C/2024/2479

23.4.2024

Avizul Comitetului Economic și Social European pe tema „Impozitarea telelucrătorilor transfrontalieri la nivel mondial și impactul asupra UE”

(aviz din proprie inițiativă)

(C/2024/2479)

Raportor: **Krister ANDERSSON**

Decizia Adunării Plenare	25.1.2023
Temei juridic	Articolul 52 alineatul (2) din Regulamentul de procedură
Secțiunea competentă	Secțiunea pentru uniunea economică și monetară și coeziune economică și socială
Data adoptării în secțiune	2.2.2024
Data adoptării în sesiunea plenară	14.2.2024
Sesiunea plenară nr.	585
Rezultatul votului	
(voturi pentru/voturi împotrivă/ abțineri)	202/2/4

1. **Concluzii și recomandări**

1.1. În ultimul deceniu, globalizarea și digitalizarea au creat noi oportunități pentru munca de la distanță. Pandemia de COVID-19 a generat modificări fără precedent în viețile lucrătorilor și în activitatea întreprinderilor, conducând la o creștere exponențială a telemuncii.

1.2. Grație noilor tehnologii, exact aceleași activități de dinainte se pot desfășura acum fără a fi necesară prezența fizică. Aceasta înseamnă și că mult mai multe persoane pot lucra de la distanță la nivel transfrontalier, iar numărul telelucrătorilor transfrontalieri a crescut semnificativ.

1.3. Normele actuale abordează atât impozitarea întreprinderilor, cât și a forței de muncă. De multe decenii, OCDE s-a străduit să stabilească principii fiscale internaționale general acceptate, în *Convenția-model a OCDE pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital*. Aceste norme și acorduri au fost aplicate apoi de statele membre ale UE și au stat la baza normelor din *Convenția-model a ONU pentru evitarea dublei impuneri*.

1.4. Pe perioada pandemiei, Secretariatul OCDE a emis orientări care prevăd că unui lucrător transfrontalier care nu poate face naveta în țara angajatorului ar trebui să i se perceapă impozit în țara angajatorului, chiar dacă activitatea s-a desfășurat la distanță. Numărul zilelor permise pentru o astfel de activitate la distanță este limitat, deseori, la aproximativ 20 de zile pe an. În avizul său pe tema „Impozitarea telelucrătorilor transfrontalieri și a angajatorilor lor” ([1]), Comitetul Economic și Social European (CESE) a recomandat extinderea acestei limite la două zile pe săptămână sau la 96 de zile pe an, fără consecințe fiscale.

1.5. Mai simplu spus, în condițiile normelor actuale, principiul convenit al drepturilor fiscale este că țara în care se desfășoară activitatea are dreptul de a impozita venitul din muncă. În cazul în care, cu ajutorul mijloacelor electronice, activitatea se poate desfășura acum de la distanță, o soluție posibilă ar putea fi ca țara de reședință a angajatorului să aibă, în principiu, dreptul de a percepe impozite. Un telelucrător nu ar trebui să sufere însă niciun tratament fiscal discriminatoriu în comparație cu lucrătorii transfrontalieri care își desfășoară activitatea în țara angajatorului.

([1]) JO C 443, 22.11.2022, p. 15.

1.6. O altă posibilitate ar consta în perceperea impozitului în țara de reședință a angajatului, într-un mod similar impozitării persoanelor care desfășoară activități independente. Cu toate acestea, un argument împotriva unui astfel de regim este că, din moment ce activitatea este în continuare desfășurată pentru angajator în țara B, dreptul de a percepe impozit pe venitul angajaților ar trebui să rămână în țara B, adică în țara angajatorului. La urma urmei, costurile cu salariile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit datorat în țara B ([2]).

1.7. Prin urmare, CESE este de părere că impozitarea veniturilor angajaților ca venituri din salarii în țara de reședință a angajatorului este opțiunea preferată. Un astfel de regim ar simplifica lucrurile pentru angajați și ar putea fi atractiv și pentru angajatori. Pentru a compensa pierderea de venituri în țara de reședință a angajatului, ar fi probabil necesar un mecanism de partajare a veniturilor.

