

Consilierul Verde al Contabilului îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Noile reglementări din domeniul diurnelor
Aspecte contabile și fiscale

GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Noile reglementări din domeniul diurnelor

Aspecte contabile și fiscale

Recenta Lege nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative a stabilit faptul că organele fiscale vor anula din oficiu obligațiile principale și accesorii suplimentare stabilite prin decizii de impunere, ca urmare a calificării ulterioare a sumelor reprezentând indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură. Este vorba de sumele primite pe perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări, de către angajați ai angajatorilor români care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a prezentei legi, și neachitate.

Aceeași lege prevede că sume deja achitate se vor restitui de organul fiscal, dar numai la cererea contribuabilului. Termenul de prescripție a dreptului de a cere restituirea pentru aceste sume este de 5 ani și începe să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei legi.

Legea modifică Codul fiscal, în sensul în care introduce un plafon maxim de neimpozitare (impozit venit și contribuții sociale) în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat. Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate. Prevederile privind noul plafon se aplică începând cu veniturile aferente lunii următoare celei în care intră în vigoare prezenta lege (începând cu veniturile aferente lunii mai 2022).

Reîncadrarea fiscală a sumelor acordate sub forma indemnizației de delegare, a indemnizației de detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, primite de salariați, poate fi realizată de organele fiscale în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în urma controalelor realizate de organele competente ale Inspecției Muncii, prin care se constată situațiile de delegare, detașare, detașare transnațională în care se pot afla salariații, după caz, potrivit legii.

Inspecția Muncii, prin inspectoratele teritoriale de muncă, are obligația să confirme, în baza documentelor prezentate de către angajator, natura veniturilor acordate sub forma indemnizației de delegare, indemnizației de detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale, prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate.

În data de 26 mai 2022 a fost publicată procedura de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022 (anularea debitelor suplimentare ca urmare a recalificării diurnelor). Procedura este reglementată de Ordinul ANAF nr. 1.000/2022, Monitorul Oficial nr. 517 din 26 mai 2022.

Procedura de anulare a diferențelor de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a calificării ulterioare de către organul fiscal a sumelor reprezentând indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură, se efectuează din oficiu, dar și la solicitarea contribuabilului.

Procedura privind întocmirea și transmiterea de către structura de inspecție fiscală a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de art. I din Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, individualizate în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului în perioada cuprinsă între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a legii.

1. În vederea întocmirii și transmiterii către compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori a listei cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării prevăzute de Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, cuprinse în decizii de impunere privind sumele stabilite suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, emise și comunicate contribuabilului, la nivelul structurii de inspecție fiscală emitente a actelor administrativ-fiscale se va proceda după cum urmează:

- a) vor fi identificate rapoartele de inspecție fiscală și actele administrativ-fiscale încheiate și comunicate contribuabililor, în urma cărora au fost stabilite diferențe suplimentare de obligații fiscale reprezentând impozite, taxe și contribuții de natura celor ce intră sub incidența Legii nr. 72/2022;
- b) se va efectua o analiză a actelor identificate potrivit celor de mai sus, care va consta în verificarea constatărilor înscrise în acestea, în vederea stabilirii dacă diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar sunt de natura celor ce intră sub incidența prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022;
- c) în situația în care în decizia de impunere se regăsesc înscrise numai sume stabilite suplimentar de natura celor care intră sub incidența prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022, organul de inspecție fiscală va completa lista prin preluarea integrală a sumei ce face obiectul anulării din decizia de impunere (atât obligația fiscală principală, cât și cea accesorie, după caz);
- d) în situația în care în totalul sumelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere sunt cuprinse atât sume de natura celor ce intră sub incidența prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022, cât și sume care nu intră sub incidența actului normativ respectiv, organul de inspecție fiscală va proceda, pentru fiecare obligație fiscală în parte, la refacerea calculelor aferente sumei stabilite suplimentar, atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru obligația fiscală accesorie, după caz. Acestea vor fi recalulate pentru aceeași perioadă pentru care au fost calculate inițial în decizia de impunere, astfel încât să se cuprindă în listă numai obligațiile fiscale de natura celor ce fac obiectul anulării conform Legii nr. 72/2022.

