



MINISTERUL FINANTELOR

Camera Consultanților Fiscali
REGISTRATURĂ
Număr.....
Ziua.....Luna.....An.....

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

B-dul Libertății, nr. 16, sector 5,
cod 050706, București

Nr. înregistrare 897149/781932/2005.2021

Către: Domnul Dan MANOLESCU
Președinte – Camera Consultanților Fiscali

Adresa: Str.Alexandru Constantinescu, nr.61
sector 1, București, cod poștal 011427

Stimate domnule Președinte,

Urmare adreselor dumneavoastră nr.1029/2019 și nr. 5089/2020 înregistrate la Ministerul Finanțelor Publice cu nr.781932/2019 respectiv nr. 897149/2020 prin care ne transmiteți spre analiză propuneri de clarificare a tratamentului fiscal aplicabil alocațiilor de cazare în sistemul privat, în sensul eliminării documentelor justificative pentru cheltuielile de transport și cazare, vă comunicăm următoarele:

1. Cadrul legal:

La redactarea prezentei opinii au fost avute în vedere prevederi cuprinse în următoarele acte normative:

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Cod fiscal;
- Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. 1/2016;
- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea contabilității);
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar--contabile (O.M.F.P. nr. 2.634/2015);

2. Prezentarea situației de fapt:

Prin adresa menționată se solicită un punct de vedere referitor la nivelul cheltuielilor aferente cazării personalului angajat trimis în delegație, care poate fi acceptat spre decontare, fără documente justificative, în cazul entităților care își desfășoară activitatea în sectorul privat.

Potrivit Hotărârii Guvernului nr.714/2018 *privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului* ("HG nr.714/2018"), personalul delegat al autorităților și instituțiilor publice beneficiază de o alocație zilnică de delegare. Art.1, alin.(2) din Anexa prevăzută la HG nr.714/2018 definește alocația zilnică de delegare ca fiind compusă dintr-o indemnizație de delegare (20 de lei/zi) și o alocație de cazare (230 de lei/zi). Alin. (4) de la același articol prevede că indemnizația zilnică de delegare sau alocația zilnică de delegare (care include și alocația de cazare) se acordă fără prezentarea de documente justificative. Excepție face situația în care

ordonatorul de credite a aprobat majorarea alocației de cazare, caz în care cheltuielile de cazare trebuie documentate corespunzător.

Tratamentul fiscal al acestor indemnizații (destinate acoperirii cheltuielilor de transport și cazare) este prevăzut de alin. (4), lit. k) de la art. 76 din Codul fiscal, potrivit căruia sumele primite de angajat pentru acoperirea cheltuielilor de cazare, pe perioada delegării, sunt neimpozabile la nivelul salariatului indiferent de cuantumul acestora. Totuși, acest cuantum trebuie dovedit cu documente, fapt pentru care pentru a beneficia de acest regim fiscal angajatul va trebui să aducă dovada tuturor cheltuielilor astfel efectuate.

3. Tratamentul contabil și fiscal:

Din punct de vedere contabil, art.6 din Legea contabilității prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Astfel, pentru a fi înregistrate în contabilitate, documentele justificative trebuie să conțină informații din care să rezulte efectuarea operațiunilor.

Ca urmare, pentru a considera că o cheltuială pentru cazare a fost efectuată, apreciem ca fiind necesar un document justificativ care să stea la baza înregistrării acesteia în contabilitate.

De asemenea, documentele justificative trebuie să cuprindă elementele prevăzute la pct. 2 din Anexa nr. 1 la O.M.F.P. nr. 2.634/2015.

Ordinul de deplasare (Delegație) - cod 14-5-4, prevăzut în Anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 2.634/2015, este documentul utilizat pentru justificarea/decontarea cheltuielilor de deplasare.

Potrivit art. 17 alin. (1) din Legea contabilității, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

Înregistrarea cheltuielilor de deplasare pe feluri de cheltuieli se efectuează potrivit documentelor anexate la Ordinul de deplasare (Delegație) - cod 14-5-4, care atestă natura cheltuielilor efectuate.

În ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea efectuată de angajați, considerăm necesar ca entitatea să stabilească proceduri proprii privind acordarea sumelor aferente, cu condiția ca acestea să nu contravină reglementărilor legale.

Menționăm că, prevederile Hotărârii Guvernului nr.714/2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului, sunt incidente personalului autorităților și instituțiilor publice.

