

Tratamentul contabil și fiscal privind cheltuielile de deplasare

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The article shows an accounting and tax approach to the domestic and foreign travel expenses, in accordance with the current provisions of the Fiscal Code and with the regulations in the accounting field. Law No. 72/2022 for cancelling fiscal obligations and for amending normative acts brings a series of novelties with regard to the tax regime of the daily allowance paid during the travel/secondment. Starting with May 2022, the amounts that may be granted to the employees as non-taxable daily allowances which are not subject to social contributions shall have to be calculated according to two different ceilings, as opposed to a single one, provided until the entering into force of Law No. 72/2022. Thus, besides the level provided in the Government Decision No. 714/2018, for the daily allowances in the public system, the employers should also have in view, for the employees, depending on the situation of each person sent in the business trip/secondment, a limit of three gross salaries corresponding to his/her respective workplace, and for the directors, a limit of three remunerations provided in the legal report. Law No. 72/2022 standardizes the tax treatment of the daily allowances, placing all three types of travel allowances, secondment, delegation and mobility, on the same fiscal level.

Key terms: delegation, secondment/transnational secondment, daily allowance, tax amnesty, Law No. 72/2022

Termeni-cheie: delegare, detașare/detașare transnațională, diurnă, amnistie fiscală, Legea nr. 72/2022

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Lucian Cernușca, *Tratamentul contabil și fiscal privind cheltuielile de deplasare*, *CECCAR Business Review*, Nº 9/2022, pp. 44-54, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.09.05>

Pe perioada delegării/detașării în altă localitate și în cazul deplasării în interesul serviciului, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare și la o indemnizație de delegare/detașare, în condițiile prevăzute de reglementările legale în vigoare sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Începând cu data de 1 ianuarie 2019, 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 reglementate prin Hotărârea Guvernului nr. 714/2018.

Persoana delegată într-o localitate situată la o distanță cuprinsă între 5 și 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă	Persoana delegată într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru
Beneficiază de o indemnizație de delegare în cuantum de 20 lei/zi.	Beneficiază de o alocație zilnică de delegare compusă din:

Persoana delegată într-o localitate situată la o distanță cuprinsă între 5 și 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă	Persoana delegată într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru
	<ul style="list-style-type: none">o indemnizație de delegare în cuantum de 20 lei/zi;o alocație de cazare în cuantum de 230 lei/zi, în limita căreia se acoperă cheltuielile de cazare (cu aprobarea ordonatorului de credite, în cazuri temeinic justificate, alocația de cazare poate fi majorată cu până la 50%).

Sursa: Art. 1 alin. (1)-(3) din anexa la HG nr. 714/2018.

Indemnizația de delegare sau alocația zilnică de delegare, după caz, se acordă fără prezentarea de documente justificative, cu excepția cazului în care ordonatorul de credite aprobă pentru situații temeinic justificate majorarea alocației de cazare cu până la 50%, adică până la cuantumul de 345 lei.

Drepturile acordate personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului se acordă indiferent de funcția pe care o îndeplinește acesta și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.

În ceea ce privește decontarea cheltuielilor de deplasare, art. 6 alin. (1) din anexa la HG nr. 714/2018 prevede că „personalul autorităților și instituțiilor publice, delegat sau detașat în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă, are dreptul la decontarea cheltuielilor de transport dus-întors, după cum urmează:

- la călătoria cu avionul, pe orice distanță, clasa economică sau cursă low-cost, cu aprobarea prealabilă a conducătorului autorității sau instituției publice;
- la călătoria cu orice fel de tren, după tariful clasei a II-a, pe distanțe de până la 300 km, și după tariful clasei I, pe distanțe mai mari de 300 km;
- la călătoria cu navele de călători, după tariful clasei I;
- la călătoria cu mijloace de transport auto și transport în comun;
- la călătoria cu mijloace de transport auto ale autorităților sau instituțiilor publice, dacă acestea au asemenea posibilități, cu încadrarea în consumurile lunare de combustibil, stabilite potrivit legii;
- la călătoria cu autoturismul aflat în proprietatea sau folosința angajatului”.

În mediul privat nu există obligația de a respecta prevederile HG nr. 714/2018, singura legătură cu aceasta fiind raportarea la valoarea indemnizației de delegare sau a alocației zilnice de delegare prevăzute pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, așa cum se va vedea din cele prezentate în continuare.

