

RAPORT CONSULTANȚĂ INDEMNIZAȚIE DETAȘARE TRANȘNAȚIONALĂ

În cele de urmează, expunem o opinie în sensul că recalificarea indemnizațiilor de detașare transnațională acordate de către societăți din România salariaților proprii care desfășoară activitate pe teritoriul Uniunii Europene ca venituri salariale, prevăzute la art. 76 alin. (2) lit. s) Cod fiscal, este greșită.

Observăm, în primul rând, că la nivel general sau în cadrul controalelor pe care le desfășoară organul fiscal nu clarifică exact ce operațiune desfășoară societățile din România în raport de angajații acesteia - detașare transnațională în vederea prestării de servicii sau o simplă delegare.

După cum vom demonstra însă, oricare ar fi răspunsul nu se poate vorbi despre existența unor obligații fiscale suplimentare în materia impozitului pe venit sau a contribuțiilor sociale obligatorii.

Este important să menționăm că pe perioada muncii prestate în străinătate, angajații rămân în subordinea și sub coordonarea societății din România, prestând munca în executarea lucrărilor sau prestarea serviciilor asumate de către societăți din România prin intermediul contractelor încheiate cu diverși parteneri interni sau externi, lucrări sau servicii pentru care locul prestării se află în afara teritoriului României.

Concret, în cazul societăților în discuție, salariații acestora de pe teritoriul României sunt trimiși în alte State Membre, în numele întreprinderii din România și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderile care face detașarea și beneficiarii lucrărilor/prestărilor pentru care se desfășoară activitatea sau se prestează serviciul pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, existând un raport de muncă cu societățile din România pe perioada în care aceștia se aflau în străinătate.

Diferența dintre cele delegare și detașarea transnațională trebuie efectuată bazat pe următorul criteriu: lucrătorul îndeplinește sarcinile sub supravegherea și conducerea întreprinderii beneficiare sau a întreprinderii angajatoare, astfel cum s-a reținut în doctrina relevantă.¹

Așadar, bazat pe această stare de fapt, respectiv bazat pe prevederile contractuale trebuie să stabilim dacă este vorba de o **detașare transnațională în sensul art. 5 alin. (2) din Legea nr. 16/2017** sau despre o **delegare, astfel cum este aceasta prevăzută la ar. 44 Codul Muncii**.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în cauzele reunite C307/09 - C309/09, *Vicoplus și alții* a stabilit că în sensul art. 1 alin. (3) lit. (c) din Directiva 96/71 (și deci implicit în sensul Legii nr. 16/2017) detașarea de lucrători este o prestare de servicii furnizată în schimbul unei remunerații pentru care **lucrătorul detașat rămâne în serviciul întreprinderii prestatoare, fără**

1 A. Țiclea, *Aspecte privind detașarea transnațională*, Revista Română de Dreptul Muncii, nr. 2/2019.

ca vreun contract de muncă să fi fost încheiat cu întreprinderea utilizatoare. Ea se caracterizează prin împrejurarea că deplasarea lucrătorului în statul membru gazdă constituie obiectul însuși al prestării de servicii efectuate de întreprinderea prestatoare și că **acest lucrător îndeplinește sarcinile sub supravegherea și conducerea întreprinderii utilizatoare.**

Beneficiarul direct al muncii lucrătorului este în acest caz angajatorul din România.

Vom arăta că oricare calificare ar fi cea corectă – delegare sau detașare transnațională, nu se datorează obligații fiscale suplimentare în raport de diurnele acordate.

a. Ipoteza delegării

În esență, în multe situații, organul fiscal consideră că suntem în prezența unei activități detașare transnațională, iar nu a unei delegări, fără a motiva această calificare din perspectiva Directivei 96/71/CE și a jurisprudenței relevante, anterior prezentată de noi.

Din ordinele de deplasare reiese că durata delegației este în multe situații limitată (7 zile, 14 zile sau în general intervalul necesar efectuării unei curse în traficul internațional de persoane sau bunuri), fiind respectate deci dispozițiile legale în materie. La finalul acestei delegări personalul revine la sediul societății din România, urmând ca ulterior, dacă este necesar, să efectueze o nouă deplasare sau să își desfășoare activitatea pe teritoriul României.

