

Tratamentul fiscal al indemnizației de delegare și detașare, al cheltuielilor de transport și al cheltuielilor de cazare

Dr. Narcis Eduard Mitu¹

Actualul cadru legal prevede o serie de schimbări de optică în ceea ce privește tratamentul cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate. Astfel, de la 1 ianuarie 2007, suma cheltuielilor cu diurna acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate este deductibilă la calculul profitului impozabil în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, fără nicio condiționare, chiar dacă agentul economic nu realizează profit. De asemenea, sunt deductibile la calculul profitului impozabil și cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, chiar dacă firma nu realizează profit.

1. Cadru legal

Cadru legal aplicabil în situația cheltuielilor de delegare și detașare începând cu 1 ianuarie 2007 este următorul:

- Codul fiscal al României, aprobat prin Legea nr. 571/2003²;
- Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului³;
- Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar⁴;
- Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2010 nr. 2895/2006 din 29.12.2006⁵.

2. Aspecte fiscale

Într-o economie de piață modernă comunicarea ocupă un loc privilegiat. Fără comunicare, în sensul larg al cuvântului (limbaj, metalimbaj, dar și infrastructura acesteia: întâlniri, conferințe, simpozioane, târguri etc.), practic nu există afaceri. Unul din aspectele importante pe care le presupune încheierea și mai apoi urmărirea oricărei afaceri îl reprezintă deplasarea diferitelor categorii de angajați în țară sau străinătate pentru prospectarea pieței, încheierea de contracte, specializări, urmărirea derulării contractelor etc. De aceea, considerăm ca fiind extrem de importantă creionarea cadrului actual în ceea ce privește tratamentul fiscal al indemnizației de delegare și detașare, al

¹ *Narcis Eduard Mitu* este lector universitar doctor la Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Catedra de Finanțe.

² M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003.

³ M. Of. nr. 1046 din 29 decembrie 2006.

⁴ M. Of. nr. 154 din 19 iulie 1995.

⁵ M. Of. nr. 5 din 29 ianuarie 2007.

cheltuielilor de transport și al cheltuielilor de cazare pe care orice firmă modernă le înregistrează în contabilitate.

Astfel, conform art. 21 alin. (3) lit. b) C.fisc. în vigoare de la 1 ianuarie 2007, suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, este deductibilă în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice. Se observă, față de reglementarea anterioară a acestui aspect, că **deductibilitatea nu mai este condiționată de obținerea de profit** de către agentul economic în cauză.

Apreciem că schimbarea intervenită este pozitivă în special pentru acele entități aflate la începutul activității sau în plin proces de dezvoltare, întrucât acestea realizează, de regulă, un important volum de investiții și nu pot amortiza rapid efortul financiar, deci nu înregistrează profit din motive justificate.

Reperul în calcularea cuantumului diurnei – suma stabilită pentru instituțiile publice – este întărit și de Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2010, care la art. 45 lit. b) prevede că nivelul diurnei salariaților trimiși în delegație în țară sau în străinătate „este cel stabilit prin actele normative ce se aplică la instituțiile publice”.

Problematika *indemnizației de delegare și detașare* pentru personalul autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate este reglementată de Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007. Conform acestui act normativ, indemnizația zilnică este stabilită la 13 lei pentru persoanele aflate în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își au locul permanent de muncă. Suma de 13 lei se acordă indiferent de funcția pe care o îndeplinește persoana aflată în delegare sau detașare și indiferent de autoritatea sau instituția publică în care își are locul de muncă. Numărul zilelor calendaristice în care o persoană se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 ore câte o zi de delegare sau detașare. Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.

Reperul pentru determinarea deductibilității în cazul diurnei în valută îl reprezintă Anexa nr. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate⁶.

Diurna în valută se diferențiază pe două categorii de cheltuieli și se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea.

Hotărârea mai sus menționată prevede la cap. 2, art. 7 pct. 2, că „perioada pentru care se acordă diurna în valută se determină în funcție de mijlocul de transport folosit, avându-se în vedere:

a) momentul decolării avionului, la plecarea în străinătate, și momentul aterizării avionului, la sosirea în țară, și de pe aeroporturile care constituie puncte de trecere a frontierei de stat a României;

⁶ Hotărârea Guvernului nr. 953/2005 pentru modificarea anexei nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 837/1995 cu privire la criteriile de salarizare în valută și celelalte drepturi în valută și în lei ale personalului trimis în misiune permanentă în străinătate și pentru modificarea anexei la Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar (M. Of. nr. 774 din 25 august 2005).

b) momentul trecerii cu trenul sau cu mijloace auto prin punctele de trecere a frontierei sau de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară”.

De remarcat și faptul că pentru fracțiunile de timp care nu însumează 24 de ore, diurna se acordă astfel: 50% până la 12 ore și 100% pentru perioada care depășește 12 ore.