Indemnizație de delegare, denumită și **diurnă**, reprezintă o sumă de bani care se acordă pe zi calendaristică personalului pe perioada delegării atât pentru deplasările interne, cât și pentru cele externe, într-un cuantum stabilit expres de lege, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

În timp ce indemnizația de delegare internă este reglementată prin HG nr. 714/2018 și stabilită la 20 lei/zi, cea de delegare externă este reglementată prin Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, fiind stabilită în euro sau dolari americani, diferențiată pe două categorii și acordată la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea.

Începând cu veniturile aferente lunii mai 2022, pentru regimul fiscal al cheltuielilor cu indemnizația de deplasare în țară și/sau în străinătate se aplică noi reglementări, introduse prin Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, care uniformizează tratamentul fiscal al acestei indemnizații, indiferent că este vorba despre cea de delegare, de detașare, de detașare transnațională sau de mobilitate.

■ Delegarea

Aceasta reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, potrivit art. 43 din Codul muncii. Conform art. 44 alin. (1) din acest act normativ, delegarea 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. Alin. (2) al aceluiași articol stipulează că „salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil”.

■ Detașarea

Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului, așa cum prevede art. 45 din Codul muncii. Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an. Prin excepție, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din șase în șase luni, potrivit art. 46 alin. (1) și (2) din Codul muncii.

Alin. (4) al aceluiași articol stipulează că „salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil”.

■ Detașarea transnațională

Regulile legate de detașarea în cadrul prestării de servicii transnaționale le regăsim în cuprinsul Legii nr. 16/2017, cu modificările și completările ulterioare.

Detașarea transnațională a salariaților are în vedere situațiile în care un angajator stabilit într-un stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene încredințează în conformitate cu legislația aplicabilă o misiune specifică salariaților săi care trebuie executată într-un alt stat membru, fiind prevăzut că, odată ce misiunea a fost îndeplinită, salariații își reiau activitatea în cadrul entității cu care au încheiat contractul individual de muncă. Astfel, sunt vizate următoarele situații (<https://www.inspectiamuncii.ro/>):

- detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între ea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;
- detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;
- punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilă sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, ori pe

teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

Angajatorul stabilit pe teritoriul României trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine pentru a putea trimite în statele membre ale UE sau pe teritoriul Confederației Elvețiene salariații săi în calitate de lucrători detașați (<https://www.inspectiamuncii.ro/>).

Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale definește indemnizația specifică detașării transnaționale ca fiind „indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

■ Indemnizația de mobilitate

În contractul individual de muncă este bine să fie specificat dacă locul de muncă este fix (cu indicarea adresei) sau mobil, caz în care se va prevedea o clauză de mobilitate prin care părțile stabilesc că, în considerarea specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă. În acest caz, salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură. Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractul individual de muncă, potrivit art. 25 alin. (1) și (2) din Codul muncii.

Începând cu luna mai 2022, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, sumele care pot fi acordate salariaților ca diurne neimpozabile și nesupuse plății contribuțiilor sociale trebuie calculate în funcție de două plafoane diferite, față de unul singur, prevăzut înainte de apariția Legii nr. 72/2022. Astfel, se introduce un nou plafon pentru diurnele netaxabile după cum urmează:

Pentru salariați	Pentru administratori
<p>Plafon de trei salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.</p> $P = (3S/Nzl) \times Nz d$ <p>unde: S = salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat; Nzl = numărul de zile lucrătoare din luna respectivă; Nzd = numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate.</p>	<p>Plafon de trei remunerații prevăzute în raportul juridic.</p> $P = (3R/Nzl) \times Nz d$ <p>unde: R = remunerația prevăzută în raportul juridic; Nzl = numărul de zile lucrătoare din luna respectivă; Nzd = numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate.</p>

Astfel, pentru **salariați**, sumele care nu intră în baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale sunt cele care se încadrează în următoarele plafoane:

- în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a trei salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat de salariatul care primește indemnizația;

- 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 limita a trei salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat de salariatul care primește diurna.

Pentru **administratori**, sumele care nu intră în baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale sunt cele care se încadrează în următoarele plafoane:

- în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a trei remunerații prevăzute în raportul juridic;
- 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 limita a trei remunerații prevăzute în raportul juridic.

Plafonul aferent valorii a trei salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat/remunerații prevăzute în raportul juridic se calculează prin raportarea celor trei salarii/remunerații la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul este multiplicat cu numărul de zile din perioada deplasării.

