

Dosar nr. 3008/97/2018

R O M Â N I A
CURTEA DE APEL ALBA IULIA
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
ÎNCHEIERE

Ședința publică de la 19 Mai 2021

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE (...)

Judecător (...)

Judecător (...)

Grefier (...)

Pe rol se află soluționarea recursului declarat de reclamanta (...) în contradictoriu cu intimații pârâții (...) și (...), având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în ședința publică a răspuns recurenta reclamantă (...) prin avocat (...) cu împuternicire avocațială la fila 19 din dosar, lipsind intimații pârâții (...) și (...).

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care învederează faptul că recurenta reclamantă a solicitat judecarea cauzei în lipsă prin cererea de repunere a cauzei pe rol – fila 57, că aceasta nu a depus la dosar dovada achitării taxei judiciare de timbru în cuantum de 50 lei stabilită pentru cererea de repunere pe rol și că prezentul termen de judecată a fost acordat pentru discutarea oportunității repunerii cauzei pe rol pentru continuarea judecății.

Recurenta reclamantă (...) prin avocat (...) depune la dosar dovada achitării taxei judiciare de timbru în cuantum de 50 lei pentru cererea de repunere a cauzei pe rol.

Instanța acordă cuvântul părții prezente asupra cererii de repunere a cauzei pe rol.

Recurenta reclamantă (...) prin avocat (...) solicită admiterea acestei cereri.

Instanța, deliberând, încuviințează cererea de repunere a cauzei pe rol.

Instanța acordă cuvântul părții prezente asupra oportunității sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție privind pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept.

Recurenta reclamantă (...) prin avocat (...) solicită sesizarea instanței supreme - completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept având în vedere că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 519 CPC.

- **CURTEA DE APEL –**
Asupra recursului de față:

Având nevoie de timp pentru a delibera precum și pentru a se depune concluzii sau note scrise, în temeiul art. 396 alin. (1) CPC, va amâna pronunțarea hotărârii la data de 26.05.2021.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:

Amână pronunțarea hotărârii la data de **26.05.2021**.

Pronunțată în ședința publică din 19 Mai 2021.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)

Dosar nr. 3008/97/2018

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL ALBA IULIA
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
ÎNCHEIERE

Ședința publică de la 26 Mai 2021

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE (...)

Judecător (...)

Judecător (...)

Grefier (...)

Pe rol se află **pronunțarea** asupra recursului declarat de reclamanta (...) în contradictoriu cu intimații pârâți (...) și (...), având ca obiect anulare act administrativ.

Mersul dezbaterilor și concluziile părții au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 19.05.2021.

- **CURTEA DE APEL –**
Asupra recursului de față:

Analizând lucrările dosarului:

I. Constată admisibilitatea sesizării, în conformitate cu prevederile art. 519 Cod procedură civilă, motivat de faptul că:

1. De lămurirea modului de interpretare și aplicare a dispozițiilor art. 76 al. 2 lit. k și art. 76 al. 4 lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în cazul indemnizațiilor specifice detașării care sunt considerate parte a salariului minim, conform prevederilor art. 9 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, depinde soluționarea pe fond a cauzei, întrucât:

Prima instanță a constatat că în mod corect organele fiscale au procedat la stabilirea contribuțiilor datorate de societate pentru perioada vizată de inspecția fiscală, prin reconsiderarea ca venituri salariale impozabile suplimentar a indemnizațiilor de detașare încasate în Germania de către personalul detașat, și că odată ce sumele acordate cu titlu de indemnizație devin parte a salariului minim și sunt supuse reglementărilor referitoare la impunerea veniturilor din salarii ele își pierd caracterul de venit asimilat salariului neimpozabil potrivit art. 77 alin. 4 lit. h din Legea 227/2015.

Având în vedere că recurenta-reclamantă a criticat sentința primei instanțe, *inter alia*, sub aspectul faptului că sumele acordate angajaților săi cu titlu de indemnizație de deplasare în Germania nu sunt venituri salariale, fiindu-le aplicabile dispozițiile art. 76 al. 2 lit. k din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, rezultă în mod ostensibil caracterul esențial al chestiunii de drept pentru soluționarea cauzei.