Trebuie remarcat că nu sunt supuse unui plafon de deductibilitate *cheltuielile de transport și cazare*⁷ suportate de angajatori pentru salariații aflați în delegație în țară sau străinătate. Astfel, societățile din sectorul privat nu sunt legate din punct de vedere fiscal de tarifele de deplasare ori cazare acordate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 și/sau Hotărârea Guvernului nr. 518/1995.

Din punct de vedere al angajaților, sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, respectiv indemnizațiile de deplasare primite pe perioada delegării/detașării în altă localitate, nu sunt incluse în veniturile salariale⁸ ale acestora și nu sunt impozabile, în sensul impozitului pe venit reglementat prin Legea nr. 571/2003.

Neimpozitarea indemnizațiilor de delegare/detașare acordate salariaților se menține și în cazul în care angajatorul depășește limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

Trebuie avut în vedere și faptul că, în condițiile Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale⁹, contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând diurnele de delegare/detașare acordate angajaților, indiferent de cuantum.

De asemenea, Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale¹⁰ exclude din fondul de salarii la care se raportează plata contribuției diurnele de deplasare/delegare. În ce privește constituirea fondului de salarii asupra căruia se calculează contribuția angajatorului pentru asigurări sociale de sănătate, șomaj, concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, nu există dispoziții normative exprese care să excludă diurnele de delegare/deplasare.

Cu totul alta este situația societăților fără scop patrimonial (asociațiile și fundațiile constituite în baza Ordonanței Guvernului nr. 26/2000¹¹), respectiv a societăților neplătitoare de impozit pe profit. În acest caz, nivelul indemnizațiilor de delegare/detașare acordate salariaților nu produce efecte în privința impozitării veniturilor acestor entități, ca atare raționamentul introducerii unor limitări trebuie căutat în altă parte.

⁷ Conform art. 21 alin. (1) C.fisc., pentru calcularea profitului impozabil se iau în considerare numai cheltuielile ce se efectuează în scopul obținerii de venituri impozabile, aceste cheltuieli fiind considerate deductibile. Printre cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri se includ, potrivit art. 21 alin. (2) lit. e) și: „(...) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori”.

⁸ Potrivit art. 55 alin. (4) lit. g) C.fisc., „sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile”.

⁹ M. Of. nr. 140 din 1 aprilie 2000.

¹⁰ M. Of. nr. 454 din 27 iunie 2002.

¹¹ M. Of. nr. 39 din 31 ianuarie 2000.

Fără plafonarea acestui gen de cheltuială, probabil s-ar fi ajuns la situația paradoxală în care veniturile angajaților societăților fără scop patrimonial ori ai celor neplătitoare de impozit pe profit ar fi fost compuse dintr-o indemnizație de delegare substanțială, la care s-ar fi adăugat un mic salariu de bază.

Însă limitările există și au menirea de a transfera restricțiile de natură fiscală de la angajator asupra angajaților.

Sumele acordate cu titlu de indemnizație delegare/detașare salariaților societăților fără scop patrimonial ori ai celor neplătitoare de impozit nu intră în baza de impozitare a veniturilor salariale ale acestora, până la limita a 2,5% ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice. Problema se ivește atunci când salariații beneficiază din partea angajatorilor de indemnizații de delegare/detașare peste nivelul¹² a 2,5 ori indemnizația acordată salariaților instituțiilor publice, deoarece diferența primită peste acest plafon se cumulează cu veniturile salariale din luna în care se plătește indemnizația și se impozitează cu 16%.

De asemenea, în situația salariaților societăților fără scop patrimonial ori ai celor neplătitoare de impozit care beneficiază de indemnizație de delegare/detașare peste nivelul de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților instituțiilor publice, se naște o a doua problemă legată de plata contribuției individuale pentru asigurările sociale de sănătate în condițiile Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății¹³.

Astfel, contribuția lunară a salariatului se stabilește sub forma unei cote de 6,5% care se aplică asupra veniturilor din salarii ce se supun impozitului pe venit. Rezultă că venitul excedentar acordat acestor categorii de angajați va fi diminuat nu numai prin impozitul pe venit, ci și prin CASS individuală. În privința celorlalte contribuții sociale se aplică aceleași reguli ca și în cazul salariaților unităților plătitoare de impozit pe profit.

Dacă ne referim la TVA, potrivit pct. 46 al alin. (3) din Normele metodologice emise în sprijinul art. 146 C.fisc., „facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt aceleași documente prevăzute la alin. (1) pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale”. Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată consemnată în documentele anexate la decontul de cheltuieli pentru deplasare este deductibilă, chiar dacă documentele respective au fost emise pe numele angajatului, administratorului sau persoanei puse la dispoziție (detașată) de o altă persoană.

¹² În acest sens, art. 55 alin. (2) lit. i), coroborat cu prevederile alin. (4) C.fisc., prevede că sunt asimilate salariilor în vederea impunerii „sumele” (termen care include și indemnizațiile de deplasare) care depășesc plafonul de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice.

¹³ M. Of. nr. 372 din 28 aprilie 2006.