

Z 1 IMPOZITUL PE SALARII ȘI ALTE VENITURI

1.3 INDEMNIZAȚII DE DEPLASARE

Identificarea metodei

Noțiunile de diurnă și cheltuieli de delegare și deplasare au fost insuficient analizate și reglementate din punct de vedere terminologic și fiscal. Fundamental în legătură cu decontarea cheltuielilor cu diurna acordată salariaților unor societăți este că se realizează la nivelul stabilit în contractul de muncă aplicabil (individual, colectiv sau la nivel național) în cazul salariaților sau la nivelul stabilit prin actul constitutiv, contractul de administrare/mandat, contractul de management în cazul administratorilor, directorilor și managerilor care au încheiate astfel de contracte.

Important din punct de vedere atât al indemnizației zilnice de delegare sau de deplasare, cât și al diurnei este tratamentul fiscal acordat acestor sume atât pentru persoane fizice cât și la nivelul persoanei juridice. În analiza tratamentului fiscal stabilit în condițiile Codului fiscal intervine modul de determinare a limitelor stabilite.

Înainte de a identifica precis avantajele ce decurg din acordarea unor astfel de sume să analizăm cele două categorii de drepturi de care beneficiază salariații și persoanele asimilate acestora. Așadar:

- indemnizația zilnică de delegare se acordă salariaților pe perioada delegării în țară, în interesul serviciului, pentru compensarea cheltuielilor personale. Modul de acordare și cuantumul acesteia este stabilit prin H.G. 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 serviciului. Valoarea indemnizației zilnice de delegare stabilit potrivit art. 9 din actul normativ menționat mai sus este de 17 lei. În plus, potrivit art. 36 și următoarele din acest act normativ se reglementează și dreptul la decontarea cheltuielilor de transport efectuate pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu în cadrul localității în care își desfășoară activitatea salariatul.

Potrivit art. 2 din H.G. nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, "pentru salariații din cadrul companiilor naționale, societăților și regiilor autonome la care drepturile salariale se acordă prin negociere, drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă."

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare 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 de ore câte o zi de delegare. 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.

- diurna este acordată salariaților trimiși în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar acordată și stabilită în conformitate cu prevederile HG nr. 518/1995 cu modificările și completările ulterioare; aceasta are rolul de acoperire a cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea salariatul, indemnizație zilnică în valută. Diurna în valută se diferențiază pe două categorii și se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea.

Pentru societățile române cu capital privat, H.G. nr. 518/1995 care stabilește drepturile și obligațiile personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar nu reprezintă normă imperativă ci doar are caracter de recomandare pentru aceste societăți care delegă personal în condițiile Codului muncii. Codul muncii reprezintă temeiul pentru obligația imperativă a angajatorului de a suporta toate cheltuielile privind delegarea. În raport cu drepturile acordate personalului delegat în străinătate, art. 17 alin. (1) din HG nr. 518/1995 „recomandă agenților economici, alții decât cei prevăzuți la art. 16 alin. (1), precum și fundațiilor, asociațiilor și altora asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile” hotărârii.

- Pentru societățile cu capital privat, având doar caracter de recomandare, pot fi avute în vedere prevederile stabilite prin H.G. nr. 518/1995, cu respectarea însă a prevederilor negociate prin contractele de muncă aplicabile, existând posibilitatea includerii unor prevederi care să reglementeze situațiile excepționale referitoare la modul de acordare/plăți a diurnei în regulamentul intern sau pe baza deciziei conducerii societății.

În acest sens, diurna în valută se acordă astfel:

- în cazul folosirii ca mijlocul de transport avionul, diurna se va acorda pe perioada cuprinsă între momentul decolării avionului, la plecarea în străinătate, și momentul aterizării avionului, la sosirea în țara, și de pe aeroporturile care constituie puncte de trecere a frontierei de stat a României;
- în cazul folosirii ca mijloc de transport trenul sau mijloacele auto, diurna se va acorda pe perioada cuprinsă între momentul trecerii cu trenul sau cu mijloacele auto prin punctele de trecere a frontierei sau de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară;

Pentru fracțiunile de timp care nu însumează 24 de ore, diurna se acordă astfel:

- în cuantum reprezentând 50% pentru o perioadă de până la 12 ore;
- în cuantum reprezentând 100% pentru perioada care depășește 12 ore.

Beneficii

- Beneficiile utilizării mecanismului de optimizare fiscală sunt ușor de identificat și pornesc de la dispariția impozitului pe salarii și al contribuțiilor sociale calculate asupra diurnei, respectiv indemnizației de delegare, care depășește plafonul de 2,5 ori indemnizația stabilită prin H.G. nr. 1.860/2006 sau H.G. nr. 518/1995, în condițiile în care diurna se acordă pe zile calendaristice.

