

Expunere de motive pentru modificarea articolului 2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale

Prezenta propunere legislativă are în vedere crearea unui precedent privind dubla impunere a activității agenților economici care au activitate în străinătate cu personal românesc dar care care își plătesc contribuțiile către bugetul de stat și bugetele locale.

Ideea acestei propuneri legislative a avut ca analiză un studiu de caz în urma memoriului venit din partea unor membri ai mediului de afaceri contribuabil la bugetul de stat. Am avut în vedere acest exemplu pentru a prezenta o situație din Cluj DAR CARE ESTE GENERALĂ LA NIVEL NAȚIONAL și cu care se confruntă agenții economici în relațiile lor cu anumite decizii abuzive ale ANAF-ului de la nivel local.

S.C. MONO CONSTRUCTII S.R.L. este o companie de construcții cu capital privat românesc înființată în 01.08.1991, având ca obiect principal de activitate „Construcția de clădiri rezidențiale si nerezidențiale” (cod CAEN – 4120).Societatea a făcut obiectul inspecției fiscale în perioada 25.02.2015–22.06.2015 privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010–31.12.2014.

Prin Raportul de inspecție fiscală F-CJ 400 din 26.06.2015 și Decizia de impunere F-CJ 411 din 26.06.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare aferente salariilor, pentru personalul detașat în Germania, în cuantum de 45.135.470 lei, sume care depășesc nivelul cifrei de afaceri de pe ultimii doi ani. La prezenta decizie de impunere a fost formulată contestație, fiind depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj sub nr. 74.378/28.07.2015.

Potrivit considerentelor cuprinse în actul administrativ fiscal, creanțele fiscale suplimentare ar fi datorate de către subscrisa deoarece, pentru personalul angajat și detașat în Germania, nu ar fi calculat și reținut contribuțiile sociale obligatorii aferente remunerației primite pentru munca prestată în perioada detașării. Astfel, în mod eronat

MONO CONSTRUCȚII ar fi calculat și reținut contribuțiile sociale obligatorii doar pentru salariul de bază lunar încris în contractul individual de muncă.

Tratamentul fiscal la care au fost supuși de ANAF Cluj-Napoca considerăm că este abuziv și nelegal, acest control realizându-se după o tematică națională elaborată și aprobată de la nivelul președintelui ANAF București, care nu ține cont de convenția încheiată între România și Republica Federală Germania și de regulamentul privind condițiile de lucru semnat bilateral de cele două părți, referitoare la contractele de lucrări de construcții montaj încheiate cu partener german.

În fapt, prin actul adițional la contractul individual de muncă, salariații angajați de subscrisa au fost detașați pe perioade determinate de timp (1 - 2 ani) la filiala noastră din Germania, SC Mono Construcții SRL Niederlassung Deutschland, entitate cu personalitate juridică proprie și independentă fiscal față de societatea mamă din România. Având în vedere autonomia financiară și juridică a filialei față de societatea mamă, contabilitatea la rândul ei se conduce distinct pentru fiecare societate în parte. Astfel, subscrisa nu am avut obligația de a evidenția în contabilitatea proprie, activitățile desfășurate în străinătate de către filială, pentru că potrivit art. 7 din Ordinul nr. 3055/2009 privind aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, o asemenea obligație există numai în cazul subunităților fără personalitate juridică care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România.

Independența financiar-contabilă a filialei implică totodată și o independență fiscală a SC MONO CONSTRUCȚII SRL Niederlassung Deutschland. În consecință, verificarea îndeplinirii obligațiilor fiscale pentru activitatea economică desfășurată în Germania, se putea verifica strict pe baza evidențelor contabile ale filialei SC MONO CONSTRUCȚII SRL Niederlassung Deutschland.