Curtea de Apel Alba Iulia este investită cu soluționarea recursului formulat împotriva unei hotărâri prin care s-a soluționat în primă instanță un litigiu de contencios administrativ, deci este îndeplinită și condiția ca problema de drept să se ridice în cadrul unui litigiu aflat pe rolul unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță.

2. Problema de drept enunțată este nouă, deoarece, prin consultarea jurisprudenței, s-a constatat că asupra acestei probleme Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o altă hotărâre.

Totodată, Curtea reține că, urmare a cercetărilor efectuate din oficiu, nu a fost identificată o jurisprudență care să prezinte caracterul unei practici judiciare conturate și constante în materie.

Noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-întrată în vigoare, ci și de una veche, cu condiția însă ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima dată. În doctrină, s-a exprimat opinia potrivit căreia sesizarea instanței supreme ar fi justificată, sub aspectul îndeplinirii elementului de noutate, atunci când problema de drept nu a mai fost analizată în lucrările de specialitate juridică - în interpretarea unui act normativ mai vechi - ori decurge dintr-un act normativ intrat în vigoare recent sau relativ recent, prin raportare la momentul sesizării. De asemenea, problema de drept poate fi considerată nouă prin faptul că nu a mai fost dedusă judecării anterior.

3. Problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, conform evidențelor Înaltei Curți de Casație și Justiție, consultate astăzi, 26 mai 2021.

II. Expunerea succintă a litigiului:

1. Reclamanta (...) a fost supusă unei inspecții fiscale, rezultatul acesteia materializându-se prin raportul de inspecție fiscală nr. F-HD 181/27.06.2017. S-a reținut de către echipa de control fiscal faptul că, în perioada 01.07.2015-31.03.2017, societatea reclamantă a detașat în Germania un număr de 8 salariați, angajați la societatea reclamantă cu contract individual de muncă. Pe baza documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile brute realizate de personalul detașat se constituie din valoarea salariului de încadrare stabilit prin contractele individuale de muncă încheiate între salariați și societatea reclamantă, completat de alte sporuri și indemnizații specifice detașării, valoarea acestora întregind salariul minim definit de legislația și practica națională a statului în care aceștia sunt detașați, respectiv 8,5 euro brut/oră. S-a mai reținut că sumele reprezentând diferența dintre salariul minim brut din statul membru UE, respectiv Germania, și veniturile brute realizate de salariați în România sunt înregistrate în contabilitate ca diurne.

Prin Decizia de impunere nr. F-HD 227/27.06.2017, organul fiscal a stabilit obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale, respectiv a stabilit contribuții suplimentare în sumă totală de 49958 lei, raportat la baza impozabilă stabilită suplimentar de 94760 lei, reprezentând diferența dintre salariul minim brut din statul membru UE și veniturile brute realizate de salariați în România.

Prin Decizia nr. 3141/14.03.2018 emisă de DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea (...) împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD 227/27.06.2017 și respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 824/16.01.20186 emisă în dosar fiscal nr. 1395 de către AJFP Hunedoara-Serviciul Fiscal Orășenesc Hațeg, pentru suma de 7.770 lei.

2. Împotriva acestor acte administrativ fiscale a formulat acțiune în anulare reclamanta (...) arătând, în esență, că există trei acte normative care legiferează diurna și dreptul salariaților la aceasta, respectiv art. 5 al. 1 lit. a din H.G. nr. 518/1995, art. 44 alin. 2

din Codul muncii, art. 55 al. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, unde se prevede clar că indemnizația de deplasare este supusă regulilor de impunere proprii veniturilor din salarii pentru partea care depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit, reclamanta respectând prevederile menționate în prezentul aliniat, astfel că nu poate fi vorba de venituri salariale ale angajaților care au fost în delegație în Germania, ci este vorba de un drept al salariatului, dreptul la indemnizația de deplasare.