Mai mult, din modalitatea de redactare a contractelor-tip cu partenerii externi rezultă că lucrătorii nu lucrează direct în beneficiul clienților din Uniunea Europeană, ci prestează munca în beneficiul societăților din România, motiv pentru care după cum am arătat anterior, în lumina hotărârii din cauzele reunite C307/09 - C309/09 *Vicoplus și alții* este vorba de o delegare.

Reamintim că prevederile legale în materie permit delegarea unilaterală a angajatului de către angajator pentru 60 de zile într-un interval de 12 luni, ulterior această delegare putând fi prelungită pe intervale succesive de către 60 de zile, cu acordul angajatului.

Este evident deci faptul că sunt respectate toate prevederile legale pentru a încadra activitatea angajaților în ipoteza delegării prevăzute de art. 44 Codul Muncii. Aliniatul doi al acestui articol impune ca o obligație în cazul delegării acordarea unei indemnizații de delegare.

Cu prioritate învederăm faptul că angajații societăților din România nu se află în ipoteza detașării *ab initio*. Astfel, instituția detașării ar fi implicat schimbarea temporară a persoanei care controlează și supraveghează angajații.

Art. 45 din Codul Muncii 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.

Cu toate acestea, în majoritatea situațiilor care sunt în discuție – în special în cazul transportatorilor - nu are loc o schimbare de angajator, lucrătorii rămânând pe toată durata derulării contractului de muncă la dispoziția societăților angajatoare.

În consecință, nu suntem în ipoteza detașării angajaților societăților din România, iar mai mult, chiar dacă am fi într-o atare situație, art. 76 alin. (2) lit. k) Cod fiscal exclude de la impozitare indemnizațiile de detașare acordate pentru detașarea în străinătate dacă nu se depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cuantum care atinge 87,5 EUR.

În ceea ce privește reținerile echipelor de inspecție fiscală cu privire la formularul A1 arătăm că acest formular este necesar doar dacă persoanele sunt nevoite să se mute în țara în care doresc să lucreze și nu este necesar în ipoteza delegării.

Or, în ipoteza noastră nu este cazul – lucrătorii locuiesc în România, iar nu în alt Stat Membru. Angajații se deplasează în aceste locuri doar pentru o perioadă scurtă de timp, pentru a-și îndeplini obligațiile de serviciu, iar ulterior revin în România. Nu există un caracter de continuitate al activității într-un singur alt loc de pe teritoriul Uniunii Europene. **Practic, lucrătorii nu locuiesc în niciun al stat în afară de România pentru a se putea considera că suntem în ipoteza unei detașări care impunea obținerea formularului A1.**

Formularul A1 se emite în aplicarea Regulamentului (CE) nr. 883/2004 și a Regulamentului (CE) nr. 987/2009, adică în ipoteza în care o persoană este detașată pentru a-și desfășura activitatea în alt Stat Membru. Arătăm însă faptul că, în majoritatea situațiilor în discuție, lucrătorii nu se află în această ipoteză. Aceștia fac doar deplasări de scurtă durată în state din Uniunea Europeană.

În jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene recentă – hotărârea din 1.12.2020 pronunțată în cauza C-815/18 *Federatie Nederlandse Vakbeweging*, instanța europeană a confirmat exact raționamentul propus de către subscrisa potrivit căruia angajații nu sunt detașați în Uniunea Europeană:

Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier internațional, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită

într- un stat membru, și o întreprindere care este situată într- un stat membru diferit de cel în

care persoana interesată lucrează în mod normal, este un lucrător detașat pe teritoriul unui stat membru în sensul acestor dispoziții în cazul în care desfășurarea muncii sale prezintă, pe perioada limitată în cauză, o legătură suficientă cu acest teritoriu.

Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru în care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.

Faptul că un șofer de transport internațional care a fost pus de către o întreprindere stabilită

într- un stat membru la dispoziția unei întreprinderi stabilite într- un alt stat membru

primește instrucțiunile inerente misiunilor sale, le începe sau le încheie la sediul acesteia a doua întreprindere nu este suficient în sine pentru a considera că șoferul menționat a fost detașat pe teritoriul acestui alt stat membru în sensul Directivei 96/71, din moment ce desfășurarea muncii șoferului respectiv nu prezintă, pe baza altor factori, o legătură suficientă cu acest teritoriu.