Potrivit art. 45 din Codul muncii, prin detașare are loc o modificare a raportului juridic de muncă în sensul că angajatul își va desfășura activitatea salariată în unitatea unui alt angajator către care este detașat, sub controlul și coordonarea acestuia din urmă. De

asemenea, drepturile salariale sunt datorate și plătite de către angajatorul la care s-a dispus detașarea (a se vedea art. 47 alin. 1 Codul muncii), deoarece munca va fi desfășurată în interesul acestuia. Astfel, detașarea nu se confundă cu delegarea, instituție care permite doar modificarea locului activității salariate, angajatul prestând în continuare muncă în interesul angajatorului inițial (a se vedea art. 43 alin. 1 Codul muncii).

În cauză, pentru activitatea desfășurată în Germania, filiala SC MONO CONSTRUCȚII SRL Niederlassung Deutschland avea obligația de plată a salariilor și implicit obligația de a reține și vărsa eventuale contribuții sociale obligatorii corespunzătoare acestor venituri, deoarece muncitorii au fost detașați, iar nu delegați către aceasta. Potrivit art. 21 din Regulamentul european nr. 987/2009 de punere în aplicare a Regulamentului nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, „un angajator care își are sediul social sau reprezentanța în afara statului membru competent este obligat să respecte toate obligațiile stabilite de legislația aplicabilă angajaților săi, mai ales obligația de a achita cotizațiile prevăzute în acea legislație, ca și când sediul său social sau reprezentanța s-ar afla în statul membru competent”.

În ceea ce ne privește, MONO CONSTRUCȚII și-a îndeplinit obligațiile fiscale pentru singura remunerație pe care o datorează angajaților (salariul de bază lunar asumat prin contractul individual de muncă), deoarece contractul nefiind suspendat pe perioada detașării, a continuat să își producă efectele.

Sumele plătite salariaților detașați erau compuse din salariul de bază conform contractului de muncă și o sumă cu titlul de „indemnizație” aferentă detașării. „Indemnizația” era plătită, pe de o parte cu titlul de rambursare a cheltuielilor, iar pe de altă parte pentru a majora veniturile persoanei detașate, astfel încât veniturile acesteia să nu se situeze sub nivelul minim de salarizare din Germania (cerință impusă de art. 3, alin. 1, lit. c din Directiva 96/71/CE).

Inspekția fiscală nu a tratat aceste „indemnizații” drept indemnizații de detașare, invocând faptul că societatea le-a înregistrat în contul contabil 641- *Cheltuieli cu salariile*

personalului și nu în contul contabil corespunzător, respectivul contul 625 – *Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri*. De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că sumele plătite salariaților detașați în Germania nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de detașare, întrucât:

- salariaților nu li s-au plătit sume fixe, ci sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, iar pentru aceste sume s-a reținut și virat impozit în Germania, iar suma plătită în Germania;
- nu poate avea un tratament fiscal în Germania și altul în România;
- alocațiile specifice detașării (cum este și indenizația plătită de noi) sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor (art.3, alin. 7 din Directiva 96/71/CE).

Menționăm faptul că aceste indemnizații de detașare sunt înregistrate în contabilitatea din Germania în contul care cumulează toate cheltuielile privind remunerația de orice fel, după legea germană a contabilității, astfel, s-a organizat evidența contabilă separată, cu întocmirea bilanțului și raportarea la organul fiscal german a tuturor declarațiilor, plăților și bilanțului respectiv.

În România, am procedat la consolidarea situațiilor financiare prin cumularea celor două bilanțuri (din România și din Germania) în vederea întocmirii bilanțului consolidat pentru raportare.

Referitor la faptul că societatea a înregistrat indemnizațiile de detașare în contul 641- Cheltuieli cu salariile personalului și nu în contul contabil corespunzător, respectivul contul 625 – Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri, acest lucru nu schimbă cu nimic starea de fapt fiscală și substanța operațiunii, mai mult, acestea nu puteau fi evidențiate în contul 625 (în România) pentru două motive:

- contravine legii contabilității germane;
- autoritățile fiscale germane nu permit modificarea în România a unui bilanț depus în Germania și care este verificat de fiscul german.

La fel ca toate societatile care au derulat activități pe teritoriul Germaniei și MONO CONSTRUCȚII a avut obligația respectării legislației care stătea la baza aprobării contractelor în Germania, cuprinsă în Regulamentul „Merkblat 16a” (anexa 1 la prezentul document), document acceptat și semnat de Ministerul Muncii din România și Agentia Federală pentru Muncă din Germania.