3. Prin întâmpinarea formulată de către (...) s-a arătat că sumele reprezentând diferența dintre salariul minim brut din statul membru UE, respectiv Germania, și veniturile brute realizate de salariați în România sunt înregistrate în contabilitate ca diurne, însă sumele plătite salariaților detașați nu pot avea o natură din punct de vedere juridic și fiscal în Germania și o altă natură în România. Aferent veniturilor în valoare de 94.760 lei, realizate de salariații detașați pentru munca prestată în Germania, respectiv diferența dintre salariul minim brut din statul membru UE și veniturile brute realizate de salariați în România (în perioada detașării), societatea nu a calculat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor.

Pentru perioada în care salariații reclamantei s-au deplasat în Germania, respectiv începând cu luna iulie 2015, sunt aplicabile prevederile Legii 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, în baza unui raport de muncă existent între el și angajatorul român, beneficiază — din punct de vedere material - de dreptul la acordarea unui salariu minim, la nivelul celui definit de legislația și/sau practica statului în care trimis să lucreze, de plata orelor suplimentare, precum și de acordarea unei indemnizații de detașare, ca parte a salariului minim, în măsura în care această indemnizație nu este destinată acoperirii cheltuielilor de transport, cazare și masa.

Deși Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este actul normativ care reglementează cu caracter general dreptul salariaților la diurnă, în materia acordării de indemnizații bănești salariaților detașați de pe teritoriul României pe teritoriul altor state membre ale Comunității Europene prioritare sunt prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European, precum și cele ale Legii 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare. Indemnizația de detașare definită de Legea nr. 344/2006 nu include și cheltuielile cu cazarea, masa și transportul, acestea intrând în categoria cheltuielilor generate de detașare.

În considerarea celor prezentate anterior și în condițiile în care societatea (...) suportă contravaloarea cheltuielilor cu transportul și cazarea angajaților deplasați în Germania, fapt menționat de petentă și în contestație, se consideră că sumele de bani acordate cu titlu de diurnă acestor angajați reprezintă de fapt indemnizații de detașare, definite conform Legii nr. 344/2006 cu modificările și completările ulterioare.

4. Prin Sentința civilă nr. 526/CA/2020 a Tribunalului Hunedoara - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea formulată de reclamanta (...) în contradictoriu cu pârâtele (...) și (...).

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut, în esență, că Directiva nr. 96/71/CE din 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii stipulează la art. 3 al. 7 paragraful 2 că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare - de transport, cazare și masă. De asemenea, tot în directivă se stipulează că astfel de

cheltuieli se adaugă la salariul minim, constituind totalitatea drepturilor de natură salarială de care beneficiază salariatul temporar.

În același sens și legiuitorul național a stabilit la art. 9 din Legea nr. 344/2006, respectiv la art. 11 din Legea nr. 16/2017, 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.

Instanța de fond a constatat că, întrucât cheltuielile de transport și cazare au fost asigurate în mod distinct de reclamanta-angajator, sumele acordate de societatea reclamantă cu titlu de „diurne” sunt parte a salariului minim, și deci, intră în baza de calcul al contribuțiilor datorate de angajator. Este cert că odată ce sumele acordate cu titlu de indemnizație sau de diurnă devin parte a salariului minim și sunt supuse reglementărilor referitoare la impunerea veniturilor din salarii ele își pierd caracterul de venit asimilat salariului, neimpozabil potrivit art. 77 alin. 4 lit. h din Legea 227/2015, iar alături de salariul achitat potrivit prevederilor contractului individual de muncă, devin parte a salariului minim la care face referire art. 3 alin. 1 din Directiva 96/71/CE.

