

Ref: regimul fiscal al indemnizației specifice detașării în cazul detașării transnaționale a conducătorilor auto din domeniul transportului rutier.

Acte normative aplicabile:

- Directiva (UE) 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii;
- Directiva (UE) 2018/957 a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii;
- Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale;
- Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

Prin Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale sunt aduse modificări cu privire la conducătorii auto din domeniul transportului rutier de mărfuri în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale, în sensul că statutul conducătorilor auto este cel de salariat detașat (și nu de salariat aflat în delegație) în conformitate cu Lg. 16/2017 și cu Directiva 96/71/CE. Astfel, pentru conducătorii auto detașați de pe teritoriul României în cadrul *prestațiilor de servicii transnaționale* trebuie respectate cerințele art. 53 indice 1 din Legea nr. 16/2017 modificată și completată prin Lg. 172/2020.

Pentru început, se impune a se lămuri ce se înțelege prin prestarea de servicii transnaționale. Deși, Lg. 16/2017 nu definește în mod expres ce înseamnă o prestare de servicii transnațională, acest lucru se degajă din prevederile art. 5, alin. 2), lit. a)-c) din Lg. 16/2017. Astfel, potrivit art. 5, alin. 2), lit. a), prestarea de servicii transnaționale trebuie să se efectueze între o întreprindere din România în calitate de prestator de servicii și un beneficiar de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România sau pe teritoriul Confederației Elvețiene. Lămurirea termenului de prestare de servicii transnaționale este importantă, fiindcă Lg. 16/2017 se aplică numai în cazul acestor servicii și nu și în cazul serviciilor de transport rutier prestate pentru un beneficiar care își desfășoară activitatea pe teritoriul României.

În lumina modificărilor aduse de de Directiva (UE) 2018/957 a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, cât și a regelementărilor specifice sectorului transporturi rutiere la nivelul UE cunoscute sub denumirea de *"pachetului de mobilitate"*, era de așteptat să se aducă modificări și Legii nr. 16/2017 privind detașarea transfrontalieră, modificări și completări aduse prin Legea nr. 172/2020. Printre alte modificări ale legii (Lg.16/2017), raportat la regimul fiscal al indemnizației specifice detașării sunt relevante două modificări.

O primă modificare este legată de înlocuirea sintagmei *"salar minim"* cu cuvântul *"remunerație"* atunci când Directiva 96/71/CE face vorbire despre condițiile pe care angajatorii trebuie să le garanteze salariaților detașați (art. 3, lit. a, alin. 1, lit. c din Directiva 96/71/CE).

Până la apariția Directive (UE) 2018/957, întreprinderile care efectuau detașarea erau obligate să ofere salariaților detașați cel puțin salariul minim din statul unde se efectua detașarea (prevederea anterioară stipula că pentru evaluarea salariului minim, atunci când se analiza respectarea condiției legate de salariul minim, indemnizația specifică detașării era parte din salariu minim). Astfel, dacă întreprinderea care efectua detașarea, plătea salariatului detașat salariul de încadrare (eventual alte drepturi prevăzute de contractul individual/colectiv de muncă) și o indemnizație specifică detașării care luate împreună erau cel puțin egale cu salariul minim din țara unde se efectua detașarea, condiția de a asigura cel puțin salariul minim din țara unde se realiza detașarea era îndeplinită.

Odată cu adoptarea Directive (UE) 2018/957 și cu transpunerea acesteia în Lg. 172/2020 de modificare a Lg. 16/2017, întreprinderile care efectuează o detașare transnațională, trebuie să asigure salariatului detașat o sumă cel puțin egală cu remunerația din statul membru unde se efectuează detașarea.