Funcție de prețurile existente pe piața construcțiilor și a cheltuielilor efective a firmelor, reprezentanții celor două institutii menționate aprobă anual nivelul de productivitate care trebuie să îl realizeze un angajat pe lună (ex. – în anul 2013 acesta a fost de 3600 euro/om/lună).

Corespunzător nivelului de productivitate aprobat se stabilește numărul de angajați pentru fiecare lucrare astfel încât să fie respectată condiția obligatorie de acordare pe teritoriul Germaniei a unui salariu minim. Mai mult, conform regulamentului Merkblat 16a se impune reprezentantului legal să dea o declarație pe proprie răspundere (Erklärung) ca va respecta salariul minim net impus pe teritoriul Germaniei:

Astfel, **salariul minim brut lunar** este compus din **salariul orar minim brut (stabilit de autoritățile germane)** înmulțit cu numărul de ore. **Salariul minim net lunar (impus de autoritățile germane)** se obține din aplicarea impozitului datorat fiscoi german la salariul brut lunar și reținerea unei sume reprezentând salariul din România aprobat prin contractul individual de muncă.

În consecință, prin aplicarea contribuțiilor sociale la totalul drepturilor salariale primite de angajat nu se poate respecta condiția obligatorie de acordare a **salariului minim net – obligatoriu pe teritoriul statului german**.

Nerespectarea acestui salariu orar minim net poate atrage după sine retragerea dreptului de a contracta lucrări pe teritoriul Germaniei.

Având în vedere nivelul de productivitate aprobat, **care nu cuprindea și cotele de contribuții sociale**, rezultă clar faptul că autoritățile din România și-au dat acordul cu privire la modul de lucru al societăților de construcții și au considerat că diferența drepturilor salariale primite de angajat pe teritoriul Germaniei pentru a respecta acel salariu minim net lunar reprezenta în fapt o indemnizație de detașare (indiferent de forma în care era plătită în Germania).

În substanță, sumele plătite în plus față de salariul de bază din România, sunt acordate cu titlu de indemnizație de detașare și nu cu titlul de salarii, iar înregistrarea eronată a acestora în contul contabil 641 și nu în contul 625 nu schimbă cu nimic natura cheltuielii și încadrarea corectă a acesteia în vederea stabilirii sarcinilor fiscale. Mai mult, potrivit art. 6 Cod de procedură fiscală *„organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale** și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*. După cum se poate observa din dispozițiile legale enunțate mai sus, rezultă că organele fiscale trebuiau să stabilească starea de fapt fiscală a Contribuabilului, respectiv să califice în mod corect natura acestor sume.

Toate societățile cu obiect de activitate similar, se află în aceeași situație. Însă, în drept, fiecare a ales modalități diferite prin care a atribuit veniturile salariaților detașați/delegați în Germania (cu titlu de salarii sau cu titlu de indemnizații de delegare/detașare, după caz).

Oricum, cert este că niciuna dintre societățile în cauză, nu au reținut contribuții sociale pentru aceste venituri. Așa se explică de ce în prezent, la elaborarea legii amnistiei fiscale (Legea nr. 209/2015), organele centrale de conducere (Guvernul și Parlamentul) au avut în vedere radierea obligațiilor fiscale inclusiv pentru aceste categorii de venituri.

Subscrisa am întreprins demersurile necesare în vederea anulării obligației de plată a creanțelor stabilite în sarcina noastră prin actul administrativ contestat, în conformitate cu dispozițiile art. 2 din Legea nr. 209/2015, prin adresa transmisă Direcției Regionale

Generale a Finanțelor Publice Cluj cu nr. 776 din 30.10.2015, iar în data de 02.11.2015 am solicitat o audiență la nivelul instituției fiscale locale, în cadrul căreia ni s-a transmis faptul că din analiza efectuată, compania noastră nu se încadrează în prevederile legale de amnistiere a obligațiilor de plată, urmând a primi un raspuns în acest sens.