5. Împotriva acestei sentințe a formulat recurs reclamanta (...) prin care a arătat că s-au respectat la plata diurnelor limitele prevăzute la art. 76 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, aliniatul (2), literele k) pct. i și ii. Având în vedere aceste aspecte, diurnele acordate de firma (...) salariaților delegați în Germania și în anul 2016, trebuie tratate ca „indemnizații de deplasare - diurnă” și nu ca „orice alte sume sau avantaje în bani ori în natura - litera s) de la punctul 2 art. 76”, așa cum au fost încadrate în Raportul de inspecție fiscală.

La Cap. III, Venituri din salarii și asimilate salariilor, secțiunea 1, Definiția veniturilor din salarii și asimilate salariilor din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, punctul 12, sunt enumerate cazurile în care „alte venituri sunt asimilate salariilor”, neprecizându-se însă că diurna care se încadrează în limita prevăzută de lege ar reprezenta alte venituri ce pot fi tratate ca și venituri salariale.

6. Intimatele-pârâte au formulat întâmpinare la recurs, prin care au arătat că simplul fapt că indemnizația acordată de reclamantă angajaților săi detașați în străinătate s-a încadrat în limita stabilită prin HG nr. 518/1995, aceasta nu presupune că respectiva indemnizație are natura juridică a unei diurne în sensul HG 518/1995, ci este un venit de natură salarială.

III. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea problemei de drept:

1. Recurenta-reclamantă a opinat în sensul că apreciază ca fiind oportună sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu o solicitare privind pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept, fiind îndeplinite condițiile, prevăzute de art. 519 Cod pr. civ., astfel: sesizarea este formulată în legătură cu o judecată aflată în curs care face obiectul dosarului nr. 3008/97/2018, aflat în calea de atac a recursului, pe rolul Curții de Apel Alba Iulia; lămurirea chestiunii de drept este determinantă în ce privește soluționarea pe fond a cauzei în care a fost ridicată; este o sesizare nouă, asupra ei nu a statuat Înalta Curte de Casație și Justiție și nu face obiectul unui recurs în interesul legii.

Chestiunea de drept cu care este sesizată Înalta Curte de Casație și Justiție este una reală, concretizându-se în următoarele probleme: modalități diferite de interpretare a textului de lege și existența unor sincope în corelarea cu celelalte dispoziții legale în vigoare, respectiv cu: art. 55 Definiția veniturilor din salarii (Legea 571/2003 privind Codul fiscal); art. 5 punctul (1) H.G. nr. 518/1995 (modificată și completată prin HG 582/2015); art. 44 alin. 2 din Codul

Muncii; art.7 alin (2) din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transfrontaliere.

În concret, chestiunea de drept se impune a fi lămurită și motivată de faptul că practica judiciară internă nu este uniformă, instanțele de judecată având modalități diferite de interpretare a textelor de lege aplicabile acestei chestiuni de drept în analiza spețelor cu care sunt investite, iar soluțiile pronunțate sunt contradictorii.

2. Intimatele-pârâte au opinat în sensul că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă.

Așadar, instanța este investită cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, iar chestiunile de drept litigioase au caracter de noutate, iar asupra acestora, Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu fac obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, iar lămurirea chestiunilor de drept mai sus enunțate este determinată în ce privește soluționarea cauzei deduse judecării, problema de drept ridicată este veritabilă, fiind dificil de stabilit pentru instanțele de judecată, dacă diurnele reprezintă venituri asimilate salariului și acestea nu se impozitează.

Raportat la cele de mai sus, precum și la faptul că la nivelul țării începe să se dezvolte o jurisprudență neunitară, apreciază ca fiind admisibilă sesizarea în condițiile art. 519 din Codul de procedură civilă.

IV. Punctul de vedere motivat al completului de judecată

1. Normele de drept intern ce urmează a fi supuse dezlegării Înaltei Curți de Casație și Justiție:

Art. 9 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale: *Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.*

Art. 76 al. 2 lit. k din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: *(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) străinătate, 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;

Art. 76 al. 4 lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: *(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;*

2. Alte norme de drept interne relevante:

Art. 3 al. 1 lit. c) și e) din Legea nr. 344/2006: (1) *În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.

