

S 1.3. AVANTAJE IMPOZABILE

Sfera de cuprindere

Avantajele sunt acele bunuri, servicii sau orice alte beneficii personale, în bani sau în natură primite în legătură cu:

- o activitate desfășurată în baza unui contract individual de muncă (art. 76 alin. (1) din Codul fiscal);
- o activitate generatoare de venituri asimilate salariilor în vederea impunerii (art. 76 alin. (2) din Codul fiscal).

avantaje

Avantajele în natură pot fi definite ca fiind cheltuieli efectuate de către angajator/plătitor de venituri salariale materializate în bunuri sau servicii, suportate integral sau parțial de către acesta pentru nevoi personale ale salariatului. Pentru ca un avantaj acordat să fie impozabil la nivelul persoanei fizice în categoria veniturilor din salarii, trebuie ca acesta să reflecte folosința în scop personal al bunului sau serviciului acordat acestuia, ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți.

Exemplificarea nelimitativă de la alin. (3) al art. 76 din Codul fiscal a avantajelor primite în legătură cu o activitate dependentă ne creează perspectiva noțiunii de avantaj impozabil în bani sau natură, definirea generică a acestora fiind de fapt dată de pct. 12 alin. (2) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal: „Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.” Așadar, nu numai veniturile obținute pentru un scop personal în legătură cu un contract individual de muncă sunt tratate drept avantaje. Primesc același tratament fiscal cu veniturile din salarii realizate lunar și veniturile primite sub forma avantajelor în legătură cu alte tipuri de relații contractuale.

foloase
impozabile

Chiar dacă, potrivit contractului de muncă, angajatorul acordă anumite avantaje, suma în bani convenită pentru muncă prestată nu poate fi mai mică decât salariul minim brut pe țară.

Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă.

Potrivit prevederilor Titlului IV – Impozit pe venit din Codul fiscal, există două abordări:

- în cazul în care beneficiarul este salariatul sau persoana care obține venituri asimilate salariilor, avantajul se cumulează cu veniturile salariale ale lunii în care este acordat avantajul;
- în cazul în care beneficiarul este o persoană fizică cu care suportatorul venitului

cumul cu
salariul

nu are o relație contractuală de muncă, un pensionar sau fost salariat, avantajul este considerat un venit din alte surse și se impozitează potrivit art. 114 din Codul fiscal.

De exemplu, sunt incluse în categoria veniturilor din alte surse supuse impozitului pe venit prin reținere la sursă cu cota de 10%:

- veniturile sub forma anumitor bunuri, servicii și alte drepturi, primite de persoanele fizice pensionari, foști salariați, și membrii de familie ai acestora, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale – potrivit pct. 34 alin. (1) lit. g) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 114 din Codul fiscal;
- tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii – potrivit pct. 34 alin. (1) lit. f) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 114 din Codul fiscal;
- primele de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor, potrivit cap. III – Venituri din salarii și asimilate salariilor – potrivit art. 114 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (3) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal.

Angajatorul poate acorda avantaje pentru fidelizarea angajaților impozabile prin cumulare cu salariul, îmbrăcând forme precum:

- folosirea **vehiculelor** de orice tip din patrimoniul afacerii în scopul folosirii în interes personal;
 - folosirea **vehiculelor** de orice tip închiriate de la o terță persoană în scop folosirii în interes personal;
 - acordarea de **produse alimentare/hrană, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică**, și altele, precum și alte **bunuri** sau **servicii** oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței (de exemplu, angajatorul suportă pentru propriii salariați abonamente la sala/piscină, costul ochelarilor de vedere ș.a.);
 - **anularea unei creanțe** a angajatorului asupra angajatului;
 - abonamente de **radio și televiziune, abonamente de transport, abonamentele și costul convorbirilor telefonice** inclusiv cartele telefonice, în scop personal;
 - **permise de călătorie** pe diverse mijloace de transport, folosite în scopul personal;
 - locuință folosită în scop personal și **cheltuielile conexe de întreținere**, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea, cu excepția celor aferente locuinței de serviciu;
 - **cazarea și masa** acordate în unități proprii de tip hotelier;
 - contravaloarea **primelor de asigurare** suportate de persoana juridică sau de o altă entitate/angajator, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari.
- Sunt exceptate primele de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie, precum și **primele de asigurare voluntară de sănătate**, suportate de angajator pentru angajații proprii, prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal.
- Conform art. 76 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, primele de asigurare voluntară de sănătate conform Legii nr. 95/2006, republicată, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană reprezintă venituri neimpozabile;

tipuri de
avantaje
impozabile

De asemenea, pe lângă **primele de asigurare voluntară de sănătate** suportate de angajator pentru angajații proprii, sunt considerate venituri neimpozabile în înțelesul impozitului pe venit, nefiind tratate drept avantaje impozabile, și **serviciile medicale furnizate sub formă de abonament**, conform Legii nr. 95/2006, **suportate de angajator pentru angajații proprii**, astfel încât la nivelul anului veniturile prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. t) să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