Fată de cele menționate nu trebuie uitat faptul că :

➤ *Decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea principiului încrederii legitime pentru că autoritățile fiscale nu au semnalat până în prezent probleme cu privire la modalitatea în care ne îndeplinim obligațiile fiscale, deși subscrisa am detașat salariați în Germania de aproape 25 de ani în același regim juridic.*

Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (a se vedea recenta hotărâre a Curții în cauza Salomie și Oltean).

Deși autoritatea fiscală română a întreprins la sediul subscrisei inspecții fiscale anterioare celei din speță, cu același obiect – verificarea calculării, înregistrării și virării obligațiilor față de bugetul consolidat al statului constând în impozite, taxe, contribuții sociale, venituri, precum și modul de respectare a disciplinei financiare – a constatat că societatea a calculat și înregistrat corect contribuțiile la bugetele sistemului de securitate socială.

Având în vedere că potrivit art. 7, al. 3 CPF organul fiscal are obligația să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul, în mod rezonabil ne-am încrezut în constatările autorității fiscale române, care este o instituție de specialitate în domeniul dreptului fiscal, cu atât mai mult cu cât detașările lucrătorilor s-au realizat în împrejurări de fapt și condiții de drept identice de la începutul activității noastre și până în prezent.

➤ Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă, instituție subordonată Ministerului Muncii, cunoștea situația muncitorilor detașați în Germania pentru a activa pe bază de contracte de lucrări.

Conform Convenției româno-germane din 1991 privind trimiterea de personal român din întreprinderi cu sediul în România (aprobată prin HG nr. 167/1991), permisele de muncă se eliberează de către autoritățile germane pe baza unui număr limitat de angajați care se repartizează de către Ministerul Muncii. Art. 3 pct. 1 din Convenție prevede că pentru a se asigura respectarea numărului celor care se angajează pe bază de contract de lucrări, partea română va desemna o organizație care înregistrează și contrasemnează contractele individuale de lucrări.

În cazul subscrisei, ANOFM este instituția care a aprobat numărul de lucrători care pot fi detașați în Germania, **având cunoștință de valoarea contractelor de lucrări, precum și de cuantumul remunerației angajaților pentru care s-a cerut aprobarea.**

În aceste condiții, nu se poate susține că administrației publice din România îi erau necunoscute câștigurile obținute de salariații români detașați/delegați în străinătate.

➤ O altă instituție publică căreia îi este familiar fenomenul detașării/delegării muncitorilor este Casa Națională de Pensii Publice. Această instituție a eliberat subscrisei formularele A1 după ce în prealabil a constatat că am îndeplinit toate obligațiile fiscale ce ne revin (atât impozie, cât și contribuții sociale obligatorii). **Documentele respective certifică la rândul lor faptul că salariații noștri sunt asigurați la sistemul de asigurări sociale din România, indiferent de cuantumul venitului pentru care se datorează contribuția.**

➤ Sarcina fiscală suplimentară calculată este vădit disproporționată raportat la nivelul de productivitate al angajatului, ceea ce contravine caracterului just al impunerii, garantat de art. 56 alin. 2 din Constituția României. Norma constituțională, care se adresează nu numai legiuitorului, ci și organului administrativ chemat să aplice legea, urmărește ca impozitul să își îndeplinească rolul său complex: instrument eficient de

colectare a resurselor financiare publice, dar și stimul al muncii producătoare de venit/profit (atunci când este resimțit ca sarcină acceptabilă, de natură a nu afecta grav contribuabilul).

Potrivit normelor europene transpuse în legislația internă, angajatorii sunt obligați să asigure muncitorilor detașați salariul minim practicat în Germania în sectorul de activitate vizat. Dacă s-ar impune obligația de a achita contribuții sociale pentru întregul venit al salariatului, sarcina fiscală ar fi suportată în întregime de către societate, iar nu de către angajat. În măsura în care contribuțiile respective ar fi reținute din salariul brut al acestuia, cuantumul salariului net ar coborî sub plafonul minim practicat în Germania, ceea ce ar contraveni normelor legale imperative. Astfel, s-ar ajunge ca pentru același muncitor necalificat, societatea să avanseze 4.450 euro/lună, cu mult peste ce ar produce muncitorul respectiv.