1.8. CESE propune ca autoritățile fiscale să împartă veniturile între țări aplicând date referitoare la prezența reală a persoanei în statele în cauză (astfel cum a fost raportată de angajator autorității fiscale din țara sa de reședință, îndeplinind astfel rolul de ghișeu unic) sau folosind o cheie agregată macroeconomică.

2. **Observații generale**

2.1. În ultimul deceniu, globalizarea și digitalizarea au creat noi oportunități pentru munca de la distanță. Pandemia de COVID-19 a generat modificări fără precedent în viețile lucrătorilor și în activitatea întreprinderilor, conducând la o creștere exponențială a telemuncii.

2.2. Pe perioada pandemiei, întreprinderile și angajații au depus eforturi majore pentru a-și digitaliza activitățile de zi cu zi (de exemplu, instrumente pentru reuniuni online), accelerând un proces de digitalizare aflat deja în curs de desfășurare, care a condus la apariția unui nou peisaj al ocupării forței de muncă. Modificările observate au fost întreprinse atât în sectorul privat, cât și în cel public ([3]).

2.3. Grație noilor tehnologii, exact aceleași activități de dinainte se pot desfășura acum fără a fi necesară prezența fizică. Aceasta înseamnă și că mult mai multe persoane pot lucra de la distanță la nivel transfrontalier, iar numărul telelucrătorilor transfrontalieri a crescut foarte mult. Potrivit estimărilor actuale privind telemunca, aproximativ 22 % din forța de muncă din UE desfășoară, în prezent, o anumită formă de telemuncă ([4]).

2.4. Munca de la distanță s-a dovedit a fi eficientă atât pentru lucrători, cât și pentru angajatori ([5]). Prin urmare, posibilitatea de a lucra din afara biroului timp de mai multe zile pe săptămână sau chiar în mod constant a devenit acum o realitate tot mai frecventă.

2.5. În câțiva ani, sute de milioane de persoane din întreaga lume ar putea lucra de la distanță, iar multe dintre acestea ar putea lucra la nivel transfrontalier, din țara de origine sau chiar dintr-o serie de țări terțe (așa-numiții nomazi digitali).

([2]) În condițiile reglementărilor actuale, taxele de consultanță pentru un lucrător independent sunt, de asemenea, deductibile atunci când se calculează profitul societății impozabil în țara B, chiar dacă taxa de consultanță este venit impozabil în țara A.

([3]) Studiu Eurofound, *Utilizarea la scară tot mai largă a telemuncii: Impactul asupra condițiilor de muncă și asupra reglementărilor*, p. 55. „Pe perioada pandemiei, s-a înregistrat o creștere semnificativă a acordurilor sectoriale privind telemunca la nivelul serviciilor publice și al administrației, al învățământului, al sectorului sanitar și al asistenței sociale. Cea mai mare parte a acordurilor sectoriale includ dispoziții privind procedura formală de introducere a telemuncii, dar și privind accesul la telemuncă".

([4]) Studiu Eurofound, *Utilizarea la scară tot mai largă a telemuncii: Impactul asupra condițiilor de muncă și asupra reglementărilor*, p. 55. „În 2008, sub 8 % din angajați lucrau de acasă «uneori» sau «de obicei»". Acest procent a crescut treptat de-a lungul anilor, ajungând la 11 % în 2019, chiar înaintea crizei. După debutul pandemiei, frecvența telemuncii a crescut vertiginos până la 19 % în 2020 și apoi a continuat să crească până la 22 % în 2021. Creșterea s-a înregistrat mai ales în rândul angajaților care „de obicei" lucrau de acasă.

([5]) Studiu Eurofound, *Utilizarea la scară tot mai largă a telemuncii: Impactul asupra condițiilor de muncă și asupra reglementărilor*, p. 2. „Angajații și, într-o anumită măsură, angajatorii, preferă modelul hibrid al telemuncii (telemuncă parțială sau telemuncă cu fracțiune de normă). S-a dovedit că munca în format hibrid economisește timpul necesar navetei, îmbunătățește echilibrul între viața profesională și cea privată, reduce sentimentul de izolare și asigură o gestionare mai eficientă a timpului".