2. Sumele din deciziile de impunere emise ca urmare a efectuării inspecției fiscale, necomunicate contribuabilului, nu vor face obiectul anulării, respectiv scăderii din evidența fiscală și nu vor fi înscrise în lista prevăzută la pct. 1, întrucât obligațiile fiscale înscrise în aceste decizii nu sunt înregistrate în evidența fiscală.

Procedura pentru emiterea deciziei de anulare a obligațiilor fiscale în baza prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative.

Prezenta procedură se aplică pentru obligațiile fiscale ce fac obiectul prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, denumită în continuare lege.

Organele emitente ale deciziilor de impunere comunicate contribuabililor, care cuprind obligațiile fiscale prevăzute la pct. 1, transmit compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal competent pentru administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului, denumit în continuare compartiment de specialitate, listă care cuprinde obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării.

Cum se anulează obligațiile fiscale individualizate în deciziile de impunere comunicate contribuabilului

1. Compartimentul de specialitate primește lista cu obligațiile fiscale principale și, după caz, accesorii, ce fac obiectul anulării, individualizate în deciziile de impunere comunicate contribuabilului, verifică în evidența fiscală obligațiile fiscale nestinse cuprinse în această listă, pe care o va completa cu o nouă coloană, în care va individualiza suma rămasă nestinsă.

2. Compartimentul de specialitate verifică în evidența fiscală dacă pentru obligațiile fiscale ce fac obiectul anularii au fost comunicate decizii referitoare la obligații fiscale accesorii și va completa lista de la pct. 1 cu noi coloane, în care va individualiza obligațiile fiscale accesorii nestinse care fac obiectul anularii.

3. În vederea anulării obligațiilor fiscale, compartimentul de specialitate întocmește un referat de aprobare a anulării obligațiilor fiscale nestinse, la care va anexa lista prevăzută la pct. 2, precum și decizia de anulare a obligațiilor fiscale, întocmită în mod corespunzător pentru fiecare contribuabil, conform modelului prevăzut în anexa nr. 3 la ordin.

4. După aprobarea referatului, lista prevăzută la pct. 2 se va completa cu informații despre decizia de anulare a obligațiilor fiscale, respectiv numărul și data acesteia.

5. Decizia de anulare a obligațiilor fiscale se întocmește de către compartimentul de specialitate în două exemplare, se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul organului fiscal.

6. Decizia prevăzută la pct. 5 se comunică contribuabilului de către organul fiscal competent, potrivit prevederilor art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

Studiu de caz: Tratatamentul contabil și fiscal pentru acordarea diurnei interne și externe

Speță: Care sunt condițiile și limitele pentru acordarea diurnei salariaților firmei, în cazul deplasărilor în țară și în străinătate? Ce documente trebuie întocmite pentru justificarea diurnei? Care este monografia contabilă? De asemenea, dacă se impune cazarea salariatului în alt oraș, cu ocazia deplasării, care sunt condițiile de decontare și monografia contabilă?

Soluție fiscal-contabilă: Diurna se acordă numai în cazul deplasărilor efectuate de un salariat în exercitarea atribuțiilor de serviciu prevăzute în fișa postului sau în calitate de administrator.

Pentru a beneficia de diurnă pe durata deplasării, salariatul trebuie să fie delegat.

Din punct de vedere fiscal, conform art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, nu sunt venituri impozabile, în următoarele limite:

- (a) în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- (b) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, art. 139 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal prevede că intră în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(I) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(II) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Astfel, prevederile Codului fiscal exclud din baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale diurna în limita a de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice, acordată pe durata

delegării/detașării. Atât delegarea cât și detașarea presupun modificarea locului muncii prevăzut în contractul individual de muncă.

Prin urmare, salariatul are dreptul la diurnă neimpozabilă în limita a de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice în perioada în care locul muncii prevăzut în contractul individual de muncă este modificat prin detașare/delegare.

Cu ocazia deplasărilor în străinătate în vederea realizării sarcinilor de serviciu, salariații diferitelor societăți comerciale au dreptul la plata unei indemnizații de delegare sau detașare pentru acoperirea cheltuielilor de hrană, transport în interiorul localității, precum și a cheltuielilor mărunte ocazionate de deplasare.

Valoarea diurnei externe este reglementată de H.G. nr. 518/1995, actualizată, și nivelul acesteia se stabilește în funcție de țara de destinație. La fel ca în cazul diurnei interne, valoarea acesteia, care se poate acorda angajatului fără a se considera venit impozabil este de 2,5 ori nivelul stabilit de lege pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.