➤ Executarea silită a veniturilor și activelor noastre până la pronunțarea unei hotărâri definitive și irevocabile pe fond, care poate fi favorabilă societății, poate determina efecte negative ireversibile în plan economic și financiar. Exemplificativ este cazul firmei S.C. STAR CONSTRUCT S.R.L. Vaslui, care în urma executării silite, a sistat contractele în derulare pe teritoriul Germaniei și a disponibilizat angajații în condițiile în care a ANAF a emis ulterior decizia de anulare a datoriilor, în conformitate cu Legea 209/2015.

În ceea ce ne privește, executarea silită nu ar putea conduce la stingerea creanței fiscale contestate dar, în mod cert, ar determina imposibilitatea continuării activității societății și insolvența.

Blocarea activității noastre și ar produce consecințe directe și față de angajații noștri, față de care nu ne vom mai putea îndeplini obligațiile contractuale. Precizăm că, în prezent, avem un număr de 292 angajați cu contracte individuale de muncă.

➤ orice disfuncționalitate în cadrul activității noastre ar avea consecințe directe cu privire la posibilitatea de executare a contractelor pe care le avem în derulare. În prezent, avem în derulare nouă contracte de execuție de lucrări în Germania, cu o valoare totală de 17.801.289,80 euro (Anexa 4).

În măsura în care nu ne vom îndeplini aceste obligații contractuale asumate, nu numai că nu vom încasa sumele ce ni se cuvin dar ne vom și expune celorlalte riscuri derivate din neexecutarea contractelor – obligarea noastră la plata de daune interese și chiar excluderea noastră de pe piața construcțiilor din Germania.

➤ *Serviciile de inspecție fiscală teritoriale nu au aplicat unitar și nediscriminatoriu legislația fiscală în cadrul controalelor derulate la societățile cu activitate similară, unele firme fiind exonerate pe perioada controlului de sarcina fiscală prin sistarea controalelor și anularea deciziilor de impunere anterior apariției Legii nr. 209/2015 – privind amnistia fiscală, la unele s-au aplicat prevederile legii menționate anulându-se raportul și decizia de impunere, altele nu au intrat în verificări nici până în prezent, iar la o serie de societăți (cum este și cazul nostru) nu s-au aplicat până în prezent prevederile privind amnistia fiscală.*

Situația reprezintă o inechitate în ceea ce ne privește față de alte firme de profil în relația cu autoritățile fiscale, așa cum rezultă și din expunerea de motive aferentă Legii nr. 209/2005, prin care se arată că „măsurile de anulare mai sus propuse asigură premisele menținerii în activitate a unor contribuabili pentru care au fost stabilite obligații fiscale de natura celor ce fac obiectul prezentei legi în cuantum mare și prin recuperarea cărora s-ar putea ajunge la intrarea în insolvență/faliment a contribuabililor în cauză cu consecințe sociale și economice negative”.

Semnificativ este faptul că MONO CONSTRUCȚII S.R.L. a mai trecut printr-o experiență similară, în perioada 2000-2005, când, în urma unei inspecții fiscale privind impozitul pe salariu a angajaților detașați în Germania, s-a calculat un debit suplimentar deși reprezenta o dublă impunere în conformitate cu convenția româno-germană de evitare a dublei impuneri.

Situația a fost tranșată la nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție, care ne-a dat câștig de cauză în totalitate, generând costuri foarte mari pentru societate.

În concluzie, am inițiat prezenta propunere legislativă **pentru modificarea articolului 2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale** în scopul evitării pe viitor a abuzurilor reprezentanților ANAF, având în vedere faptul că toate societățile din domeniul construcțiilor au avut obligația respectării legislației germane și au desfășurat activitate identică însă doar unora le-au fost anulate debitele.

Inițiator :

Senator PNL de Cluj

Marius – Petre Nicoară