- **contravaloarea contribuțiilor la un fond de pensii facultative** potrivit legii, suportate de angajator pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari peste limita de 400 euro anual pentru fiecare persoană.
Conform art. 76 alin. (4) lit. ș) din Codul fiscal, contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană reprezintă venituri neimpozabile;
- sume acordate de angajator pentru procurarea de **bunuri și servicii**;
- sume acordate pentru **distracții** sau **recreere**;
- indemnizația de hrană și indemnizația de vacanță acordate potrivit prevederilor Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice;
- **cadouri și tichete-cadou** pentru partea care depășește plafonul de venit neimpozabil de 150 lei și pentru alte destinații decât cele precizate în mod expres la art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

tipuri de
avantaje
impozabile

Sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei următoarele:

- cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase;
- cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie.

Tichetele cadou primesc același tratament fiscal aplicabil cadourilor acordate pe destinațiile expres menționate de art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal fiind neimpozabile în limita a 150 lei pentru fiecare angajat și pentru fiecare copil minor al angajatului.

tichete
cadou

Limita de 150 lei se aplică separat pentru cadourile, inclusiv tichetele cadou, acordate pentru fiecare ocazie din cele prevăzute, pentru fiecare angajat și pentru fiecare copil minor al angajatului, **chiar și în cazul în care părinții lucrează la același angajator.**

Doar partea care depășește limita de 150 lei reprezintă venit impozabil din salarii.

Exemplu:

1. Potrivit contractului colectiv de muncă, cu ocazia zilei de 1 iunie, salariaților care au copii minori li se acordă tichete cadou în cuantum de 150 lei pentru fiecare copil minor al acestora. Astfel, unui salariat cu 2 copii minori îi vor putea fi acordate tichete cadou neimpozabile în limita a 300 lei (2 copii minori x 150 lei).
2. Cu ocazia Crăciunului, contractul colectiv de muncă prevede că pentru fiecare salariat și pentru fiecare copil minor al acestuia se acordă tichete cadou în cuantum de 200 lei. În această situație, salariatul va beneficia de tichete cadou în cuantum de 600 lei (3 persoane x 200 lei), însă vor fi tratate drept venituri neimpozabile doar partea reprezentând 450 lei (3 persoane x 150 lei), diferența de 150 lei (600 lei – 450 lei) reprezentând venit supus impozitului pe salarii și contribuțiilor sociale obligatorii.

Tabloul recapitulativ al obligațiilor fiscale datorate pentru tichetele cadou acordate de angajator este următorul:

Destinații	Beneficiari	Cuquantum	Impozit pe salarii	CAS	CASS	CAM
Tichete cadou (Crăciun, Paște, 1 iunie, 8 martie) ^{*)}	Salariați Copii minori	în limita a 150 lei	NU	NU	NU	NU
		pentru partea care depășește 150 lei	DA	DA	DA	DA
Tichete cadou (alte destinații) ^{**)}	Salariați	indiferent de nivel	DA	NU	NU	NU

*) art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal – tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

***) art. 76 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal – tichete cadou oferite de angajator salariaților pe alte destinații de cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern. Exemple de astfel de destinații sunt: cu ocazia începerii anului școlar pentru achiziționarea de rechizite pentru copiii salariaților, cu ocazia zilei bărbatului, cu ocazia împlinirii a 10 ani de la înființarea societății etc.

● **valoarea nominală a tichetelor de masă acordate începând cu 1 ianuarie 2019, potrivit Legii nr. 165/2017**

Începând cu 1 ianuarie 2019, acordarea tichetelor de masă este reglementată de Legea nr. 165/2017 și H.G. nr. 1.045/2018.

Angajatorii nu pot acorda mai mult de un tichet de masă pentru fiecare zi lucrătoare din luna pentru care se efectuează distribuirea/transferul valorii nominale a tichetelor de masă și nu pot beneficia lunar de un număr de tichete de masă.

tichete
de masă

Salariații beneficiază lunar, numai la locul unde au funcția de bază, de un număr de tichete de masă cel mult egal cu numărul de zile lucrate, iar acest număr nu poate depăși numărul de zile lucrătoare din luna pentru care se acordă tichetele de masă.

Angajatorul poate însă dispune diminuarea numărului acestora în funcție de posibilitățile financiare proprii de care dispune.