În diverse controale, echipele de inspecție fiscală au susținut că această jurisprudență nu este aplicabilă în cazul unor societăți deoarece ele tratează exclusiv situația șoferilor de transport internațional. Aprecierea noastră este însă că pentru a determina care este locul de muncă al angajaților, în orice situație, în raport de necesitatea obținerii formularului A1 această hotărâre este edificatoare. Aceasta confirmă în mod neechivoc că pentru a stabili că un muncitor este detașat pe teritoriul unui anumit stat, este necesară o legătură suficient de puternică cu acel teritoriu.

Or, în cazul societăților din România care desfășoară o activitate de tipul celei în discuție în prezentul raport de consultanță această legătură nu există – țara în care sunt trimiși pentru prestarea muncii variază de la un proiect la altul, neexistând un al Stat Membru în afară de România în raport de care muncitorii stabilesc o legătură. Nu suntem deci în prezența unei detașări.

Raționamentul propus de inspectorii fiscali limitează practic alegerea partenerilor contractuali, interferând în mod nejustificat cu libera circulație a serviciilor.

Nu poate fi recalificată activitatea unei societăți din lucrări sau prestări de servicii de orice tip în prestări de servicii de punere la dispoziție a personalului și prin raportare la modalitatea în care se desfășoară relația între societățile din România și partenerii acestora.

De asemenea, **nu se poate reține faptul că societățile din România fi avut obligații de conformare cu politica de anti-dumping social în sensul acordării de drepturi salariale la nivelul salariului minim din alte state ale Uniunii Europene unde se desfășoară deplasarea.** Nu se poate reține în primul rând faptul că angajații au fost plasați în Uniunea Europeană pentru a presta servicii, astfel încât să avem ca referință salariul minim existent în acele țări.

În concluzie, este evident că societățile din România care au acordat salariaților indemnizații de delegare au calificat corect indemnizațiile acordate ca fiind neimpozabile dacă se situează sub plafonul de 87,5 EUR, plafon ce este respectat în marea majoritate a situațiilor, motiv pentru care nu se datorează obligații fiscale suplimentare. Acordarea acestor indemnizații de delegare era și este de altfel obligatorie în virtutea art. 44 alin. (2) din Codul Muncii.

b. Ipoteza detașării transnaționale

Studiem în continuare și cealaltă ipoteză disponibilă potrivit căreia am fi în prezența unei detașări transnaționale întemeiată pe Legea nr. 16/2017 și Directiva 96/71/CE, în cele ce urmează vom demonstra că nici în această ipoteză nu se datorează obligații fiscale suplimentare.

Astfel, la întrebarea dacă pot fi plătite „diurne” indemnizații de detașare transnațională, răspunsul este afirmativ, iar argumentul este bazat pe faptul că **indemnizația de detașare transnațională reprezintă o compensație pentru inconvenientul detașării salariatului în alt loc, respectiv la alt angajator.**

Considerăm că în mod greșit se raportează echipele de inspecție fiscală la textele HG nr. 518/1995, limitând în mod eronat definiția diurnei la costul transportului, al cazării și al cheltuielilor cu hrana. Mai mult arătăm că în acest sens sunt chiar prevederile Legii nr. 16/2017 pe care le invocă organele fiscale. La art. 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017 se arată că indemnizație specifică detașării transnaționale este destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor 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) Cod Fiscal.

Putem observa că din perspectivă fiscală, indemnizația la care se referă art. 76 alin. (2) lit. k) exclude tocmai cheltuielile de transport și cazare primite de salariați pe perioada delegării sau a detașării. Or, în speță este vorba despre întocmai această indemnizație tip diurnă ce excede cheltuielilor cu transportul și cazarea, indemnizație ce este deductibilă în limita plafonului de 87,5 EUR și care este datorată tocmai pentru a contracara neplăcerile cauzate prin dislocare salariatului.

Din acest punct de vedere, textele legale aplicabile unor spețe sunt cele cuprinse în Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale. Fiind o lege specială, aceasta se completează cu dispozițiile dreptului comun în materie, respectiv prevederile în materia detașării și a muncii prin agent de muncă temporară conținute de Codul muncii. Mai exact, starea de fapt prezentată cade sub egida art. 3 lit. b) coroborat cu art. 5 alin. (2) lit. a) din legea referită, potrivit căreia:

Întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației

Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2).

