**Recalificarea diurnelor în venituri taxabile. De ce este nevoie de amnistie fiscală odată la câțiva ani?**

*Autori: Cristina Tudoran (senior associate), George Trantea (counsel)*

În ultimele săptămâni se discută intens despre noul proiect legislativ care instituie o nouă amnistie fiscală pentru diurnele netaxabile reîncadrate de fisc în ultimii ani în venituri salariale, după ce o măsură similară a fost adoptată și în 2015 (propunerea legislativă, înregistrată la Senat sub nr. 455/2021, se regăsește în lucru la comisiile permanente, primind până la finalul lunii octombrie aviz favorabil de la Consiliul Economic şi Social și de la Comisia pentru drepturile omului, egalitate de şanse, culte şi minorităţi).

S-a declarat că acest proiect urmează ”*a corecta problema actuală a reîncadrării diurnelor*”, însă problema persistă pentru viitor: deși reîncadrările vor putea fi ordonate de fisc doar în baza constatărilor inspecției muncii, vor fi în continuare permise recalificările diurnelor în indemnizații de mobilitate, care sunt și rămân supuse taxării. Nici de această dată nu se unifică regimul diurnelor cu regimul indemnizațiilor de mobilitate, lăsând astfel loc unor continue reinterpretări și recalificări.

Deși după discuțiile din 2015 s-a urmărit clarificarea regimului fiscal aplicabil indemnizațiilor acordate personalului transportatorilor cu ocazia deplasărilor în străinătate, practica inspectorilor fiscali a readus în actualitate problema reîncadrării diurnelor, aceștia apreciind că angajații acestor companii (precum și cei care activează în construcții, montaj, tehnicieni) au, în fapt, un loc de muncă permanent mobil. Această confuzie a autorităților fiscale pare să fie generată de interpretarea greșită a conceptelor prevăzute de legislația muncii: delegare, detașare și indemnizație de mobilitate.

1. **Ce modificări se propun**

În esență, proiectul propune trei modificări principale:

1. amnistie fiscală pentru sumele rezultând din reîncadrările indemnizațiilor acordate pe perioada delegării sau detașării (locale sau internaționale), aferente perioadelor fiscale de la 1 iulie 2015, urmând a fi restituite sumele deja achitate (sunt exceptate însă sumele confirmate prin hotărâri judecatorești definitive ca fiind datorate bugetului general consolidat);
2. plafonul netaxabil al diurnei pentru deplasările în străinătate va fi limitat la cel mult 3 ori nivelul salariului de bază aferent locului de muncă ocupat de salariat;
3. inspectorii fiscali să dispună în viitor reîncadrărea veniturilor numai în baza constatărilor inspectorilor de muncă, care, potrivit legislației in materie, vor stabili natura acestora.

**Contexul reîncadrărilor ordonate de fisc. Ce spune legea**

Potrivit legislației fiscale în vigoare, diurnele sunt scutite de plata impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii și pentru muncă, în limita pragului legal, dacă aceste indemnizații se acordă *potrivit legii*. În total, sumele salvate reprezintă aprox. 40% din salariul brut. Scutirea poate opera însă doar dacă este respectat regimul prevăzut de legislația specială aplicabilă acestor indemnizații, respectiv de legislația muncii.

Cheia este reprezentată de corecta identificare a modului în care/ de unde este executat contractul de muncă sau, mai precis, dacă atribuțiile sunt executate în mod permanent dintr-un loc de muncă *mobil* sau dacă suntem în prezența unor măsuri de schimbare *temporară* a locului de muncă, prin *delegare* sau *detașare*.

Argumentația inspectorilor fiscali se bazează pe premisa (de cele mai multe ori greșită) că sumele plătite de angajatori ar fi datorate pentru îndeplinirea sarcinilor obișnuite de serviciu dintr-un loc de muncă permanent mobil. Angajații trimiși în misiuni consecutive (cu respectarea termenelor din legislația muncii) au fost recalificați automat drept angajați mobili, cu consecința reîncadrării diurnelor care le fuseseră acordate în venituri taxabile.

În realitate, indemnizația de mobilitate este datorată atunci când părțile la contractul de muncă au stabilit o clauză de mobilitate prin contractul individual de muncă, particularitate distinctă de contractele de muncă obișnuite, cu loc fix al muncii, și în care schimbarea acestuia este esențialmente temporară, fiind dispusă ca urmare a deciziei unilaterale a angajatorului.

Pe scurt, diferențele esențiale între mobilitate, delegație și detașare sunt următoarele:

1. **salariatul** **delegat** (i.e., cel care își prestează sarcinile de serviciu în afara locului său de muncă) are dreptul la plata unei indemnizații de delegare, pe lângă cheltuielile de transport şi cazare. Practic, pe perioada delegației, angajatul este trimis de angajator să exercite anumite sarcini aferente rolului său în alt loc de muncă (poate fi sediul unui client, un punct de lucru al societății, din aceeaşi localitate sau din altă localitate faţă de cea unde își are locul de muncă obişnuit). Contractul individual de muncă nu încetează/ nu se supendă, ci continuă să fie executat în aceleași condiții (aceeași funcție, același salariu), doar că din alt loc de muncă. Delegarea poate fi dispusă de angajator unilateral pentru o perioadă de 60 de zile în 12 luni, așa încât după expirarea acestui termen este necesar acordul salariatului.
2. **Angajații** **detașați** vor continua să presteze sarcinile obișnuite din alt loc de muncă, dar, spre deosebire de delegare, în beneficiul altui angajator. Detașarea este o măsura mai ”intruzivă”, contractul individual de muncă fiind suspendat în această perioadă. Măsura poate fi dispusă unilateral pe perioade mai lungi: inițial un an, putând fi prelungită apoi cu acordul ambelor părți pentru motive obiective, din 6 în 6 luni. Similar regulilor aplicabile indemnizației de delegare, angajații detașați au dreptul la plata indemnizaţie de detaşare, pe lângă plata cheltuielilor de transport şi cazare.
3. **Detașarea transnațională** beneficiază de o reglementare specială (prin Legea 16/2017), referindu-se la acele situații în care societățile de pe teritoriul României detașează angajații proprii la întreprinderi din alte state membre (beneficiari ai serviciilor prestate de angajații detașați, între cele două societăți fiind încheiate anumite raporturi contractuale). Spre deosebire de situația detașării naționale, contractul individual de muncă dintre angajatul detașat în străinătate și angajatorul român nu se suspendă pe perioada în care a fost dispusă detașarea (măsura funcționează mai degrabă similar delegării naționale). Angajații beneficiază, și în acest caz, de o indemnizaţie destinată să compenseze inconvenienţele cauzate de detaşare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obişnuit de lucru.

Aceste trei tipuri de indemnizații sunt cele care sunt considerate ”**diurne**” în sensul legislației fiscale.

În limbaj comun, în schimb, în aceeași categorie sunt incluse în mod frecvent și acele sporuri acordate angajaților mobili.

1. Potrivit Codului muncii, **angajații mobili** sunt cei care nu beneficiază de un loc stabil de muncă, având în vedere specificul funcției lor (de regula este vorba de angajați din vânzări, persoane care asigură mentenanță în mod permanent în afara unui loc de muncă fix). Și în acest caz Codul muncii prevede că salariatul beneficiază de prestaţii suplimentare în bani sau în natură, însă Codul fiscal nu menționează că s-ar aplica vreo scutire de la plata taxelor aferente acestor prestații suplimentare.

În cazul acestor angajați, cuantumul indemnizației de mobilitate este la discreția exclusivă a părților (în lipsa precizării indemnizației de mobilitate, practica instanțelor este neunitară: în vreme ce unele au apreciat că nu se pot substitui voinței părților care au ales să nu negocieze acest spor, și deci au refuzat acordarea lui, alte instanțe au dispus acordarea unei sume care să despăgubească pe angajat pentru cheltuielile efectuate cu mobilitatea impusă de către angajator).

În aceste condiții, este evident că pseudo-analizele efectuate de organele fiscale prin care transformă efectiv natura juridică a unui contract individual de muncă cu un loc al muncii fix într-un contract de muncă în care locul muncii ar fi permanent unul mobil, încalcă flagrant dispozițiile Codului muncii și voința părților la încheierea raportului individual de muncă.

Ducând acest raționament la absurd, angajatorii ultra precauți care vor prefera să taxeze indemnizațiile acordate angajaților cu loc de muncă fix (ca fiind prestații acordate pentru o pretinsă mobilitate) s-ar putea lovi de o dublă consecință: (i) degradarea relației cu angajații care ar primi sume nete substanțial mai mici (și care se pot angaja fie la concurență, fie la companii cu sediul în alte state învecinate); (ii) interpretări diametral opuse ale inspectorilor fiscali, care să aprecieze că indemnizațiile respective nu erau impozabile, deci plățile acelor taxe efectuate benevol de angajatori nu sunt altceva decât venituri suplimentare acordate angajaților și care ar trebui taxate ele însele ca venituri salariale.

În realitate, între *diurne* în sens fiscal și *indemnizația de mobilitate* nu există vreo diferență: ambele sunt menite a sprijini salariații care sunt nevoiți să se deplaseze, mai rar sau mai des, în afara localității de reședință și, astfel, acoperă disconfortul îndepărtării lor de reședință. Ambele reprezintă un preț al disponibilității salariatului de a se deplasa. Care este justificarea tratării lor în mod diferit, din punct de vedere fiscal?

Subliniem că nici unele, nici altele, nu reprezintă costuri aferente transportului sau cazării, aceste cheltuieli având un regim diferit de cel al diurnelor sau de cel al indemnizațiilor de mobilitate.

**Concluzii**

În consecință, deși apreciem salutară instaurarea condiției ca viitoarele reîncadrări să fie condiționate de validarile prealabile ale inspecției muncii, așa cum se propune în proiectul legislativ, apreciem insuficiente măsurile propuse, rămânând un risc real ca practica ANAF să fie reluată în aceeași notă agresivă după o oarecare perioadă de timp.

Or, singura modalitate satisfăcătoare pentru evitarea unor astfel de abordări neunitare și incoerente din partea inspectorilor fiscali ar fi aplicarea aceluiași tratament fiscal și *diurnelor* (indemnizațiilor de mobilitate) acordate angajaților mobili pentru a compensa inconveniențele generate de o deplasare permanentă, scopul acestei indemnizații fiind **fundamental același** precum cel al sumelor acordate angajaților care își schimbă locul muncii doar ocazional.

Dacă legiuitorul a găsit rostul aplicării acestei facilități pentru constrângerile generate de schimbări temporare, de ce nu s-ar aplica același raționament și unor inconveniențe permanente, recunoscute ca atare de legislația muncii? Apreciem că aceasta ar fi singura modalitate prin care s-ar limita într-o măsura rezonabilă pentru contribuabili lipsa de predictibilitate a inspectorilor fiscali și s-ar aduce mai multă certitudine pentru mediul de afaceri.