Angajatorul nu va acorda tichete de masă în situația în care salariatul:

- își efectuează concediul de odihnă;
- beneficiază de zile libere plătite, în cazul unor evenimente familiale deosebite, precum și de zile de sărbătoare legale sau de alte zile libere acordate conform contractelor colective de muncă;
- este delegat sau detașat în afara localității în care își au locul permanent de muncă și primesc indemnizație de delegare sau de detașare;
- se află în concediu pentru incapacitate temporară de muncă, este absent de la locul de muncă ori se află în alte situații stabilite de angajator împreună cu organizațiile sindicale sau, după caz, cu reprezentanții salariaților;
- beneficiază de indemnizație de hrană potrivit Legii-cadru nr. 153/2017 sau de drepturi de hrană potrivit O.G. nr. 26/1994.

neacordare
tichete

Valoarea nominală a unui tichet de masă a fost de 15,18 lei până în luna martie 2020 inclusiv, începând cu 1 aprilie 2020 aceasta fiind de 20 lei (conform Legii nr. 24/2020).

➤ **valoarea nominală a voucherelor de vacanță acordate conform O.U.G. nr. 8/2009**

Condițiile de acordare a voucherelor de vacanță sunt:

- angajatorii din sistemul privat pot acorda salariaților vouchere de vacanță al căror nivel maxim nu poate depăși contravaloarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, pentru un salariat, în decursul unui an fiscal;
- angajatorul suportă integral costul acestor vouchere;
- voucherele de vacanță sunt scutite de plata contribuțiilor sociale obligatorii;

vouchere
de vacanță

➤ **valoarea nominală a tichetelor de creșă acordate potrivit Legii nr. 165/2018**

Tichetele de creșă se acordă, la cerere, unuia dintre părinți sau altor persoane îndreptățite, putând fi utilizate de către salariați:

- numai la creșele sau la entitățile asimilate acestora (alte unități de educație timpurie antepreșcolară, publice sau private, organizate în condițiile legii, precum și persoanele care exercită profesia de bonă în condițiile Legii nr. 167/2014 privind exercitarea profesiei de bonă) cu care unitățile emitente au încheiate contracte de prestări de servicii;
- pentru achitarea taxelor la creșă unde este înscris copilul salariatului, în situația în care nu beneficiază de concediul și de indemnizația acordate pentru creșterea copilului în vârstă de până la 2 ani, respectiv de până la 3 ani în cazul copilului cu handicap;
- pentru achitarea taxelor la creșă unde este înscris copilul salariatului;
- tichetele de creșă acordate sunt scutite de plata contribuțiilor sociale obligatorii.

tichete
de creșă

Începând cu luna aprilie 2020, valoarea sumei lunare care se acordă sub formă de tichete de creșă nu poate depăși suma de 470 lei (conform O.M.F.P./M.M.P.S. nr. 1.779/580/2020), anterior aceasta fiind de 450 lei.

Angajatorii au obligația să organizeze lunar o evidență proprie.

Începând cu data de 1 ianuarie 2019, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, se abrogă reglementările anterioare privind biletele de valoare: Legea nr. 142/1998 privind acordarea tichetelor de masă, Legea nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă. Acest nou act normativ va asigura cadrul legal, alături de H.G. nr. 1.045/2018, pentru acordarea, începând cu 1 ianuarie 2019, a tichetelor de masă, tichetelor cadou, tichetelor culturale și voucherelor de vacanță, urmând să fie aprobate Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018.

Prevederile O.U.G. nr. 8/2009 privind acordarea voucherelor de vacanță rămân în vigoare până la data de 1 ianuarie 2021!

Este de subliniat faptul că, potrivit art. 9 alin. (2) din Legea nr. 165/2018, începând cu 1 ianuarie 2019, sumele corespunzătoare biletelor de valoare acordate de angajator, în limitele nominale prevăzute de aceasta, nu se iau în calcul nici pentru angajator și

regim de
impunere
bilete de
valoare

nici pentru salariat la stabilirea drepturilor și obligațiilor care se determină în raport cu venitul salarial.

regim de impunere bilete de valoare

Clarificarea modului de aplicare a acestor prevederi este realizată prin Normele metodologice de aplicarea aprobate prin H.G. nr 1.045/2018. Acestea stabilesc faptul că regimul fiscal aplicabil tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor cadou, tichetelor de creșă este, atât pentru beneficiari, cât și pentru angajatori/plătitori de venituri, cel prevăzut de Codul fiscal.

Astfel, valoarea lor nominală este luată în calcul la determinarea impozitului pe veniturile din salarii, acestea impozitându-se ca venituri din salarii în luna în care sunt primite.

În ceea ce privește **tichetele culturale**, acestea reprezintă avantaje impozabile la nivelul persoanei fizice potrivit art. 76 alin. (3) din Codul fiscal și cheltuieli cu deductibilitate limitată, la nivelul angajatorului conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. b) pct. 3 din Codul fiscal.

Pentru intervalul calendaristic cuprins între data de 1 aprilie 2020 și data de 31 iulie 2020, precum și pentru lunile august și septembrie ale anului 2020, valoarea sumei care se acordă lunar, respectiv ocazional, sub formă de tichete culturale, este de maximum 160 lei/lună, respectiv de maximum 320 lei/eveniment (conform O.M.F.P./M.C. nr. 1.780/2.805/2020).