Noutatea introdusă prin Legea nr. 72/2022 constă în analiza pentru început a plafonului de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, iar ulterior, în analiza plafonului de maximum trei salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat de salariatul care primește diurna, respectiv trei remunerații prevăzute în raportul juridic pentru administrator, aferente zilelor de detașare/delegare, iar diurna neimpozabilă este cea mai mică dintre aceste valori. După analiza celor două plafoane, suma care poate fi acordată salariatului/administratorului ca diurnă netaxabilă din punctul de vedere al impozitului pe venit și al contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii (CAS și CASS) este cea mai mică dintre cele două, suma acordată efectiv fiind plafonul neimpozabil.

Art. I alin. (1) și (3) din Legea nr. 72/2022 pune la dispoziția agenților economici o soluție pentru indemnizațiile de delegare/detașare transnaționale reîncadrate de ANAF din venituri netaxabile în venituri salariale pentru care se datorează impozit pe venit și contribuții sociale, perioada acoperită fiind 1 iulie 2015 – 3 aprilie 2022. Efectele acestei amnistii constau în faptul că:

- se anulează diferențele 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, primite pe perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări, de către angajați ai angajatorilor români care și-au desfășurat activitate pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și 3 aprilie 2022, și neachitate;
- diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reîncadrării sumelor prevăzute mai sus, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și 3 aprilie 2022, stinse prin orice modalitate prevăzută de Codul de procedură fiscală, se restituie contribuabililor.

Amnistia fiscală prevăzută de Legea nr. 72/2022 se aplică tuturor agenților economici, dar în principal transportatorilor rutieri internaționali, prestatorilor de servicii de construcții, agenților de muncă temporari care recrutează și pun la dispoziție persoane unor firme din străinătate și altor companii care au trimis salariați în străinătate și ulterior s-au trezit cu diurne reclasificate de fisc în venituri salariale pentru care se datorează taxe.

Dacă salariatul a prestat ore de muncă în delegație/detașare și în zilele de sâmbătă și duminică, situația se tratează astfel:

Din pontaj rezultă că salariatul a prestat ore de muncă în perioada delegării/detașării și în zilele de sâmbătă și duminică (cu precizarea că acesta constituie timp de lucru în sensul prevăzut de art. 111 din Codul muncii).	Din pontaj rezultă că salariatul a prestat ore de muncă în perioada delegării/detașării și în zilele de sâmbătă și duminică.
Salariatul beneficiază de: <ul style="list-style-type: none"> • diurnă pentru zilele de sâmbătă și duminică; • două zile libere stabilite în perioada următoare revenirii din delegație/detașare; • spor de sfârșit de săptămână. 	Salariatul beneficiază de diurnă pentru zilele de sâmbătă și duminică.

În ceea ce privește cursul de schimb valutar la care se calculează diurna, în conformitate cu prevederile pct. 306 alin. (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, 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”. În manualul de politici contabile, societatea optează pentru unul dintre cele două cursuri, iar diferențele de curs valutar dintre avansul de trezorerie acordat de societate la cursul de schimb valutar comunicat de BNR din data acordării lui și cheltuielile înregistrate la cursul de schimb valutar de la data decontului sau de la data efectuării operațiunii se înregistrează în contabilitate sub forma cheltuielilor sau a veniturilor din diferențe de curs valutar.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, cel mai important document justificativ pentru cheltuielile aferente deplasărilor interne îl reprezintă ordinul de deplasare (delegație). În ce privește deplasările externe, ca documente justificative sunt necesare atât decontul de cheltuieli (pentru deplasări externe), cât și decontul de cheltuieli valutare (transporturi internaționale). În situația în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efectuate depășesc avansul primit, diferența de plătit către titularul de avans se achită din casierie pe baza dispoziției de plată către casierie. În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efectuate sunt inferioare avansului primit, diferența de restituit de către titularul de avans se plătește efectiv în casierie pe bază de dispoziție de încasare către casierie.

Exemplul 1

În luna septembrie 2022, societatea X, din Timișoara, trimite în delegație doi angajați în interes de serviciu. Aceasta îi acordă un avans de trezorerie în numerar salariatului A în sumă de 1.600 lei în vederea deplasării la București și un avans de trezorerie în numerar salariatului B în sumă de 900 euro în vederea deplasării la Roma, conform ordinului de deplasare (delegație), dispoziției de plată către casierie și registrului de casă. În luna septembrie, salariul de bază al angajatului A este de 3.500 lei, iar al angajatului B, de 2.550 lei.

La revenirea din delegație, angajatul A depune la departamentul de contabilitate decontul de cheltuieli, în care sunt evidențiate următoarele:

- cheltuieli de transport cu autoturismul proprietate personală: 579 lei + 19% TVA;
- alocație de cazare la un hotel din București pe toată perioada deplasării: 600 lei + 5% TVA;
- indemnizație de delegare: 240 lei (80 lei/zi x 3 zile).