Precizăm că atât legea contabilității, cât și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile reglementează aspecte cu caracter general privind documentele financiar-contabile, aplicabile persoanelor prevăzute de legea contabilității.

În măsura în care entităților le sunt aplicabile acte normative speciale, în funcție de specificul activității, acestea prevalează față de actul normativ cu caracter general.

Astfel, având în vedere că actele normative din domeniul contabilității reglementează modalitatea de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate potrivit legii, iar Codul fiscal stabilește tratamentul fiscal al acestor operațiuni, apreciem că o eventuală decizie cu privire la instituirea pentru cheltuielile de cazare, a

unui tratament aplicabil salariaților care își desfășoară activitatea în sectorul privat, poate viza amendarea prevederilor cuprinse la art. 44 din Codul muncii¹.

Din punct de vedere al impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii

În conformitate cu prevederile art.76 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal, regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și pentru 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 sau 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, 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;

Pentru personalul angajatorilor ce aparțin mediului economic privat, valoarea indemnizației de delegare/detașare și a oricăror alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, care nu se consideră venit de natură salarială este limitată la plafonul **de 2,5 ori nivelul prevăzut pentru instituții publice**.

În acest sens, un angajat din mediul privat poate primi o indemnizație neimpozabilă pentru o delegație în țară în cuantum de 50 lei/zi (20 lei x 2,5). Indemnizația de delegare care depășește această valoare se cuprinde în veniturile salariale ale persoanei fizice, fiind supusă impozitului pe salarii și incluzându-se în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii în luna în care este acordată.

Astfel cum se poate observa din această prevedere legală, rezultă că orice altă sumă ce depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice reprezintă venit impozabil, *cu excepția sumelor acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare*.

Cheltuielile de transport și cazare peste limitele stabilite prin hotărâre de Guvern pentru personalul autorităților și instituțiile publice, sunt venituri neimpozabile potrivit art.76 alin. (4) lit.h) din Codul fiscal și nu se includ în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii potrivit art.142 lit.g) din Codul fiscal.

Cheltuielile de transport și cazare nu sunt plafonate prin lege însă pentru identificarea naturii acestora, trebuie justificate cu documente. Desigur că, angajatorul poate stabili anumite condiții, cum ar fi: transport feroviar la clasa a II a și cazare la hotel de 3 stele.

Din punct de vedere al impozitului pe profit

În conformitate cu art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit *“Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale*

¹ context în care trebuie solicitat punctul de vedere al ministerului de resort

care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”.

Astfel, pentru a calcula rezultatul fiscal, operatorii economici trebuie să determine natura cheltuielilor potrivit reglementărilor contabile în vigoare.

Pe de altă parte, în conformitate cu art. 13 alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal, instituțiile publice, înființate potrivit legii, cu excepția activităților economice desfășurate de acestea, nu intră sub incidența Titlului II “Impozit pe profit”. Prin urmare, instituțiile publice nu determină rezultatul fiscal și nu trebuie să identifice cheltuielile după natura lor, conform reglementărilor contabile, instituțiile publice utilizând sistemul de decontare a plăților.

Complementar, menționăm faptul că alocația zilnică de delegare acordată angajaților unei instituții publice e o sumă limitată, așa cum este prevăzut la art.1, alin.(2) din Anexa prevăzută la HG nr.714/2018. Un tratament similar pentru operatorii economici ar reprezenta o limitare a deductibilității cheltuielilor de cazare.

Concluzionând, nu se poate susține abordarea în sensul eliminării documentelor justificative pentru cheltuielile de transport și cazare pentru operatorii economici, deoarece aceștia fiind plătitori de impozit pe profit, determină rezultatul fiscal și trebuie să cunoască natura cheltuielilor pentru a determina rezultatul fiscal.

Totodată, așa cum am precizat anterior, alocația zilnică de delegare acordată angajaților unei instituții publice este o sumă limitată, spre deosebire de sumele acordate de operatorii economici care nu sunt limitate ca valoare.

Pe cale de consecință, din considerentele antemenționate apreciem că, raportat la specificul fiecăreia dintre cele două forme de organizare și desfășurare a activității, normele legale în vigoare sunt juste și echilibrate, iar propunerea privind eliminarea documentelor justificative pentru cheltuielile de transport și cazare efectuate de către operatorii economici nu poate fi preluată.

Cu stimă,

Iulian ARDELE

Director gener