Noțiunea de *remunerație* este una mai largă decât cea de salar minim și are mai multe elemente constitutive. Este obligația fiecărui stat membru de a publica pe site-ul național oficial informații privind elementele constitutive ale remunerației, astfel încât elementele constitutive să poată fi identificate în mod suficient și detaliat. În ceea ce privește remunerația aplicabilă pe teritoriul României (remunerație care trebuie plătită de întreprinderile care detașează salariați pe teritoriul României) aceasta este definită de art. 2, alin. 1, Lg. 167/2017 drept *"suma de bani care cuprinde salariul minim astfel cum este definit la art. 2 alin. (1) lit. e), sporul pentru muncă suplimentară, sporul pentru munca în zilele de repaus săptămânal, sporul pentru munca în zilele de sărbătoare legală, sporul pentru munca prestată în timpul nopții, alte sporuri și indemnizații care sunt obligatorii conform legislației naționale, precum și cele prevăzute în contractele colective de muncă cu aplicabilitate generală"*. După cum se poate observa, remunerația cuprinde salariul minim și alte drepturi salariale (sporuri) prevăzute de legislația națională. Cu toate că elementele constitutive ale remunerației pot să difere de la o țară la altă țară din UE, remunerația va cuprinde întotdeauna și salariul minim din statul membru respectiv. De asemenea, atunci când se compară remunerația plătită unui lucrător detașat (salarizat detașat) cu remunerația cuvenită în conformitate cu dreptul muncii din statul unde lucrătorul este detașat, *trebuie să se țină seama și de indemnizația specifică detașării, care este parte a remunerației* (art. 11, alin. 1, Lg.161/2017 cu modificările și completările ulterioare). Sintetizând, am putea oferi următoare ecuație a remunerației:

Remunerația aplicabilă pe teritoriul unui stat membru = suma elementelor constitutive ale remunerației așa cum sunt publicate pe site-ul național oficial al fiecărui stat membru.

Suma de bani pe care trebuie să o platească întreprinderea din România lucrătorului detașat astfel încât aceasta să fie cel puțin egală cu remunerația aplicabilă pe teritoriul statului membru unde este detașat salariatul se evaluează ca sumă brută totală și cuprinde salariul de încadrare al lucrătorului, alte drepturi salariale conform contractului individual/colectiv de muncă plus *indemnizația specifică detașării*.

Potrivit art. 2, alin. 1, lit. h, din Lg. 16/2017 cu modificările și completările ulterioare, indemnizația specifică detașării reprezintă *"indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare"*. Ce aduce nou definiția actuală așa cum a fost modificată de Lg. 172/2020 față de cea precedentă este faptul că se specifică în mod expres că nu este impozabilă dacă valoarea zilnică a acesteia este sub nivelul a 2,5 ori valoarea indemnizației de delegare valabilă pentru salariații instituțiilor publice (2,5 ori valoarea diurnei stabilită prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar). Faptul că definiția conține prevederi la regimul fiscal al acesteia vine să clarifice neapărat regimul de taxare al acesteia (norma fiscală prevedea în mod expres cum se impozitează indemnizația specifică detașării la art. 76, alin. 2, lit. k, Cod fiscal), cât mai ales să evite anumite interpretări agresive ale organelor de inspecție fiscală cu privire la acest aspect. Interpretările agresive cu privire la regimul fiscal al indemnizației specifice detașării veneau din faptul că Lg. 16/2017 stipula că *"indemnizația specifică detașării este parte a salariului minim"* și în această logică (respectiv dacă indemnizația specifică detașării este parte din salariul minim), în accepțiunea unor organe de inspecție fiscală aceasta trebuie impozitată după regulile impozitării veniturilor din salarii. Or, Lg. 16/2017 este o normă socială și nu una fiscală. Norma socială impunea întreprinderii care efectuează detașarea să plătească salariatului detașat o sumă egală cu salariul minim (acum cu remunerația) din statul unde se efectuează detașarea, pentru ca salariatul detașat să nu fie discriminat cu privire la nivelul veniturilor față de salariații din statul unde este salariat. După cum am văzut anterior, dacă întreprinderea care efectuează detașarea plătește salariatului detașat salariul plus

indemnizația specifică detașării, care luate împreună sunt cel puțin egale cu salariul minim (remunerația) din statul unde se efectuează detașarea, condiția cu privire la asigurarea salariului minim (remunerației) prevăzută de norma socială (Lg. 16/2017) este îndeplinită.