Evaluarea avantajelor în natură

impozitare avantaje

Avantajele acordate se evaluează și se impozitează în luna în care au fost primite de salariați. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată. Venitul brut din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate, precum și a avantajelor primite de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate. Veniturile în natură se consideră plătite la ultima plată a drepturilor salariale pentru luna respectivă.



Impozitul aferent avantajelor în natură se reține din salariul primit de angajat în numerar pentru aceeași lună.

impozitare

Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură **sunt impozabile la nivelul salariatului**, indiferent de forma organizatorică a angajatorului care le acordă.

Anumite avantaje fac obiectul unei evaluări forfetare, în timp ce altele sunt estimate în funcție de valoarea lor pe piață. Avantajele în natură primite cu titlu gratuit sunt evaluate la prețul pieței la locul și data acordării avantajului. Avantajele primite cu plată parțială sunt evaluate ca diferență între prețul pieței la locul și data acordării avantajului și suma reprezentând plata parțială.

Evaluarea utilizării în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii cu folosință mixtă se face proporțional cu utilizarea în scop personal a bunului sau serviciului.

evaluare avantaje

Angajatorul va evalua produsele acordate ca plată în natură sau avantajele în natură, în vederea impozitării la nivelul salariatului care beneficiază de acestea, astfel:

- la prețul de vânzare practicat de unitate;
- la prețul de achiziție, dacă produsele sunt achiziționate de la producătorii individuali și acordate persoanelor fizice;

- la preț de aprovizionare, pentru alte produse aprovizionate de la diverși agenți economici;
- la nivelul tarifelor practicate pe piață, pentru lucrări sau servicii;
- la nivelul chiriei practicate pentru suprafețele locative deținute de stat, pentru folosința gratuită a unei locuințe din patrimoniul afacerii, avantajele conexe, cum ar fi apă, gaz, electricitate, cheltuieli de întreținere și reparații și altele asemenea, fiind evaluate la valoarea lor efectivă.

evaluare
avantaje

Ulterior evaluării, avantajele se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

În cazul autovehiculelor:

- aplicând procentul de 1,7% pentru fiecare lună, la valoarea de intrare a acestuia, în cazul evaluării folosinței cu titlu gratuit a vehiculului din patrimoniul afacerii folosit numai în scop personal;
- la nivelul chiriei, în cazul în care vehiculul folosit numai în scop personal este închiriat de la o terță persoană;
- proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes personal din valoarea de intrare x 1,7%, în cazul utilizării în scop personal a vehiculelor din patrimoniul afacerii (cu folosință mixtă).

folosire
autovehicul

● **Exemplu:**

● *Societatea Sarutti S.R.L. acordă unui salariat în folosință personală un autoturim care are o valoare de intrare de 35.000 lei.*

● *Avantajul lunar impozabil se determină înmulțind valoarea de intrare cu procentul de 1,7%, astfel: 35.000 lei x 1,7% = 595 lei.*

● *Suma de 595 lei reprezintă venit al lunii în care avantajul este primit și se cumulează în vederea impunerii cu celelalte venituri salariale plătite în acea lună salariatului.*

La evaluarea avantajului folosirii în scop personal a vehiculului din patrimoniul angajatorului cu folosință mixtă, pus la dispoziție unui angajat, nu se iau în considerare distanța dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității, precum și cheltuielile efectuate pentru realizarea sarcinilor de serviciu.

evaluare
avantaj

● **Exemplu:**

● *În cadrul determinării distanței parcurse în interes personal (în vederea determinării avantajului în natură) nu se va lua în considerare distanța dus-întors de la domiciliu la locul de muncă. Dacă în luna ianuarie au fost parcurși 243 km, din care 75 km efectuați în interes personal și 168 km efectuați în interes de serviciu, avantajul impozabil se va determina proporțional cu kilometrii parcurși în interes personal, astfel:*

● *35.000 lei x 1,7% = 595 lei*
 ● *595 lei : 243 km = 2,44855 lei/km*
 ● *2,44855 lei/km x 75 km = 183,64 lei,*

● *sau*

● *35.000 lei x 1,7% = 595 lei*
 ● *Pentru folosirea în scop personal reprezentând 30,864% (75 km în interes personal : 243 km parcurși %), calculul avantajului se va face astfel:*
 ● *595 lei x 30,864% = 183,64 lei*

utilizare
bunuri

Ca regulă generală, conform art. 76 alin. (3) lit. a) din Cod fiscal, avantajele, în bani sau în natură, cu excepția veniturilor considerate neimpozabile conform alin. (4) al aceluiași articol, permise în legătură cu o activitate generatoare de venituri din salarii sau asimilate salariilor includ și utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii sau închiriat de la o terță persoană, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității.