2.6. Facilitarea muncii de la distanță a îmbunătățit calitatea vieții și echilibrul între viața profesională și cea privată pentru milioane de lucrători ([6]) și, de asemenea, ar putea contribui la reducerea impactului a milioane de navetiști asupra mediului, în conformitate cu obiectivele UE. Așadar, o astfel de tendință ar putea continua și ar putea evolua și mai departe, pe viitor.

2.7. După cum s-a arătat, munca de la distanță prezintă numeroase aspecte pozitive. Totuși, tendința de creștere a numărului de persoane care lucrează de la distanță generează, de asemenea, provocări majore din perspectivă fiscală. Normele fiscale trebuie actualizate astfel încât să reflecte modul în care se desfășoară activitatea în mediul profesional actual și cum se va desfășura, probabil, în viitor. De asemenea, este important să se recunoască că alegerea amplasării unei persoane îi conferă acesteia dreptul de a beneficia de cheltuieli publice, plătite mai ales din impozite. Impozitarea și reprezentarea în domeniul elaborării politicilor reprezintă un principiu consacrat, care ar trebui respectat.

2.8. Abordarea problemei impozitării telemuncii transfrontaliere va impune probabil revizuirea acordurilor bilaterale și multinaționale. Un astfel de acord a fost actualizat recent de Elveția și Franța pentru lucrătorii de frontieră din cantonul Geneva (Elveția) care locuiesc în Franța. Potrivit acordului, telemunca transfrontalieră care nu depășește 40 % din timpul total de muncă nu va afecta situația fiscală a lucrătorilor. Lucrătorii de frontieră care locuiesc în Franța și lucrează în Geneva vor fi apoi supuși impozitării în Geneva sub forma impozitelor pe salariu reținute la sursă. Pentru a compensa veniturile pierdute în Franța, acordul prevede un mecanism de partajare a veniturilor, în temeiul căruia Geneva va plăti Franței o compensație de 3,5 % din venitul fiscal.

2.9. La 4 iulie 2023, la Tallinn, în cadrul audierii publice a CESE pe tema „Impozitarea telelucrătorilor transfrontalieri – posibile soluții” a fost prezentat un acord multilateral aflat în prezent în discuție în cadrul Consiliului nordic, în virtutea căruia angajatorul principal întocmește pentru un rezident nordic care lucrează în trei țări nordice un formular de reținere. Acordul cuprinde și un mecanism de repartizare a veniturilor între țările nordice ([7]).

2.10. Desigur, găsirea de soluții specifice fiecărei țări pentru a permite telemunca transfrontalieră prezintă o serie de avantaje, dar ar fi recomandat să existe acorduri bazate pe principii general acceptate. În caz contrar, ar putea apărea un set complex de norme și aplicări internaționale, ceea ce va conduce la fragmentare.

2.11. De multe decenii, OCDE s-a străduit să stabilească principii fiscale internaționale general acceptate, în *Convenția-model a OCDE pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital*. Aceste norme și acorduri au fost aplicate apoi de statele membre ale Uniunii Europene și au stat la baza normelor din *Convenția-model a ONU pentru evitarea dublei impuneri*.

2.12. Normele actuale abordează atât impozitarea întreprinderilor, cât și impozitarea forței de muncă. În ceea ce privește impozitarea profiturilor realizate de întreprinderi, telelucrătorii internaționali ar putea risca să creeze, involuntar, un sediu permanent pentru întreprindere în altă țară decât țara unde este stabilită întreprinderea. Într-o astfel de situație, în plus față de discuția privind modul de impozitare a veniturilor din muncă legate de telemunca transfrontalieră, întreprinderea ar fi obligată să-și împartă cu precizie profitul realizat între două locații și, astfel, să facă obiectul unor obligații diferite în depunerea declarațiilor fiscale și al unor obligații fiscale diferite.

2.13. Pentru impozitarea angajatului, articolul 15 din *Convenția-model a OCDE și Convenția-model a ONU* ([8]) abordează măsura în care salariile și alte forme de remunerare sunt impozabile în țara în care se exercită activitatea profesională sau în alt stat contractant. Totuși, dacă angajatul este prezent în alt stat timp de mai puțin de 183 de zile într-o perioadă de douăsprezece luni, iar angajatorul nu are un sediu permanent în statul în care se desfășoară activitatea, țara angajatorului își păstrează dreptul de a impozita venitul angajatului. În afară de angajați, există și norme speciale în Convențiile-model pentru directori, artizani, sportivi și studenți ([9]).