Art. 7 alin. 1 lit. c și alin. 2 din Legea 344/2006: 1) *Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:*

c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

(2) *În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de "salariu minim" prevăzută la alin. (1) lit. c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul.*

Art. 3 al. 7 paragraful 2 din Directiva nr. 96/71/CE din 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii: *Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.*

3. Jurisprudența propriei instanțe:

Prin Decizia nr. 289/10.03.2021, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosar nr. 851/85/2019, atât în cuprinsul opiniei majoritare, cât și în cuprinsul opiniei separate, s-a reținut că indemnizația de detașare nu reprezintă venit asimilat salariilor pentru partea care nu depășește plafonul neimpozabil 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.

Opinie majoritară: „Așadar, reprezintă venit asimilat salariilor și supus impozitului pe venit, orice alte sume încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, act de detașare, care prin conținutul lor concret nu pot fi încadrate în cheltuieli de detașare (indemnizație, cheltuieli de transport și cazare), normele de punere în aplicare fiind lipsite de echivoc sub acest aspect, atât HG nr. 1/2016, cât și H.G. nr.44/2004 arată că în categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil.”

Opinie separată: „Împrejurarea că indemnizația specifică detașării face parte din venitul minim al lucrătorilor locali din statul unde s-a realizat detașarea lucrătorului, nu presupune calificarea regimului fiscal național al acestor venituri ca fiind asimilate salariilor, fiind supus impozitului pe venit.

Nicio normă internă nu oprește de la aplicare prevederile art.76 alin.(1), alin.(2) lit. k) și s), alin.4 lit. h) din Legea nr.227/2015 care stabilesc că nu reprezintă venit asimilat salariilor și neimpozabil din perspectiva impozitului pe venit, indemnizația de detașare în străinătate

pentru partea care nu depășește plafonul neimpozabil 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 împreună cu cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.”

4. Jurisprudență națională relevantă

Prin Decizia nr. 226/06-04-2021, pronunțată de Curtea de Apel Brașov, disponibilă pe www.rolii.ro, s-a statuat că, față de incidența Legii 344/2006 care a transpus în legislația națională Directiva nr. 96/71/CEE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996, recurenta reclamantă avea obligația de a stabili baza de calcul a impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii, în raport de veniturile din salarii realizate de angajații săi în străinătate, respectiv la valoarea salariului minim prevăzut de statul suedez, care se impozitează în condițiile prevăzute de Codul fiscal din România.

Prin Decizia nr. 447/04-08-2020, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș, disponibilă pe www.rolii.ro, s-a reținut că în ceea ce privește indemnizația specifică detașării, aceasta este definită de art. 3 alin. 1 lit. e din Legea nr. 344/2006, ca fiind indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare. Aceasta nu este menită a înlocui salariul minim la nivelul statului în care se desfășoară activitatea, respectiv a asigura angajatului un venit apropiat de acest quantum, acordat însă cu alt titlu (și cu alte consecințe fiscale), astfel cum a procedat reclamanta recurentă. Instanța de control judiciar a reținut ca nefiind incidente în cauză dispozițiile art. 76 alin. 2 lit. k din Legea nr. 227/2015. Faptul că potrivit art. 9 din Legea nr. 344/2006, indemnizația specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, are tocmai semnificațiile fiscale în sensul includerii în baza lunară de calcul al impozitelor, respectiv a contribuțiilor sociale obligatorii, nefiind aplicabil plafonul neimpozabil prevăzut mai sus. Contrar susținerilor recurantei reclamante, angajaților detașați de pe teritoriul României nu le este negat dreptul la acordarea diurnei. Aceștia sunt îndreptățiți să beneficieze de diurnă, similar celorlalți salariați, însă aceasta nu poate înlocui venitul minim din statul în care își desfășoară activitatea, ci se poate acorda peste acest salariu.

