

## S 1.0. PROCEDURA DE REÎNCADRARE FISCALĂ A DIURNELOR

În anul 2022, Legea nr. 72/2022 a anulat diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a calificării ulterioare de către organul fiscal a sumelor reprezentând **indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări**, de către angajați ai angajatorilor români care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și 3 aprilie 2022.

diferențe de  
obligații fiscale

Totodată, Legea nr. 72/2022 a reglementat imposibilitatea reîncadrării fiscale de către organele fiscale a sumelor acordate sub forma **indemnizației de delegare, a indemnizației de detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, primite de salariați**, decât în urma unor controale realizate de organele competente ale Inspecției Muncii, prin care se constată situațiile de delegare, detașare, detașare transnațională în care se pot afla salariații.

imposibilitatea  
reîncadrării  
fiscale

Confirmarea naturii veniturilor acordate sub forma indemnizației de delegare, indemnizației de detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, se realizează așadar de către Inspecția Muncii, prin inspectoratele teritoriale de muncă (I.T.M.), în baza documentelor prezentate de către angajator.

Această confirmare a naturii veniturilor se efectuează:

- fie la cererea autorităților și instituțiilor publice, precum și a oricărui alte entități;
- fie din oficiu, ca urmare a acțiunilor de control proprii, caz în care, în vederea valorificării, rezultatul constatărilor se comunică organului fiscal competent din cadrul A.N.A.F.

confirmarea  
naturii  
veniturilor

Pentru aplicarea acestor dispoziții a fost elaborată procedura privind reîncadrarea fiscală a sumelor acordate sub forma indemnizației de delegare, a indemnizației de detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, și a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, primite de salariați, aprobată prin Ordinul M.F./M.M.P.S. nr. 874/1.429/2023.

procedura  
privind  
reîncadrarea  
fiscală

Regulile cuprinse în Procedura aprobată vizează sumele, denumite generic *diurne*, primite de salariați după data de 3 aprilie 2022 sub formă de:

- indemnizație de delegare (conform art. 43 – 44 și următoarelor din Codul muncii);
- indemnizație de detașare (conform art. 45 – 47 și următoarelor din Codul muncii);

reguli  
privind  
diurna

- indemnizație specifică detașării transnaționale (conform Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale);
- prestații suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate (conform art. 20 și 25 din Codul muncii).

Reîncadrarea fiscală a acestor sume poate fi realizată de organele fiscale în temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, în urma verificărilor și controalelor realizate de organele competente ale Inspecției Muncii, prin care se constată situațiile de delegare, detașare, detașare transnațională în care se pot afla salariații.

Astfel, organele fiscale nu mai au posibilitatea reîncadrării drept salarii impozabile și supuse contribuțiilor sociale obligatorii a sumelor acordate sub formă de indemnizații de delegare/detașare/detașare transnațională/mobilitate fără o verificare anterioară realizată de către Inspecția Muncii, prin I.T.M., a situațiilor în care se află salariații, declarate de către angajatorii acestora, în ceea ce privește delegarea, detașarea sau detașarea transnațională a acestora.

Ordinul M.F./M.M.P.S. nr. 874/1.429/2023 reglementează două situații care conduc la reîncadrarea fiscală a sumelor și care pornesc:

1. de la verificările și constatările efectuate de I.T.M. asupra situațiilor de delegare/detașare/detașare transnațională/mobilitate transmise către A.N.A.F.;
2. de la controalele inopinate efectuate de A.N.A.F. care solicită I.T.M. efectuarea de verificări pentru constatarea uneia dintre situațiile de delegare/detașare/detașare transnațională/mobilitate:

#### 1. Inspecția Muncii prin I.T.M. realizează controale la angajatori și constată:

- existența de situații de delegare, detașare, detașare transnațională în care se pot afla salariații;
- nerespectarea prevederilor legale incidente privind acordarea sumelor către salariați.