([6]) Studiu Eurofound, *Utilizarea la scară tot mai largă a telemuncii: Impactul asupra condițiilor de muncă și asupra reglementărilor*, p. 55.
([7]) Audiere publică a CESE pe tema „Taxation of cross-border teleworkers – possible solutions” (Impozitarea telelucrătorilor transfrontalieri – soluții posibile).
([8]) OCDE, *articolele din Convenția-model referitoare la impozitele pe venit și pe capital* și *observațiile la articolele din Convenția-model referitoare la impozite*.
([9]) OCDE, *Convenția-model referitoare la impozitele pe venit și pe capital*, articolele 16, 17 și 20.

2.14. Atunci când un stat contractant are dreptul de a impozita remunerația angajatului, acesta îi impune frecvent angajatorului să rețină impozite/taxe pe salarii.

2.15. Pe perioada pandemiei, secretariatul OCDE a emis orientări care prevăd că unui lucrător transfrontalier care nu poate face naveta în țara angajatorului ar trebui să i se perceapă impozit în țara angajatorului, chiar dacă activitatea s-a desfășurat la distanță. Numărul zilelor permise pentru o astfel de activitate la distanță este limitat, deseori, la aproximativ 20 de zile pe an. În avizul său pe tema „Impozitarea telelucrătorilor transfrontalieri și a angajatorilor lor” ([10]) din iulie 2022, CESE a recomandat extinderea acestei limite la două zile pe săptămână sau la 96 de zile pe an, fără consecințe fiscale.

2.16. De asemenea, acest aviz a evidențiat riscul dublei impozitări a angajaților care lucrează de la distanță la nivel transfrontalier, încurajând Comisia să analizeze dacă un ghișeu unic, similar celui utilizat la nivelul spațiului pentru TVA, ar putea deveni o posibilitate. Avizul de față își propune să rafineze abordarea CESE în această problemă, oferind o contribuție suplimentară la dezbaterea actuală.

2.17. Tratamentul aplicat contribuțiilor de securitate socială este important și pentru demararea unei activități de telemuncă la nivel transfrontalier. Chiar dacă aceste contribuții ar putea avea legătură cu venitul, securitatea socială nu este vizată de prezentul aviz și nu sunt abordate nici reglementările aplicabile pieței muncii.

3. **Observații specifice**

3.1. Mai simplu spus, în condițiile normelor actuale, principiul convenit al drepturilor fiscale este că țara în care se desfășoară activitatea are dreptul de a impozita venitul din muncă. În cazul în care, cu ajutorul mijloacelor electronice, activitatea se poate desfășura acum de la distanță, o soluție posibilă ar putea fi ca țara de reședință a angajatorului să aibă, în principiu, dreptul de a percepe impozite. Un telelucrător nu ar trebui să sufere însă niciun tratament fiscal discriminatoriu în comparație cu lucrătorii transfrontalieri.

3.2. Să ne gândim la un exemplu simplificat: o persoană face naveta cinci zile pe săptămână din țara A la biroul și sediul angajatorului din țara B. Conform normelor actuale, salariul este impozitat în țara B. Dacă persoana nu mai face naveta, ci lucrează de la domiciliul său din țara A, impozitul se va percepe în țara A. Activitatea prestată pentru angajatorul din țara B este, însă, aceeași ca mai înainte, dar dreptul de a impozita venitul respectiv nu mai aparține țării B, ci țării A. Acest lucru se datorează doar evoluției tehnologice și caracterului schimbător al pieței muncii.

3.3. Se poate observa că, dacă activitatea se desfășoară, în schimb, în calitate de consultant independent al angajatorului, iar consultantul locuiește în țara A, însă își îndeplinește îndatoririle de la distanță, nu se modifică locul de percepere a impozitului comparativ cu situația actuală. Țara A, în care este înregistrată firma consultantului, are dreptul de a percepe impozit. Prin urmare, va exista o corelație strânsă între venitul obținut, impozite și utilizarea serviciilor publice. O posibilitate ar fi ca angajații să fie tratați, în scopuri fiscale, în mod similar lucrătorilor independenți, iar impozitul să se perceapă în țara A.