În ceea ce privește regimul fiscal al indemnizației specifice detașării ca parte a remunerației, acesta este reglementat de norma fiscală, respectiv de Codul fiscal (Lg. 227/2015). Norma fiscală, valabilă și înainte de apariția Lg. 172/2020, prevedea că indemnizația specifică detașării (ca parte a salariului minim/remunerației definit(ă) de norma socială) nu este supusă impozitului pe venit dacă valoarea acesteia este mai mică decât 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. Astfel, indemnizația specifică detașării plătită unui salariat detașat astfel încât să i se confere salariului detașat un venit egal cu cel puțin remunerația din statul unde este detașat, nu este asimilată veniturilor din salarii și nu se impozitează pentru partea care este mai mică decât 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.

În aplicarea Directivei (UE) 2018/957, respectiv a Lg. 16/2017 modificată prin Lg. 172/2020, ar putea apărea o dificultate legată de modul de evaluarea a remunerației atunci când se compară remunerația plătită unui salariat detașat (suma totală plătită salariului detașat, inclusiv indemnizația specifică detașării) cu remunerația stabilită de statul unde se realizează detașarea. Ar trebuie comparat element cu element al remunerației din statul prestatorului de servicii astfel încât fiecare element luat separat (salariul minim, indemnizația specifică detașării etc.) să nu fie inferior valorii elementului corespondent din statul unde se realizează detașarea sau este suficient ca suma brută totală plătită salariului detașat să nu fie inferioară remunerației stabilită de statul unde se face detașarea?

Din expunerea de motive a Directivei (UE) 2018/957 rezultă că ar trebui comparate sumele totale brute ale remunerației, mai degrabă decât elementele constitutive individuale ale remunerației. Să presupunem că un salariat este detașat pe teritoriul Italiei, iar remunerația lunară brută în Italia conține trei elemente individuale, respectiv salariul minim 1.200 euro, al treisprezecelea salar corespunzător unei luni 100 euro și un spor lunar de 200 euro. Suma totală a remunerației este de 1.500 de euro. Întreprinderea din România care efectuează detașarea trebuie să ofere în luna respectivă salariului detașat o sumă brută cel puțin egală cu 1.500 de euro. Dacă salariul brut al salariului este de 500 de euro și indemnizația specifică detașării este de 1.000 de euro, atunci condiția cu privire la remunerație este îndeplinită.

A doua modificare este legată de prevederi specifice sectorului transportului rutier. Potrivit art. 53, indice 1, alin. 3) din Lg. 16/2017, conducătorii auto detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale "beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, inclusiv plata orelor suplimentare." După cum se poate observa din textele legale citate mai sus, întreprinderile care detașează conducători auto în cadrul unor prestări de servicii transnaționale nu trebuie să plătească salariului detașat remunerația brută din statul unde este detașat ci numai salariul minim și orelor suplimentare. Prevederea de la art. 53, indice 1, alin. 3) din Lg. 16/2017 trebuie interpretată în sensul că sectorul transporturi rutiere este scutit de plata întregii remunerații brute unui șofer detașat, fiind obligat numai la plata salariului minim din țara unde este detașat și a orelor suplimentare aferente.