Inspectorii I.T.M. încheie procese-verbale de control și, dacă este cazul, procese-verbale de constatare și sancționare a contravențiilor, care **se transmit către organele fiscale teritoriale ale A.N.A.F.**, în termen de maximum 45 de zile lucrătoare de la data încheierii controlului. Acestea sunt avute în vedere de organele fiscale în cadrul eventualelor acțiuni de inspecție fiscală care vor fi efectuate la contribuabilii în cauză.

Inspecția Muncii, prin I.T.M., confirmă în actele de control întocmite, natura veniturilor acordate sub forma indemnizației de delegare, detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, și a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, având la bază documentele prezentate de către angajator.

situații  
pentru  
reîncadrarea  
fiscală

acțiuni de  
inspecție  
fiscală

actele de  
control  
întocmite



Organele fiscale teritoriale ale A.N.A.F. analizează constatările transmise și derulează analize de risc pentru a decide oportunitatea unei **inspecții fiscale** la angajatorii deja controlați de I.T.M.

Organele fiscale fundamentează constatările în ceea ce privește impozitul pe venit și contribuțiile sociale, ținând cont de constatările efectuate de Inspecția Muncii, prin I.T.M., cu privire la natura veniturilor acordate salariaților sub forma indemnizației de delegare, detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, și a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate. La încheierea verificărilor, sunt încheiate acte administrativ-fiscale, conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală, inclusiv, dacă este cazul, decizii de impunere pentru stabilirea de

diferențe de impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii corespunzătoare sumelor reîncadrate drept venituri salariale.

Așadar, A.N.A.F. poate proceda la reîncadrarea sumelor respective drept venituri salariale doar dacă în prealabil a fost realizată și transmisă o verificare efectuată de către I.T.M. a situațiilor declarate de angajatori drept generatoare de venituri acordate sub forma de indemnizații de delegare/detașare/detașare transnațională/mobilitate.

reîncadrarea  
sumelor

**2. A.N.A.F. derulează analize de risc sau controale inopinate la angajatori și constată situații care par problematice din perspectiva naturii veniturilor realizate de salariații, fără o verificare prealabilă efectuată de I.T.M. pe linia stabilirii naturii veniturilor respective.**

În cazurile în care sunt identificate situații de delegare/detașare/detașare transnațională/mobilitate, **A.N.A.F. are posibilitatea să solicite I.T.M. să efectueze verificări** asupra naturii sumelor plătite salariaților în vederea constatării prezenței situațiilor respective de deplasare a salariaților.

Termenul de solicitare a I.T.M. de efectuare de verificări pentru constatarea uneia dintre situațiile de delegare, detașare, detașare transnațională este de maximum 15 zile lucrătoare de la data finalizării analizei de risc sau de la data încheierii procesului-verbal ca urmare a controlului inopinat realizat de către A.N.A.F..

**A.N.A.F. poate dispune efectuarea de acțiuni de inspecție fiscală** în care să dispună reîncadrarea fiscală a sumelor acordate salariaților sub forma indemnizației de delegare, detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, și a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, numai **după primirea actelor de control de la I.T.M. și în funcție de constatările efectuate de I.T.M.**

acțiuni de  
inspecție  
fiscală

Astfel, în temeiul art. 11 din Codul fiscal, autoritățile fiscale au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma tranzacției sau a activității pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției sau activității și la stabilirea contribuțiilor sociale.

Din acest punct de vedere, în raport cu reîncadrarea fiscală a sumelor acordate sub forma indemnizației de delegare, a indemnizației de detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, și a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, primite de salariați, o astfel de reîncadrare va produce efecte fiscale în raport cu impozitele, taxele și contribuțiile ce se poate stabili în legătură cu sumele reîncadrate.

reîncadrarea  
fiscală

În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii, reglementate de Codul fiscal.

Codul fiscal reglementează însă în mod expres obligația organului fiscal de a motiva în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a reîncadrării efectuate, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare sau reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.