Fac excepție de la evaluare avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în cotă de 50% conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal și pentru care sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (7) lit. k) din Codul fiscal, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din activități independente pentru care venitul net anual se determină în sistem real.

venit
neimpozabil/
avantaj
impozabil

Sunt venituri neimpozabile la nivelul persoanei fizice beneficiare avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cota de 50% în cazul societăților plătitoare de impozit pe profit și în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din activități independente pentru care venitul net anual se determină în sistem real.

Pe cale de consecință, la nivelul salariaților societăților supuse regimului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, utilizarea în scop personal al vehiculelor vor reprezenta avantaje impozabile conform art. 76 alin. (2) lit. s) și alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

În cazul telefoanelor:

telefoane

● În cazul telefoanelor, angajatorul stabilește partea corespunzătoare din convorbirile telefonice reprezentând folosința în scop personal, care reprezintă avantaj impozabil. În acest scop, angajatorul stabilește limita convorbirilor telefonice aferente sarcinilor de serviciu pentru fiecare post telefonic, urmând ca ceea ce depășește această limită să fie considerat avantaj în natură, în situația în care salariatului în cauză nu i s-a imputat costul convorbirilor respective.

● În cazul telefoanelor acordate angajaților instituțiilor publice, reprezintă avantaj partea care depășește limita convorbirilor telefonice stabilită la nivelul instituției potrivit normativelor interne.

Avantajul sub forma **telefoanelor acordate salariaților** reprezentate de partea care depășește limita stabilită de angajator pentru convorbirile telefonice reprezentând folosința în scopul afacerii se va impozita prin cumulare cu veniturile salariale ale lunii în care salariatul primește acest avantaj.

Exemplu:

Societatea Complexa S.R.L. are 6 salariați, din care 3 au primit în folosință mixtă (pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu și pentru folosință în interes personal) câte un telefon mobil.

În scopul delimitării convorbirilor telefonice efectuate în interesul serviciului de cele efectuate în scop personal, care vor reprezenta avantajul în natură care se va cumula cu salariul în vederea impozitării, angajatorul a stabilit limita convorbirilor telefonice aferente sarcinilor de serviciu pentru fiecare telefon mobil de 300 de minute pe lună, urmând ca ceea ce depășește această limită să fie considerat avantaj în natură. Echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă. Prin urmare, partea care depășește limita de 300 de minute pe lună va reprezenta avantaj.

În situația în care salariatul suportă costul convorbirilor care depășesc plafonul stabilit de angajator, acesta nu se mai poate constitui în venit impozabil pentru salariat.

În cazul locuinței puse la dispoziția angajatului:

- În situația în care locuința din patrimoniul angajatorului este pusă la dispoziția angajaților fără ca aceasta să îndeplinească condițiile de locuință de serviciu, folosința acesteia se va concretiza în determinarea unui avantaj în natură.

locuință

Potrivit pct. 12 alin. (5) lit. b) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal, avantajul în natură pentru folosință în scop personal de către salariat a unei locuințe din patrimoniul angajatorului care nu este locuință de serviciu, se evaluează la nivelul chiriei practicate pentru suprafețele locative deținute de stat, pentru folosința gratuită a unei locuințe (O.U.G. nr. 40/1999 privind protecția chiriașilor și stabilirea chiriei pentru spațiile cu destinația de locuințe, cu modificările și completările ulterioare).

- În situația în care locuința este la rândul ei închiriată de angajator, neaflându-se în patrimoniul acestuia, și pusă la dispoziția salariatului, avantajul în natură îl reprezintă chiria suportată de angajator pentru salariat. Avantajul se va impozita în luna în care este acordat cumulativ cu celelalte venituri de natură salarială primite, iar documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

chirie

prime de asigurare

Pct. 14 alin. (1) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 78 din Codul fiscal prevede că venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 76 alin. (1) – (3) din Codul fiscal, fiind așadar incluse atât veniturile realizate în baza unui contract de muncă, cât și cele asimilate salariilor, precum și avantajele în natură acordate.

În cazul primelor de asigurare:

Angajatorii au posibilitatea de a încheia contracte de asigurare pentru angajații lor, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora. În cazul avantajelor sub forma suportării contravalorii primelor de asigurare, distingem **două abordări**, în funcție de relația dintre plătitor și primitor:

- Avantajele reprezentând contravaloarea primelor de asigurare sunt impozitate prin cumularea cu veniturile de natură salarială ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare, pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare.
Contravaloarea **primelor de asigurare va fi tratată asemenea unui venit salarial.**
- Pentru ceilalți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt incluse în categoria veniturilor din alte surse în conformitate cu prevederile art. 114 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

prime de asigurare

Primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, conform Legii nr. 95/2006, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro reprezintă venituri neimpozabile (art. 76 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal).