3.4. Cu toate acestea, un argument împotriva perceperii impozitului de la angajați în mod similar persoanelor care desfășoară activități independente este acela că, din moment ce activitatea este în continuare desfășurată pentru angajator în țara B, dreptul de a percepe impozit pe venitul angajaților ar trebui să rămână în țara B, adică în țara angajatorului. La urma urmei, costurile cu salariile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit datorat în țara B ([11]). O astfel de modificare a drepturilor la impozitare față de situația actuală ar avea mai multe consecințe.

3.5. Totuși, trebuie rezolvată o problemă importantă dacă impozitarea se face în țara B. Într-un astfel de sistem, țara A nu ar primi venituri fiscale din impozitul pe salariul persoanei în cauză pentru a finanța serviciile publice utilizate de aceasta, cu excepția cazului în care există un sistem de partajare a veniturilor. Măsura în care o anumită țară va pierde venituri fiscale depinde de fluxul net al lucrătorilor transfrontalieri. Dacă numărul de telelucrători transfrontalieri și salariile acestora au o valoare similară pentru cele două țări A și B, acestea se vor afla în aceeași poziție în ceea ce privește veniturile nete, indiferent de țara în care este impozabil venitul. Totuși, dacă țările au dimensiuni diferite, iar atractivitatea lor pentru angajatori și angajați este diferită, s-ar putea ca acest lucru să nu se întâmple. Climatul profesional și nivelul salariilor plătite vor constitui, ca întotdeauna, un factor important pentru veniturile fiscale.

([10]) JO C 443, 22.11.2022, p. 15.

([11]) În condițiile reglementărilor actuale, taxele de consultanță pentru un lucrător independent sunt, de asemenea, deductibile atunci când se calculează profitul societății impozabil în țara B, chiar dacă taxa de consultanță este venit impozabil în țara A.

3.6. Pentru angajat, sarcina fiscală poate fi diferită în funcție de țara în care se percepe impozitul pe salariu: A sau B. În cazul în care cotele de impozitare sunt similare între cele două țări, efectul va fi unul mic. Totuși, având în vedere normele fiscale specifice fiecărei țări, ar putea fi afectat dreptul la deductibilitatea fiscală a anumitor costuri, precum costurile cu ipotecile. S-ar putea să fie nevoie ca titularul să aibă un venit impozabil pentru a putea deduce aceste costuri ([12]).

3.7. Într-o lume globalizată și digitalizată, lucrătorii își pot alege în mod mai liber țara de reședință, indiferent unde se află angajatorul lor. Mobilitatea creează dificultăți în determinarea țării de reședință pentru autoritățile fiscale ([13]). Probabil că este mai ușor să se stabilească unde se află întreprinderea pentru care se desfășoară activitatea decât unde se află lucrătorul individual ([14]).

3.8. Platformele sunt folosite frecvent pentru a găsi clienți. Deseori, platforma nu îndeplinește rolul de angajator și, prin urmare, țara în care ar trebui impozitat venitul se stabilește în funcție de locul în care se află persoana care desfășoară activitatea, indiferent unde este înregistrată platforma. Platformele ar trebui diferențiate în mod corespunzător de nomazii digitali. Nomazii digitali pot lucra din mai multe țări pe parcursul unui an. Ei pot fi atrași de vizele speciale emise de anumite țări sau de alt tratament fiscal avantajos specific, ceea ce creează concurență fiscală între țări.

3.9. Țările pot alege să partajeze anumite venituri fiscale, recunoscând prin aceasta faptul că țara de reședință oferă servicii precum învățământ public, asistență medicală etc. Un mecanism de partajare a veniturilor poate fi creat în mai multe moduri. Autoritățile fiscale pot împărți veniturile între țări aplicând date referitoare la prezența reală a persoanei în statele în cauză (astfel cum a fost raportată de angajator autorității fiscale din țara sa de reședință, îndeplinind astfel rolul de ghișeu unic) sau folosind o cheie agregată macroeconomică.