(...)

Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

(...)

c) 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.

În cazul salariatului care prestează muncă în străinătate, cum este cazul în prezenta ipoteză în discuție, remunerația acordată trebuie să cuprindă, în temeiul art. 18 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Codul muncii, **prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate, care nu se limitează la salariu.**

Atât în cazul delegării, cât și al detașării, fără să se facă vreo distincție între diferitele categorii de salariați, de exemplu, dacă sunt sau nu temporari, Codul muncii, la art. 44 alin. (2) și art. 46 alin. (3) prevede, **în plus față de salariu, dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, respectiv dreptul la plata indemnizației stabilite de lege sau contractul de muncă.** Rolul acestei din urmă indemnizații este acela de a compensa cheltuielile suplimentare ale salariatului prilejuite de dislocarea acestuia din mediul său de viață obișnuit.

Pentru aceste motive, concluzionăm în sensul că salariații care sunt trimiși în spațiul Uniunii Europene pentru a presta servicii în favoarea clienților unor societăți din România sau din Uniunea Europeană, temporar, pot beneficia de indemnizație de detașare transnațională. În consecință, aceste sume sunt corect încadrate ca indemnizații de detașare, fiind neimpozabile în limita plafonului neimpozabil stabilit de art. 76 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal.

Într-adevăr, **din rațiuni stricte de politică socială**, pentru a stabili care este nivelul minim de remunerație care trebuie acordată de către angajator unui salariat care își desfășoară activitatea într-un alt stat, art. 11 din Legea nr. 16/2017 stabilește că „*Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.*”.

Această asimilare este reglementată exclusiv pentru posibilitatea de a efectua calculul comparativ între prestațiile în bani acordate efectiv salariatului în temeiul contractului de muncă temporară și salariul minim impus în țara unde este detașat; nivelul acestui salariu

trebuie respectat de către angajator prin cumulul salariului de bază acordat și a indemnizațiilor de detașare, în virtutea politicilor de *anti-dumping* social.

Deci, o astfel de asimilare poate apărea exclusiv pentru operațiunea de calcul necesară pentru a stabili dacă remunerația unui salariat român nu este sub cea a unui salariat german, austriac etc. din rațiuni de *anti-dumping* social, **fără ca o astfel de asimilare să aibă vreun efect de ordin fiscal.**

Aceeași este și premisa de la care pornește organul de control fiscal, însă îi acordă în mod eronat valențe fiscale. În acest sens, reamintim faptul că în general echipele de control fiscal recunosc că societățile din România au obligația de a acorda salariaților detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale o remunerație care nu poate fi inferioară celei pe care o primește un alt salariat al utilizatorului care prestează aceeași muncă sau una similară, respectiv nu poate fi inferior salariului minim brut garantat din țara utilizatorului.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene (**afacerile conexe C-395/08 și C-396/08, Lotti și**

Matteucci), în interpretarea Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii modificată prin Directiva (UE) 2018/97 a Parlamentului European și a Consiliului din 28 iunie 2018, pentru a asigura egalitatea de tratament a salariaților din țara întreprinderii de detașare comparativ cu cei din țara în care este detașat salariatul, reglementează o modalitate de calcul a salariului pentru a vedea dacă remunerația din România nu este sub salariul minim din țara în care e detașat salariatul. **Motivele asimilării sunt exclusiv de ordin socio-economic, pentru a contracara *dumping-ul* social, fără a avea efecte de ordin fiscal.** Din acest punct de vedere, angajatorul român care detașează trebuie să respecte pe perioada detașării nivelul salariului minim aplicabil pe teritoriul statului gazdă.

Mai mult, indemnizație de detașare, după cum arată chiar definiția acesteia de la art. 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017 are exact acest scop – de a contracara dumping-ul social.

Inclusiv doctrina de dreptul muncii² stabilește că diurna în România nu are natura unui venit salarial. Indemnizația de detașare transnațională (diurna) este asimilată salariului minim exclusiv pentru a se verifica dacă, reunind toate elementele de remunerație ale salariatului român, acestea se situează cel puțin la nivelul salariului minim / remunerației din Statul Membru în care prestează munca, nu pentru recalificarea ei ca venit salarial în sensul dreptului fiscal din România.