De menționat în acest caz este că diurna externă pentru deplasarea în țările din UE are același nivel de 35 euro/zi și se poate acorda până la nivelul de $2,5 \times 35 \text{ euro/zi} = 87,5 \text{ euro/zi}$, diferența acordată în plus peste acest nivel se va supune impozitării și va apărea în statul de salarii.

Dacă salariatului i se acordă diurnă, această nu va beneficia de decontarea cheltuielilor efectuate cu masa și nu i se vor acorda tichete de masă pentru perioada aferentă.

Dacă salariatul nu lucrează în mod obișnuit în România și ocazional este detașat în străinătate, el nu are dreptul la diurnă. Astfel, dacă salariatul este un salariat mobil, în sensul că nu are un loc de muncă fix în România, ci activitatea lui constă în deplasări frecvente în străinătate, nu i se poate acorda diurnă.

Conform art. 7¹ alin. (1) din H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, 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, de și pe aeroporturile care constituie puncte de trecere a frontierei de stat a României;
- b) momentul trecerii cu trenul sau cu mijloacele auto prin punctele de trecere a frontierei de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară.

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește 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.

Astfel, pentru fracțiunile de timp care nu însumează 24 de ore, dar sunt până în 12 ore, diurna se acordă 50%.

Sumele primite ca diurnă nu trebuie justificate cu documente. Se consideră diurnă deductibilă plafonul pentru categoria a I-a.

Potrivit prevederilor pct. 306 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, în cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

Utilizarea unuia din cele două cursuri este opțiunea societății și trebuie să se regăsească în politicile contabile aprobate ale acesteia.

Din punct de vedere procedural, acordarea diurnei se face astfel:

- se ridică mai întâi un avans spre decontare care are ca scop efectuarea diverselor cheltuieli ocazionate de deplasare;

- titularul de avans este obligat ca, în termenele stabilite pentru justificarea avansului, să întocmească și să depună, la compartimentul financiar-contabil al societății, decontul de cheltuieli în care înscrie toate documentele justificative și le anexează la acesta.

Compartimentul financiar-contabil are obligația să menționeze pe decont data primirii, care se consideră data justificării avansului;

- la primirea decontului de cheltuieli, compartimentul financiar-contabil verifică legalitatea documentelor justificative anexate la decont, concordanța lor cu natura și destinația cheltuielilor pentru care s-a acordat avansul și respectarea termenului de justificare, astfel în cazul în care:
 - ✓ titularii de avansuri întocmesc și prezintă deconturi incomplete sau anexează la acestea documente nevalabile, avansurile se consideră justificate numai cu valoarea documentelor valabile.
 - ✓ valoarea documentului de cheltuieli depășește avansul primit, decontul verificat de compartimentul financiar-contabil se va preda la casierie pentru a se efectua plata diferenței, după care titularul de avans semnează de primirea sumei.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de chitanță pentru operațiuni în valută (cod 14-4-1/a), Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4/a), după caz.

Dacă titularii de avans nu depun în termen deconturile pentru justificarea avansurilor, împreună cu documentele justificative, sau nu restituie în termen sumele rămase necheltuite și dacă prin Regulamentul de Ordine Interioară se prevede o astfel de obligație:

- se pot plăti penalizări calculate fie asupra avansului primit, fie asupra sumelor nerestituite în termen, după caz, pentru fiecare zi de întârziere și
- se pot reține din salariul titularului de avans, pe baza dispoziției conducătorului compartimentului cu atribuții financiar-contabile.

Documentele justificative pentru cheltuielile de deplasare la extern sunt:

- decontul de cheltuieli pentru deplasări externe – Cod 14-5-5;
- decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale – Cod 14-5-5/a);
- documente pentru decontarea cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- documente pentru stabilirea diferențelor de primit de la titularul de avans sau de achitat acestuia;
- documente justificative de înregistrare în Registrul de casă (în valută) și în contabilitate.

Monografie contabilă:

542	=	5311/5314/5121/5124
„Avansuri de trezorerie“		„Casa în lei“/„Casa în valută“/ „Conturi la bănci în lei“/ „Conturi la bănci în valută“

● Cheltuielile efectuate de angajat:

625	=	542*
„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“		„Avansuri de trezorerie“

* diurna, fără documente justificative

625	=	542/401*
„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“		„Avansuri de trezorerie“/ „Furnizori“

* factură de cazare