5. Punctul de vedere al completului de judecată asupra chestiunii de drept sesizate:

Faptul că indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim are relevanță doar din perspectiva verificării respectării normelor de dreptul muncii și a securității sociale față de salariații detașați, în timp ce consecințele fiscale sunt determinate de prevederile art. 76 al. 2 lit. k și art. 76 al. 4 lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Din interpretarea normelor fiscale interne rezultă că, din punct de vedere fiscal:

- reprezintă venit asimilat salariilor și supus impozitului pe venit, indemnizația de detașare în străinătate pentru partea care depășește plafonul neimpozabil 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 (HG 518/1995);

- nu reprezintă venit asimilat salariilor și neimpozabil din perspectiva impozitului pe venit, indemnizația de detașare în străinătate pentru partea care nu depășește plafonul neimpozabil 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 împreună cu cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

- reprezintă venit asimilat salariilor și supus impozitului pe venit, orice alte sume încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, act de detașare care prin conținutul lor concret nu pot fi încadrate în cheltuieli de detașare (indemnizație, cheltuieli de transport și cazare).

Normele care lămuresc conținutul noțiunii de detașare transnațională, respectiv de indemnizație de detașare/diurnă din perspectiva normelor naționale incidente, sunt prevederile Legii nr. 344/2006, act care a transpus în dreptul intern prevederile Directivei 96/71/CE.

Reprezintă detașare transnațională de pe teritoriul României, 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 al Uniunii Europene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea.

Salariul minim pentru salariatul detașat de pe teritoriul României reprezintă salariul minim aplicabil pe teritoriul statului membru al Uniunii Europene pe teritoriul căruia este detașat salariatul, astfel cum este definit de legislația și/ori practica statului membru (art. 3 alin. 1 lit. c) din Legea 344/2006 modificată, art. 3 pct. 1 din Directiva 96/71/CE).

Cheltuielile generate de detașare reprezintă orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării (art. 3 alin. 1 lit. d) din Legea 344/2006 modificată, art. 2 alin. 1 lit. g) din Legea 16/2017) în timp ce indemnizația specifică detașării este definită ca indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit (art. 3 alin. 1 lit. e) din Legea 344/2006 modificată, art. 2 alin. 1 lit. h) din Legea 16/2017)

Directiva 96/71/CE nu cuprinde mențiuni explicite cu privire la aceste tipuri de cheltuieli, însă determină raportul care trebuie să existe între salariul minim și aceste tipuri de cheltuieli, statuând în art. 3 pct. 7 paragraful 2 că indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.

Împrejurarea că indemnizația specifică detașării face parte din venitul minim al lucrătorilor locali din statul unde s-a realizat detașarea lucrătorului nu presupune calificarea regimului fiscal național al acestor venituri ca fiind asimilate salariilor, fiind supus impozitului pe venit.

Directiva 96/71/CE nu stabilește tratamentul fiscal, ci doar tratamentul din perspectiva dreptului muncii.

Ca atare, ceea ce prezintă relevanță este că legislația Uniunii Europene nu impune asimilarea regimului fiscal dintr-un stat membru (în cazul de față Germania) cu regimul fiscal din statul de origine (România).

Mai mult, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CE, a arătat că **legiuitorul European nu a armonizat normele de protecție a salariaților detașați transfrontalier, fiecare stat fiind liber să stabilească conținutul acestor norme.**

În cauza C 522/12, Tevfik Isbir împotriva DB Services GmbH, CJUE arată:

”33. În această privință, trebuie amintit că legiuitorul Uniunii a adoptat Directiva 96/71 în scopul, astfel cum rezultă din considerentul (6) al acesteia, de a prevedea, în interesul angajatorilor și al personalului acestora, condițiile de lucru și de angajare aplicabile raporturilor de muncă în cazul în care o întreprindere stabilită într-un anumit stat membru detașează lucrători pe teritoriul unui alt stat membru, cu titlu temporar, în cadrul unei prestări de servicii. Din considerentul (13) al aceleiași directive rezultă că legislațiile statelor membre trebuie coordonate astfel încât să se prevadă un nucleu de norme imperative de protecție minimă care trebuie respectate, în statul membru gazdă, de angajatorii care detașează lucrători în acest stat. Directiva menționată nu a armonizat însă conținutul material al acestor norme imperative de protecție minimă. Prin urmare, acest conținut poate fi definit în mod liber de statele membre cu respectarea Tratatului CE și a principiilor generale de drept al

Uniunii (Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rep., p. I-11767, punctele 58-60).