Așadar, pentru a verifica dacă remunerația unui salariat român nu este sub cea a unui salariat german sau austriac, se verifică dacă *salariul + diurna* (fără însă să fie incluse aici cheltuielile de transport, cazare, masă) ajunge la valoarea salariului minim din Germania, Austria, Ungaria,

² Felicia Roșioru, *Dreptul individual al muncii*, Ed. Universul Juridic, București, 2017, p. 481.

Cehia etc. Așadar, asimilarea se realizează exclusiv pentru operațiunea de calcul, nicidecum diurna nu este asimilată (din punct de vedere fiscal) salariului.

Din aceste motive, asimilarea de către organul de control fiscal a acestor indemnizații de detașare cu salariul s-a produs dintr-o eroare, prin acordarea de valențe fiscale unor politici de ordin social.

Organul de control fiscal susține și că munca desfășurată pe durata misiunii temporare de către personalul contribuabilului nu îndeplinește condițiile art. 44–46 Codul muncii, deoarece nu ar fi vorba de salariați care în mod normal lucrează în România și care sunt trimiși să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul Uniunii Europene, aceștia cunoscând de la începutul misiunii locul de desfășurare al activității, fapt stipulat în actele adiționale. Pentru aceste motive, s-a considerat că salariații delegați pentru a lucra în spațiul Uniunii Europene în mod temporar nu pot beneficia de indemnizație de detașare. Un astfel de argument nu poate fi primit.

Raportului de muncă i se aplică art. 18 alin. (1) din Codul muncii care face trimitere expresă la art. 17 alin. (3) din același cod, potrivit căror angajatorul are obligația de a-i comunica în timp util salariatului ce urmează să își desfășoare munca în străinătate, informațiile privind locul de muncă sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri. Iar potrivit art. 17 alin. (2) din Codul muncii, obligația de informare a salariatului a fost îndeplinită de către subscrisa (a se vedea în acest sens Informarea din 30.12.2018, atașată prezentei).

O dislocare a salariatului există, expresie a obligației de informare – și este corelativă dreptului acestuia de a-i fi compensate inconvenientele generate de o astfel de detașare, materializate în indemnizația specifică detașării transnaționale.

Așadar, considerăm eronată poziția organului fiscal în sensul că indemnizația de detașare este parte a salariului minim și primește tratament potrivit art. 76 alin. (1). Diurna este într-adevăr o remunerație asimilată salariului în sensul art. 76 alin. (2), însă raportat la lit. k) a acestuia, este neimpozabilă până la plafonul de 2,5 nivelul legal stabilit pentru diurnă prin HG.

În final, arătăm că în data de 24.03.2021, la nivelul Ministerului Finanțelor Publice au avut loc consultări cu sindicatele din transport, în cadrul cărora a fost ridicată problema controalelor fiscale cu privire la diurnele acordate lucrătorilor din acest domeniu care efectuează curse în spațiul Uniunii Europene. **Ministrul a recunoscut cu această ocazie incoerența legislației și nevoia de clarificări, motiv pentru care a sistat controalele fiscale în desfășurare cu privire la această situație și a interzis demararea de noi acțiuni.** S-a propus constituirea unui grup de lucru format din funcționari din cadrul ANAF, ITM și reprezentanți ai transportatorilor care să clarifice problema diurnelor.

Raționamentul a fost confirmat și de către Curtea de Apel Cluj, prin sentința civilă nr. 45/18.02.2021:

În acest sens, instanța reține că justificarea prezentată de reclamantă, prima facie, este pertinentă, în condițiile în care, reclamanta a invocat, pe de o parte, tratamentul fiscal al diurnei potrivit prevederilor art. 76 alin. 2 lit. k C Fiscal, iar, pe de altă parte, a invocat legislația europeană astfel cum a fost interpretată în jurisprudența CJUE în cauzele conexe C-395/08 și 396/08, respectiv în afacerea C-396/13- din care transpare concluzia că atâta vreme cât *diurna* nu reprezintă contravaloarea cheltuielilor suportate de lucrătorii detașați cu titlu de cheltuieli de transport, cazare și masă, acesta *face parte din salariul minim, în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză.*

Cluj-Napoca, 5.08.2021

Costaș, Negru & Asociații – SCA, prin

av. dr. Cosmin Flavius Costaș