În măsura în care sumele reprezentând primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, sunt suportate de angajați, acestea sunt deductibile la calculul impozitului pe salarii conform art. 78 alin. (2) lit. a) pct. ii) din Codul fiscal, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

sume
neimpozabile

În cazul altor bunuri, evaluarea avantajului se face la nivelul totalului cheltuielilor aferente fiecărui bun pe unitate de măsură specifică sau la nivelul prețului practicat pentru terți, în cazul folosinței cu titlu gratuit a altor bunuri decât vehiculul și locuința. În cazul folosinței mixte, avantajul se determină proporțional cu numărul de metri pătrați folosiți pentru interes personal sau cu numărul de ore de utilizare în scop personal.

În cazul tichetelor-cadou acordate salariaților clienților sau distribuitorilor

Utilizarea tichetelor cadou este reglementată de Legea nr. 165/2018 începând cu 1 ianuarie 2019, potrivit căreia regimul fiscal aplicabil este, atât pentru beneficiari, cât și pentru angajatori/plătitori de venituri, cel prevăzut de Codul fiscal.

Din punct de vedere fiscal, alin. (3) al art. 76 din Codul fiscal enumeră avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor neimpozabile prevăzute de alin. (4) al aceluiași articol, primite în legătură cu o activitate generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor. Astfel, în ceea ce privește tichetele cadou acordate, altele decât cele acordate pe destinațiile și în limitele art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, acestea sunt considerate avantaje impozabile incluse în categoria veniturilor din salarii, potrivit însuși art. 76 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal, în măsura în care sunt primite în legătură cu o activitate menționată la art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, respectiv cu o activitate generatoare de venituri din salarii sau asimilate salariilor.

● **Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 din Codul fiscal definesc generic aceste avantaje impozabile, în cadrul pct. 12 alin. (2), ca fiind orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.**

Este adevărat că definiția atribuită avantajelor prin normele metodologice poate fi interpretată în sensul în care tichetele cadou se vor include în categoria veniturilor din salarii dacă sunt primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz, generând calculul, reținerea, plata și declararea nu numai a impozitului pe salarii, ci și al contribuțiilor sociale obligatorii.

Cu toate acestea, aceleași Norme metodologice creează o diferențiere de tratament între avantajele primite de beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul acestora (propriul angajator) și avantajele primite de alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul avantajelor. Dacă primele sunt incluse în categoria veniturilor din salarii, fiind impozitate prin cumulare cu celelalte venituri din salarii primite, în cel de-al doilea caz, Codul fiscal le plasează în sfera veniturilor din alte surse.

Acesta este cazul explicit al primelor de asigurare considerate avantaje impozabile, soluția regăsindu-se în cadrul art. 114 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (3) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal, dar și cel al tichetelor cadou impozabile acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii.

a) Venituri din alte surse

Normele metodologice de aplicare a art. 114 din Codul fiscal includ la pct. 34 alin. (1) lit. f), în categoria veniturilor din alte surse, acele **tichete cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii**.

În această situație, reținerea și virarea impozitului pe venit în cota de 10% intervine numai în relații cu persoane fizice în afara unei relații generatoare de

venituri din salarii, conform art. 114 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 34 alin. (1) pct. f) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 114 din Codul fiscal. Tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii sunt calificate drept venituri din alte surse, impozitul pe venit urmând a fi declarat în **Declarația 100** privind obligațiile de plată la bugetul de stat.

De asemenea, trebuie avute în vedere și prevederile art. 132 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit cărora plătitorii de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitelor au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat, cu excepția plătitorilor de venituri din salarii și asimilate salariilor, plătitorilor de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, plătitorilor de venituri în baza contractelor de activitate sportivă, venituri din arendă sau din asocieri cu persoane juridice, aceștia având obligația depunerii Declarației 112. În aceste condiții, plătitorii de venituri din alte surse vor avea obligația completării **Declarației informative 205** privind impozitul reținut la sursă, veniturile din jocuri de noroc și câștigurile/pierderile din investiții, pe beneficiari de venit.

Fiind calificate venituri din alte surse, trebuie avută în vedere și obligația privind CASS (10% x 12 salarii minime brute pe țară) care îi revine exclusiv persoanei fizice prin depunerea Declarației unice doar în măsura în care veniturile extra salariale depășesc 12 salarii minime brute pe țară. În ceea ce privește CAS, veniturile din alte surse nu intră în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale.

Pentru a putea evidenția cheltuielile cu tichetele cadou efectuate drept cheltuieli deductibile, sunt necesare documente justificative cum este factura primită de la unitatea emitentă a tichetelor cadou, liste cu persoanele beneficiare și codurile de identificare ale tichetelor acordate chiar dacă acestea sunt nepersonalizate, numărul de tichete acordate fiecărei persoane, valoarea fiecărui tichet cadou acordat. Necesitatea identificării persoanelor fizice care primesc aceste tichete cadou rezultă din obligația de a vira impozit pe venit potrivit art. 114 din Codul fiscal și de a depune Declarația informativă 205.

