicăm următoarele:

I. Tratamentul fiscal aplicabil indemnizației de delegare/detașare

1. Potrivit prevederilor **art. 55 alin. (4) lit. g)** din Codul fiscal în vigoare până la data de **1 februarie 2013**, sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în înțelesul impozitului pe venit nu erau incluse în veniturile salariale și nu erau impozabile, cu excepția sumelor acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

Totodată, potrivit prevederilor art. 55 alin. (2), lit. i) din același act normativ, în vigoare până la data de 1 februarie 2013, **sumele acordate de organizații nonprofit și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice, erau venituri considerate asimilate salariilor, pentru care erau aplicabile** regulile de impunere proprii veniturilor din salarii.

De asemenea, până la data de 01 februarie 2013, în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii intrau **numai indemnizațiile acordate salariaților pe perioada delegării și detașării** în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, de către **persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, inclusiv Banca Națională a României**, peste limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

2. Urmare modificărilor și completărilor aduse prin *Ordonanța Guvernului nr. 8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2013 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale*, începând cu data de **1 februarie 2013** în baza **art. 55 alin. (4) lit. g)** 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, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare **nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în sensul impozitului pe venit.**

În același timp, este considerată **venit asimilat salariului**, *indemnizația primită de angajați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natură, pentru partea care depășește de 2,5 ori nivelul legal* stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, aplicându-se regulile de impunere proprii veniturilor din salarii, conform art. 55 alin. (2) lit. i)

În mod similar, cu aceeași dată, conform prevederilor art. 296⁴ alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, intră **în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii** 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, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

II. Opinie privind aplicarea prevederilor Codului fiscal în coroborare cu prevederile din legislația muncii

În ceea ce privește aplicarea prevederilor H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, în cazul prezentat de dumneavoastră, apreciem că norma juridică nu este una imperativă ci are numai caracter de recomandare, așa cum de altfel rezultă și din prevederile art. 17 alin. (1), astfel:

„(1) **Se recomandă** agenților economici, alții decât cei prevăzuți la [art. 16 alin. \(1\)](#), precum și fundațiilor, asociațiilor și altora asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile prezentei hotărâri.

Pe de altă parte, Codul fiscal reglementează numai modalitatea de calcul a limitei în care indemnizația acordată salariaților nu generează venit impozabil prin raportare la nivelul diurnelor stabilit pentru fiecare țară, potrivit prevederilor H.G. nr. 518/1995, anexa 1.

În aceste condiții, în opinia noastră, încadrarea activității de transport rutier internațional în una din situațiile prezentate în art. 1 din HG nr. 518/1995 este nerelevantă.

Pe cale de consecință, drepturile de care pot beneficia salariații, în cazul prezentat, sunt reglementate de Legea nr. 53/2003 - Codul Muncii și alte prevederi din legislația în materie. Astfel, Codul muncii definește delegarea ca exercitarea

temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în **afara locului de muncă. Locul de muncă**, iar în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea salariatului să muncească în diverse locuri reprezintă element obligatoriu al contractului individual de muncă.

În funcție de situația concretă a fiecărui salariat, situație care trebuie să fie reflectată prin elementele contractului individual de muncă, **salariatul** are dreptul la plata unei indemnizații de delegare sau beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură, după caz.

Referitor la art.11 din Codul fiscal, invocat de dumneavoastră în adresa nr. 803248/2014, ca bază legală a reîncadrării sumelor acordate șoferilor, precizăm că acesta instituie în materie fiscală un principiu general antiabuz, în sensul că pentru stabilirea impozitelor este relevant conținutul economic al unei tranzacții, al unor operațiuni și, mai mult, acest articol dă dreptul autorității fiscale ca, în situațiile în care constată că forma în care este prezentată o tranzacție nu reflectă conținutul economic al acesteia, autoritatea o poate reîncadra din punct de vedere al impozitării tocmai pentru a reprezenta conținutul economic real al acesteia.

Acest principiu are la bază faptul că, în general, substanța economică a unei tranzacții este cea care generează baza de impozitare vizată de legea fiscală, iar prezentarea într-o altă formă a tranzacției diferită de cea corespunzătoare conținutului său economic real urmărește, de regulă, obținerea unor avantaje fiscale.

În cazul concret prezentat de dumneavoastră, considerăm că aplicarea principiului menționat mai sus trebuie să se bazeze pe o analiză concretă a fiecărui caz în parte, respectiv a elementelor obligatorii din contractual individual de muncă (a se vedea art. 17 alin. (3) lit.b) din Codul muncii) privitoare la acordarea diurnei în raport cu conținutul economic al activității desfășurate și să demonstreze cu ajutorul mijloacelor de probă prevăzute de lege, că forma juridică a acestor contracte nu reflectă conținutul economic al activității efectiv desfășurate.

Având în vedere cele prezentate anterior, pentru clarificarea **aspectelor din legislația muncii referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații** în desfășurarea activității de transport rutier de marfă pe parcurs extern, în speță indemnizația de delegare, am solicitat punctul de vedere Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, **ca instituție cu competență în domeniul legislației muncii**. După primirea răspunsului urmează să completăm prezenta opinie.

În altă ordine de idei, în legătură cu abordarea de către A.N.A.F. a unor verificări de natură fiscală cu anumită tematică, care impactează asupra unor întregi sectoare ale economiei naționale vă recomandăm ca înainte de declanșarea acestora sau de extinderea lor la nivel național să realizați cel puțin următoarele activități prealabile:

- O analiză a tratamentului fiscal aplicabil asupra problematicii respective în perioadele anterioare, comparabile din punct de vedere legislativ, inclusiv a jurisprudenței existente.
- O amplă documentare asupra aplicării legislației incidente domeniului abordat, inclusiv, dacă este cazul, obținerea unor soluții de interpretare a legislației specifice de la instituțiile care au competențe legale în domeniu, respectiv inițiatoare a legislației în cauză.

Considerăm că realizarea acestor activități preliminare, precum și o coordonare metodologică unitară a activităților de verificare asigură o fundamentare solidă și o motivare argumentată în drept și în fapt a actelor de constatare și de impunere și implicit asigură crearea unei jurisprudențe pozitive, lucru extrem de important pentru eficiența și eficacitatea activității structurilor cu competențe de control și colectare ale A.N.A.F.

Cu deosebită stimă,

Dan MANOLESCU
Secretar de stat

Bogdan Iulian HUȚUCĂ
Director general

Doru DUDAȘ
Director general

Elena IORDACHE
Director general adjunct

Antoaneta NEAGOE MARUSEC
Șef serviciu

Întocmit,
Anca Cotrobescu