3.10. Țările vor concura în continuare din punct de vedere fiscal. Nomazii digitali vor ține cont de sistemul fiscal atunci când vor alege unde să locuiască și unde să lucreze. Întrucât obstacolele în calea găsirii unui loc de muncă sunt reduse semnificativ atunci când nu este nevoie de strămutarea fizică a unei familii, probabil că importanța impozitării muncii va crește.

3.11. Până în prezent, în instanțele internaționale s-a pus accentul mai ales pe amplasarea și pe impozitarea întreprinderilor, chiar dacă, de obicei, veniturile din impozitul pe profit reprezintă doar câteva procente din PIB. Deseori, veniturile fiscale din impozitarea muncii, inclusiv impozitele indirecte, precum TVA, sunt de aproximativ 20 de ori mai mari decât veniturile din impozitul pe profit. Impozitul pe profit ridicat reduce investițiile întreprinderilor și înființarea de noi puncte de lucru și, prin urmare, și veniturile fiscale din impozitarea muncii, însă efectul de schimbare a pieței muncii ca urmare a posibilităților de telemuncă va deveni mult mai pronunțat în anii următori.

3.12. Noile tehnologii le permit lucrătorilor înalt calificați din țările în curs de dezvoltare (și din țările dezvoltate) să își păstreze reședința, lucrând totodată pentru o firmă sau o organizație internațională dintr-o țară mai dezvoltată. Impozitele pe consum și impozitele pe proprietăți vor fi plătite de lucrătorul respectiv, în acest caz, în țara în curs de dezvoltare. Impozitarea veniturilor din muncă ar putea crește dacă angajații sunt tratați, în scopuri fiscale, drept lucrători independenți. Dacă impozitul este perceput în țara angajatorului, aceasta ar însemna că veniturile ar rămâne neschimbate comparativ cu situația actuală, fiindcă singura diferență ar fi prezența fizică a angajatului. Dacă în trecut era nevoie de mutarea fizică pentru a obține venitul, acest lucru nu mai este valabil și în prezent. Dacă – în plus – se introduce partajarea veniturilor, țara de reședință ar câștiga din punctul de vedere al veniturilor fiscale nete.

3.13. Opțiunea de a trata veniturile angajaților la fel ca veniturile lucrătorilor independenți ar putea fi relativ ușor de pus în aplicare ([15]), însă impozitarea veniturilor angajaților ca venituri din salariu în țara de reședință a angajatorului este opțiunea preferată. Un astfel de regim ar simplifica lucrurile pentru angajați și ar putea fi atractiv și pentru angajatori. Pentru a compensa pierderea de venituri în țara de reședință a angajatului, ar fi probabil necesar un mecanism de partajare a veniturilor.

([12]) S-ar putea aplica în continuare un credit fiscal standardizat.

([13]) Este o situație similară relocării activelor necorporale din sectorul întreprinderilor, care a generat un volum semnificativ de activități la nivel internațional în ceea ce privește erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor. A fost prezentat acordul referitor la Suma A din pilonul 1 al Cadrului incluziv și al OCDE, cu partajarea veniturilor.

([14]) Un argument pentru existența unui impozit pe profit, în locul impozitării acționarilor și lucrătorilor, a fost că este mai ușor să se țină evidența întreprinderilor și să se perceapă impozite la acest nivel.

([15]) Probabil va fi nevoie să se schimbe cerințele care trebuie îndeplinite pentru ca o firmă să fie recunoscută ca atare (precum motivația obținerii profitului, durabilitatea și existența mai multor clienți etc.).

3.14. Proiectarea unui sistem de impozitare a remunerației angajaților în țara de reședință a angajatorului ar putea lua diferite forme. O modalitate ar putea fi introducerea unei/unor dispoziții privind modele alternative în observațiile la Convenția-model a OCDE, care urmează să fie utilizată de țări în negocierile bilaterale. Aceasta ar facilita un set mai uniformizat de norme.

Bruxelles, 14 februarie 2024.

Președintele
Comitetului Economic și Social European

Oliver RÖPKE