Această abordare a fost și cea a administrației fiscale în raport cu regimul de impunere a tichetelor cadou acordate angajaților distribuitorilor pentru stimularea vânzărilor, prevederile Codului fiscal care stabilesc tratamentul fiscal detaliat mai sus nefiind până în prezent modificate.

b) Avantaje impozabile cuprinse în categoria veniturilor asimilate salariilor

În ultima perioadă, în urma inspecțiilor fiscale, tichetele cadou impozitate drept venituri din alte surse au fost **retratate drept avantaje impozabile cuprinse în categoria veniturilor din salarii și asimilate salariilor**, având drept temei prevederile Normelor metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal analizate mai sus, care definesc avantajele drept *orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.*

Noua abordare a administrației fiscale în raport cu regimul de impunere a tichetelor cadou acordate angajaților clienților/distribuitorilor pentru stimularea vânzării le plasează pe acestea în rândul avantajelor impozabile supuse tuturor obligațiilor fiscale calculate în raport cu veniturile din salarii.

În prezent, Codul fiscal nu cuprinde prevederi exprese cu privire la persoana căreia îi revine obligația de calcul, reținere și plată a impozitului pe venit și

contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul acestor **avantaje primite de la terți** în raport cu veniturile din salarii sau asimilate realizate, fapt pentru care M.F.P. a inițiat în perioada anterioară un proiect de act normativ de modificare și completare a Codului fiscal.

Acesta a fost pus inițial în dezbatere publică, dar ulterior a fost preluat ca inițiativă legislativă depusă în Senatul României. Forma adoptată de Senat în octombrie 2019 a fost înaintată Camerei Deputaților, în prezent aflându-se în procedura parlamentară de dezbatere în vederea adoptării. Textul proiectului înregistrat la Camera Deputaților pentru dezbatere vizează completarea art. 78 – Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și art. 82 – Plata impozitului pentru anumite venituri salariale și asimilate salariilor din Codul fiscal. Acesta este următorul:

- *„În cazul avantajelor în bani și în natură primite de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz, obligația de calcul, reținere, plată și declarare a impozitului revine, după cum urmează:*
 - a) *angajatorului rezident fiscal român, când avantajele în bani și/sau în natură sunt acordate de alte entități decât acesta și plata se efectuează prin intermediul angajatorului;*
 - b) *plătitorilor de venituri rezidenți fiscali români, când avantajele în bani și/sau în natură sunt acordate de alte entități decât angajatorul, în situația în care aceștia sunt rezidenți fiscali români.”*
- *„În cazul contribuabililor care obțin avantaje în bani/sau în natură de la terți care nu sunt rezidenți fiscali români, impozitul se calculează, se declară și se plătește de către contribuabil.*
- *În cazul contribuabililor care obțin avantaje în bani/sau în natură de la terți care sunt rezidenți fiscali români, prin intermediul unei entități rezidente, obligația de calcul, reținere, plată și declarare revin entității respective.*
- *În cazul contribuabililor care obțin avantaje în bani/sau în natură de la terți care nu sunt rezidenți fiscali români, prin intermediul unei entități rezidente, obligația de calcul, reținere, plată și declarare revin entității respective.”*

● Pentru a fi însă aplicate aceste prevederi trebuie aprobate și publicate în Monitorul Oficial al României, acțiuni care până în prezent nu s-au îndeplinit.

Totodată, O.M.F.P. nr. 3.063/2019, care reglementează instrucțiunile de completare și modelul Declarației 112, a introdus posibilitatea declarării persoanei fizice beneficiare de astfel de avantaje drept Tip asigurat „(29)11-PF care primesc avantaje în bani sau în natură de la terți” doar începând cu luna iulie 2019, dată de la care acest act normativ se aplică, cu precizarea că modelul Declarației 112, care ar fi permis această procedură, a fost publicat pe site ANAF doar în luna noiembrie 2019.

Conform prevederilor actului normativ, preluate în prezent și în O.M.F.P nr. 1.942/2020, pentru aceste avantaje în bani sau în natură de la terți sunt datorate, pe lângă impozitul pe salarii, și toate contribuțiile sociale obligatorii. Cu toate acestea, procedura de calcul reținere și plată a obligațiilor fiscale nu este clară, dacă acestea revin societății care le acordă considerată terț în raport cu persoanele fizice beneficiare sau clientul/distribuitorul, în calitate de angajator al acestora.

● Atragem atenția că abordarea administrației fiscale se referă la toate avantajele primite de la terți, nu doar la tichetele cadou.