Întrebarea firească care se pune este legată de faptul dacă indemnizația specifică detașării poate fi luată în considerare la evaluarea salariului minim din țara unde se face detașarea. Pornind de la textele inițiale ale Directivei 96/71/CE și ale Lg. 16/2017 unde se specifică că indemnizația specifică detașării este parte a salariului minim, respectiv de la textele actuale în care se specifică că indemnizația specifică detașării este parte a remunerației și admitând faptul că salariul minim este o componentă a remunerației, pe cale de consecință se poate concluziona că indemnizația specifică detașării este parte a remunerației și implicit și a salariului minim. Mai mult, din expunerea de motive a Directivei (UE)

2018/957 rezultă că trebuie să se țină seama de suma brută a remunerației care o acordă întreprinderea care face detașarea și că aceasta trebuie comparată cu suma rezultată din elementele individuale ale remunerației din țara unde se face detașarea și nu ar trebuie efectuată o comparație element cu element a remunerației. De exemplu, întreprinderea din România care efectuează detașarea plătește salariului respectiv un salariul brut lunar de 500 euro și o primă conform contractului colectiv de muncă de 50 de euro. În țara unde se face detașarea salariul minim este de 1.000 de euro și un spor de 100 de euro lunar conform contractului colectiv de munca la nivel de ramură. Astfel, remunerația brută din țara unde se face detașarea este de 1.100 de euro. Întreprinderea din România care face detașarea trebuie să ofere salariului detașat o remunerație cel puțin egală cu 1.100 de euro și nu va trebui să modifice contractul de muncă pentru a majora salariul de încadrare de la 500 de euro la 1.000 de euro (cât este salariul minim în țara unde se face detașarea), fiindcă compararea nu se va face element cu element. Pentru a oferi salariului detașat remunerația de 1.100 de euro, întreprinderea din România va plăti salariului salariul brut de 500 de euro, prima de 50 de euro, iar diferența până la 1.000 euro, respectiv 550 de euro poate să fie achitată cu titlu de indemnizație specifică detașării.

În concluzie, întreprinderile care detașează conducători auto în cadrul prestărilor de servicii transnaționale au obligația de a asigura conducătorului auto detașat cel puțin salariul minim și plata orelor suplimentare din statul unde se realizează detașarea. În acest sens, întreprinderile care efectuează detașarea transnațională trebuie să obțină informații despre nivelul salariului minim din fiecare stat unde se realizează detașarea și să asigure conducătorului auto detașat cel puțin salariul minim corespunzător statului unde se realizează detașarea. Antunci când se efectuează comparația sumei plătite conducătorului auto cu nivelul salariului minim din statul unde se realizează detașarea, în opinia noastră, indemnizația specifică detașării trebuie luată în considerare. În ceea ce privește taxarea indemnizației specifice detașării, acestea i se aplică regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv, din punct de vedere fiscal indemnizația specifică detașării nu este asimilată veniturilor din salarii și nu se impozitează pentru partea ce nu depășește valoarea 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.

Față de cele de mai sus, întreprinderile care detașează conducători auto în cadrul prestărilor de servicii transnaționale trebuie să documenteze foarte atent sumele care sunt acordate cu titlu de indemnizații specifice detașării pentru a vedea dacă se încadrează în definiția dată de Lg. 16/2017 cu modificările și completările ulterioare (mai cu seamă ca indemnizația specifică detașării să nu servească scopurilor de rambursare a cheltuielilor generate de detașare cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă care trebuie rambursate separat salariului detașat). Astfel, în documentele privind detașarea ar trebui precizat cât este nivelul indemnizației specifice detașării și totodată să se menționeze că aceasta nu are ca scop rambursarea cheltuielilor generate de detașare cum sunt cheltuielile de transport, cazare și masă. În felul acesta ar trebui să se elimine incertitudinea cu privire la structura sumelor plătite conducătorilor auto detașați, respectiv cât din suma plătită reprezintă indemnizație specifică detașării și cât reprezintă cheltuieli generate de detașare (cheltuieli de transport, cazare și masă). De asemenea, pentru fiecare stat membru unde se efectuează detașarea în cadrul serviciilor transnaționale trebuie verificate pe site-ul național oficial care sunt elementele constitutive ale remunerației, respectiv care este nivelul salariului minim.