34. Pentru a asigura respectarea unui nucleu de norme imperative de protecție minimă, articolul 3 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 96/71 prevede că statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, întreprinderile garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul acestora condiții de muncă și de încadrare în muncă privind aspectele enumerate la dispoziție, printre altele, salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare (Hotărârea Laval un Partneri, citată anterior, punctul 73).

35. Întrucât Directiva 96/71 nu urmărește armonizarea sistemelor de stabilire a condițiilor de muncă și de încadrare în muncă în statele membre, acestea rămân libere să aleagă, la nivel național, un sistem care nu figurează în mod expres printre cele prevăzute de directiva menționată, cu condiția să nu împiedice prestarea de servicii între statele membre (Hotărârea Laval un Partneri, citată anterior, punctul 68).

36. În plus, trebuie amintit că articolul 3 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 96/71 face trimitere expres, în scopul aplicării acesteia, la legislația și la practica naționale ale statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul în vederea stabilirii salariului minim vizat la primul paragraf al aceluiași alineat (1).

37. În acest context, trebuie să se constate că Directiva 96/71 nu furnizează ea însăși niciun element de definire materială a salariului minim. Preocuparea de a stabili care sunt elementele constitutive ale acestuia în vederea aplicării directivei ține, așadar, de dreptul statului membru în cauză, cu singura condiție ca această definire, astfel cum rezultă din legislația sau din convențiile colective naționale relevante sau din interpretarea conferită acestora de instanțele naționale, să nu aibă drept efect împiedicarea liberei prestări a serviciilor între statele membre.”

În baza interpretării oferite de CJUE în speța menționată, directiva analizată, nu permite armonizarea reglementărilor naționale de protecție a salariaților în cazul detașării într-un alt stat și cu atât mai puțin a regimului fiscal al sumelor reprezentând indemnizații specifice detașării (indemnizații de detașare/delegare).

Astfel, deși indemnizațiile de detașare fac parte din salariul minim din perspectiva Directivei, totuși, din punct de vedere fiscal, nu înseamnă că aceste venituri sunt impozabile, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: **se situează sub plafonul** 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 și, **cumulativ, respectă scopul pentru care au fost instituite de legiuitor** – compensarea inconvenientelor cauzate de detașare care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, aspecte care rezultă, în concret, din starea de fapt analizată de organele fiscale.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:**

Constată admisibilă sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la următoarea chestiune de drept:

„Cum se interpretează și se aplică prevederile art. 76 al. 2 lit. k și art. 76 al. 4 lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care dispun că indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada detașării în străinătate în interesul serviciului, nu constituie venit impozabil în limita plafonului stabilit, în cazul indemnizațiilor specifice detașării care sunt considerate parte a salariului minim, conform prevederilor art. 9

din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale?”.

Dispune înaintarea prezentei încheieri, la care se atașează următoarele înscrisuri, conforme cu originalul: cererea de chemare în judecată, întâmpinare fond, răspuns la întâmpinare fond, Sentința civilă nr. 526/CA/2020 a Tribunalului Hunedoara - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, cerere recurs, întâmpinare recurs.

Dispune suspendarea judecării, conform prevederilor art. 520 alin. 2 Cod procedură civilă.

Fără cale de atac.

Pronunțată în ședință publică azi, 26 mai 2021.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)
concediu paternal
conform art. 4 alin. 1 din
Legea nr. 210/1999
semnează
președintele de complet
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)
concediu de odihnă
semnează
grefier șef secție
(...)