În actualul context, doar în situația în care avantajele sunt acordate de alte entități rezidente române decât angajatorul, dar beneficiul primirii tichetelor cadou rezultă ca urmare a calității de salariat sau al raporturilor contractuale între societăți, aceste venituri ar putea fi tratate drept avantaje salariale în temeiul pct. 12 alin. (2) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal. Pentru a putea astfel fi incluse în această categorie de venituri, trebuie îndeplinită condiția ca acestea să fie **„primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz”**, „în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2)” al art. 76 din Codul fiscal.

Aceste avantaje nu se identifica însă celor acordate altor beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul/plătitorul avantajelor, situație în care sunt aplicabile prevederile art. 114 din Codul fiscal, veniturile fiind considerate venituri din alte surse.

Acesta este tratamentul fiscal aplicabil potrivit pct. 34 alin. (1) pct. f) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 114 din Codul fiscal **„tichetelor cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii”**, societatea care le acordă fiind și în această situație terț în raport cu persoanele fizice beneficiare.

În concluzie, deși dispozițiile Codului fiscal nu au fost modificate sau completate, abordarea administrației fiscale cu privire la regimul de impunere a tichetelor cadou acordate angajaților clienților sau distribuitorilor pentru stimularea vânzărilor s-a schimbat, plasându-le pe acestea în sfera avantajelor impozabile supuse tuturor contribuțiilor sociale.

Pentru evitarea disputelor procedurale cu administrația fiscală vă recomandăm să adoptați o conduită care să expună societatea cât mai puțin, evaluând de la început riscurile și consecințele fiscale ale strategiilor de stimulare a vânzărilor, adoptând acele măsuri care asigură un tratament fiscal cert, atât la nivelul celui care le acordă, cât și al beneficiarului.

Evitarea beneficiilor obținute din proceduri sofisticate economisesc din disputele cu administrația fiscală.

Nu sunt considerate avantaje:

- **folosința locuinței sau contravaloarea chiriei, acordată în cazul în care, prin repartiția de serviciu, numire potrivit legii sau specificității activității**, se asigură angajaților o reședință în localitatea sau incinta unde se află locul de muncă și care presupune prezența permanentă în acel loc.

Locuințele de serviciu fac parte din patrimoniul angajatorului și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă. Condițiile de închiriere a acestor locuințe se stabilesc de către conducerea societății.

Locuințe acordate ca urmare a specificității activității sunt acele locuințe asigurate angajaților când activitatea se desfășoară în locuri izolate, precum stațiile meteo, stațiile pentru controlul mișcărilor seismice, sau în condițiile în care este solicitată prezența permanentă pentru supravegherea unor instalații, utilaje și altele asemenea.

- **contravaloarea abonamentelor pe mijloacele de transport în comun pentru angajații a căror activitate presupune deplasarea frecventă în interiorul localității;**
- **cheltuieli efectuate de angajator privind pregătirea profesională sau perfecționarea** legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator a următoarelor persoane:

- > angajaților;
- > administratorilor stabiliți sau numiți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare sau mandat;
- > directorilor care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat;
- **reduceri de prețuri practicate în scopul vânzării, de care pot beneficia clienții persoane fizice;**
- **diferențele de tarif la cazare în locațiile reprezentând amenajări recreative și sportive din dotarea instituțiilor publice de care beneficiază personalul propriu, conform legii;**
- **costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;**
- **contravaloarea folosinței în scop personal a autoturismului de serviciu sau a telefonului atribuit pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu, atunci când angajatul suportă această sumă;**
- **contravaloarea folosinței autoturismului de serviciu pe distanța dus-întors de la domiciliul sau reședința salariatului la locul de muncă sau locul de desfășurare a activității;**
- **contribuțiile la un fond de pensii facultative, potrivit Legii nr. 204/2006 și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;**
- **primele de asigurare voluntară de sănătate și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual;**
- **primele de asigurare aferente contractelor de asigurare civilă profesională pentru administratori/directori, încheiate și suportate de societatea comercială pentru care desfășoară activitatea, potrivit prevederilor Legii societăților nr. 31/1990;**
- **cazarea gratuită în centrele de refacere a capacității de muncă/cabanele militare pentru personalul armatei, potrivit legii;**
- **avantajele sub forma dreptului la stock options plan la momentul acordării și la momentul exercitării acestora;**
- **veniturile reprezentând avantajele în bani și/sau în natură acordate persoanelor cu handicap, veteranilor de război, invalizilor și văduvelor de război, accidentaților de război în afara serviciului ordonat, persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, urmașilor eroilor-martiri, răniților, luptătorilor pentru victoria Revoluției din decembrie 1989, precum și persoanelor persecutate din motive etnice de către regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945;**



Persoanele fizice care intră sub incidența prevederilor legilor speciale menționate mai sus nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pe salarii.

- **toate veniturile neimpozabile în înțelesul impozitului pe venit, cuprinse în cadrul art. 76 alin. (4) din Codul fiscal.**