Exemplu:

În situația în care salariatul/administratorul este delegat/se află în deplasare un număr de 10 zile de delegare/deplasare pe lună în țară, acesta are dreptul la o diurnă/indemnizație de deplasare neimpozabilă de 10 zile calendaristice x 2,5 x 17 lei.

Pesoana va încasa, pe lângă salariul sau indemnizația impozabilă, suma de 425 lei fără ca pentru acesta să-i fie reținute contribuția de asigurări sociale de 25%, contribuția de asigurări sociale de sănătate de 10% și impozitul pe salarii de 10%.

Beneficiul față de situația în care persoana ar fi primit o primă de performanță, spre exemplu, se va concretiza într-o diferență de 177 lei în favoarea persoanei. Este drept că în cazul angajatorului, câștigul este mic, concretizat în necalcularea contribuției asiguratorii pentru muncă de 2,25%, însă în efortul actual de compensare al transferului contribuțiilor de la angajator la angajat, problema principală a angajatorilor a devenit asigurarea aceluiași „net” în 2018 ca în 2017.

Diferențele între cele două situații se prezintă astfel:

| | Situația 1 | Situația 2 | Diferențe |
|---------------------------|------------------|------------------|----------------|
| Salariu brut/Indemnizație | 5.000 lei | 5.000 lei | |
| Primă | 425 lei | 0 lei | |
| Venit brut | 5.425 lei | 5.000 lei | |
| CAS – 25% | 1.356 lei | 1.250 lei | 106 lei |
| CASS – 10% | 543 lei | 500 lei | 43 lei |
| Venit net | 3.526 lei | 3.250 lei | |
| Deducere personală | | 0 lei | |
| Venit impozabil | 3.526 lei | 3.250 lei | |
| Impozit pe salarii – 10% | 353 lei | 325 lei | 28 lei |
| Câștigul net | 3.173 lei | 2.925 lei | |
| Diurnă 10 zile | 0 lei | 425 lei | |
| Total | 3.173 lei | 3.350 lei | 177 lei |
| CAM – 2,25% | 122 lei | 113 lei | 9 lei |

Restricții și limitări

Fundamentală pentru mecanismul de optimizare fiscală sunt prevederile cuprinse la art. 77 alin. (4) lit. h) – k) din Codul fiscal potrivit cărora sunt neimpozabile și nu se supun contribuțiilor sociale obligatorii:

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură acordate salariaților pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru indemnizația de deplasare în țară și diurna în străinătate; precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;
- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de persoanele fizice care desfășoară o activitate în baza unui statut special prevăzut de lege pe perioada deplasării, respectiv delegării și detașării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în limitele prevăzute de actele normative speciale aplicabile acestora, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;
- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel

cum este prevăzut în raportul juridic, în limita în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru indemnizația de deplasare în țară și diurna în străinătate, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, de către:

- administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat,
 - directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii,
 - membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii,
 - manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege.
- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți, pe perioada delegării sau detașării, în România, în interesul serviciului, în limita nivelului legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru țara de rezidență a angajatorului nerezident, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

● Sumele acordate peste această limită sunt considerate venituri asimilate salariilor, în vederea impunerii (impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii).

Atragem atenția asupra faptului că mecanismul nu este aplicabil exclusiv salariaților. Poate fi aplicat și administratorilor, directorilor cu contract de mandat, membrilor directoratului ai consiliului de supraveghere și managerilor cu contract de management.

Deși prevederile Codului muncii nu permit acordarea unor sume sub forma indemnizației de delegare în țară sau diurnei în străinătate și altor categorii de persoane decât salariaților, din punct de vedere fiscal, orice sume acordate pe perioada deplasărilor în interesul serviciului vor fi tratate în mod asemănător celor primite de salariați, dacă sunt acordate acestor categorii de persoane în acest scop.

Plafonul zilnic neimpozabil se acordă numai dacă durata deplasării este mai mare de 12 ore, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de deplasare în interesul desfășurării activității. Justificarea unei asemenea reglementări în cuprinsul Codului fiscal este dată de caracterul strict fiscal al măsurii, în cazul acestor categorii de persoane neexistând reglementări de referință precum H.G. nr. 1.860/2006 sau H.G. nr. 518/1995 care reprezintă norme cu caracter de recomandare pentru angajatori.

Limitările sunt impuse pentru salariați de prevederile Codului muncii cu privire la durata delegării. Aceasta poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

X Metoda nu este aplicabilă pentru acele situații în care salariații au un loc de muncă mobil și nu au dreptul la diurnă.

Costuri

Costurile sunt exclusiv în sarcina societății și constau în cheltuielile efectuate cu trimiterea persoanei în deplasare, chiar dacă aceasta nu este absolut necesară.