Extras din ordinul de deplasare:

- data plecării la București: 08.09.2022;
- data sosirii din deplasare: 11.09.2022;

- ora plecării la București: 08:00;
- ora sosirii din deplasare: 18:00.

La revenirea din delegație, angajatul B depune la departamentul de contabilitate decontul de cheltuieli, în care sunt evidențiate următoarele:

- alocație de cazare la un hotel din Roma pe toată perioada deplasării: 350 euro (70 euro/zi x 5 zile);
- indemnizație de delegare: 450 euro (90 euro/zi x 5 zile).

Pentru efectuarea deplasării, societatea achiziționează la data de 12.09.2022 bilete de avion Timișoara-Roma și retur în valoare de 250 euro.

Cursul de schimb valutar a evoluat astfel:

- lei/euro -

La data achiziției biletelor de avion	La data acordării avansului	La data depunerii decontului de cheltuieli
4,835	4,84	4,85

Extras din ordinul de deplasare:

- data plecării la Roma: 15.09.2022;
- data sosirii din deplasare: 20.09.2022;
- ora plecării la Roma: 8.00;
- ora sosirii din deplasare: 8.00.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil privind cheltuielile de delegare pentru cei doi salariați trimiși în interes de serviciu, precum și tratamentul fiscal privind diurna.

Tratamentul contabil se prezintă după cum urmează:

✓ **Angajatul A**

– Acordarea avansului la plecarea în delegație, pe baza dispoziției de plată în lei:

1.600 lei	542.01	=	5311	1.600 lei
	„Avansuri de trezorerie”		„Casa în lei”	

– Justificarea avansului de trezorerie acordat conform ordinului de deplasare (delegație), documentelor justificative pentru combustibil (579 lei + 110 lei TVA), diurnă (240 lei) și cazare (600 lei + 30 lei TVA):

<u>1.559 lei</u>	%	=	542.01	1.559 lei
840 lei	625		„Avansuri de trezorerie”	
	„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”			
579 lei	6022			
	„Cheltuieli privind combustibilii”			
140 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Restituirea de către salariat a avansului neutilizat, în sumă de 41 lei (1.600 lei – 1.559 lei), la întoarcerea din delegație, pe baza dispoziției de încasare în lei:

41 lei	5311	=	542.01	41 lei
	„Casa în lei”		„Avansuri de trezorerie”	

✓ **Angajatul B**

– Achiziția biletelor de avion de către societate:

1.208,75 lei 625 = 401 1.208,75 lei
 „Cheltuieli cu deplasări,
 detașări și transferări” „Furnizori” (250 euro)

– Achitarea datoriei față de furnizor:

1.208,75 lei 401 = 5124 1.208,75 lei
 „Furnizori” „Conturi la bănci în valută” (250 euro)

– Acordarea avansului la plecarea în delegație, pe baza dispoziției de plată în valută:

4.356 lei 542.02 = 5314 4.356 lei
 „Avansuri de trezorerie” „Casa în valută” (900 euro)

– Justificarea avansului de trezorerie acordat pentru cheltuielile de deplasare conform decontului depus:

• Cazarea la un hotel din Roma = 70 euro/zi x 5 zile x 4,84 lei/euro = 1.694 lei

1.694 lei 625 = 542.02 1.694 lei
 „Cheltuieli cu deplasări,
 detașări și transferări” „Avansuri de trezorerie” (350 euro)

• Diurna = 90 euro/zi x 5 zile x 4,84 lei/euro = 2.178 lei

2.178 lei 625 = 542.02 2.178 lei
 „Cheltuieli cu deplasări,
 detașări și transferări” „Avansuri de trezorerie” (450 euro)

– Restituirea de către salariat a avansului neutilizat, în sumă de 100 euro (900 euro – 350 euro – 450 euro), la întoarcerea din delegație, pe baza dispoziției de încasare în valută:

485 lei 5314 = 542.02 485 lei
 „Casa în valută” „Avansuri de trezorerie” (100 euro)

– Înregistrarea diferențelor de curs valutar favorabile (900 euro x (4,85 lei/euro – 4,84 lei/euro)):

9 lei 542.02 = 7651 9 lei
 „Avansuri de trezorerie” „Diferențe favorabile
 de curs valutar legate
 de elementele monetare
 exprimate în valută”

Tratamentul fiscal privind diurna acordată celor doi angajați pe perioada deplasării se prezintă astfel:

Angajat A	
Plafon 1	Plafon 2
Plafon neimpozabil = 20 lei/zi x 2,5 x 3 zile = 150 lei	Plafon neimpozabil = [(3.500 lei/lună x 3 salarii)/ 22 zile lucrătoare] x 3 zile de deplasare = 1.431,81 lei
Suma acordată = 80 lei/zi x 3 zile = 240 lei	Venit posibil neimpozabil conform plafonului 1 = 150 lei
Venit impozabil = 240 lei – 150 lei = 90 lei	Venit impozabil = 0 lei (150 lei < 1.431,81 lei)
Venit posibil neimpozabil = 150 lei	
Total diurnă neimpozabilă = 150 lei	
Total diurnă impozabilă = 90 lei	

Angajat B	
Plafon 1	Plafon 2
Plafon neimpozabil = 35 euro/zi x 2,5 x 5 zile = 437,5 euro	Plafon neimpozabil = [(2.550 lei/lună x 3 salarii)/ 22 zile lucrătoare] x 5 zile de deplasare = 1.738,63 lei
Suma acordată = (90 euro/zi x 5 zile) x 4,84 lei/euro = 2.178 lei	Venit posibil neimpozabil conform plafonului 1 = 2.117,5 lei
Venit impozabil = 450 euro – 437,5 euro = 12,5 euro (60,5 lei)	Venit impozabil = 2.117,5 lei – 1.738,63 lei = 378,87 lei
Venit posibil neimpozabil = 437,5 euro x 4,84 lei/euro = 2.117,5 lei	
Total diurnă neimpozabilă = 2.117,5 lei	
Total diurnă impozabilă = 60,5 lei + 378,87 lei = 439,37 lei	

Exemplul 2

În luna septembrie 2022, administratorul unei societăți din Oradea este trimis în delegație la București pentru 4 zile, primind un avans de trezorerie în numerar în sumă de 2.000 lei.

La revenirea din delegație, administratorul depune la departamentul de contabilitate decontul de cheltuieli, în care sunt evidențiate următoarele:

- cheltuieli de transport cu trenul dus-întors: 1.000 lei;
- alocație de cazare la un hotel din București pe toată perioada deplasării: 640 lei + 5% TVA;
- indemnizație de delegare: 320 lei (80 lei/zi x 4 zile).

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil privind cheltuielile de delegare pentru administratorul trimis în delegație, precum și tratamentul fiscal privind diurna în două cazuri: 1. administratorul nu are stabilită o remunerație în contractul de administrare; 2. administratorul are stabilită o remunerație de 1.200 lei în contractul de administrare.

Tratamentul contabil se prezintă după cum urmează:

– Acordarea avansului la plecarea în delegație, pe baza dispoziției de plată în lei:

2.000 lei	542	=	5311	2.000 lei
	„Avansuri de trezorerie”		„Casa în lei”	

– Justificarea avansului de trezorerie acordat pentru cheltuielile de deplasare, conform decontului depus:

- Cazarea la un hotel din București = 640 lei + 32 lei TVA = 672 lei

672 lei	%	=	542	672 lei
840 lei	625		„Avansuri de trezorerie”	
	„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”			
32 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

- Transportul cu trenul dus-întors: 1.000 lei

1.000 lei	625	=	542	1.000 lei
	„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”		„Avansuri de trezorerie”	

- Diurna: 320 lei

320 lei	625	=	542	320 lei
	„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”		„Avansuri de trezorerie”	

– Restituirea de către administrator a avansului neutilizat, în sumă de 41 lei (2.000 lei – 1.000 lei – 672 lei – 320 lei), la întoarcerea din delegație, pe baza dispoziției de încasare în lei:

8 lei	5311	=	542	8 lei
	„Casa în lei”		„Avansuri de trezorerie”	

Tratamentul fiscal privind diurna acordată administratorului pe perioada deplasării în cele două cazuri se prezintă după cum urmează:

Cazul 1	
Plafon 1	Plafon 2
Plafon neimpozabil = 20 lei/zi x 2,5 x 4 zile = 200 lei Suma acordată = 80 lei/zi x 4 zile = 320 lei Venit impozabil = 320 lei – 200 lei = 120 lei Venit posibil neimpozabil = 200 lei	Plafon neimpozabil = [(0 lei/lună x 3 remunerații)/ 22 zile lucrătoare] x 4 zile de deplasare = 0 lei Venit posibil neimpozabil conform plafonului 1 = 200 lei Venit impozabil = 200 lei – 0 lei = 200 lei
Total diurnă neimpozabilă = 0 lei Total diurnă impozabilă = 320 lei	
Cazul 2	
Plafon 1	Plafon 2
Plafon neimpozabil = 20 lei/zi x 2,5 x 4 zile = 200 lei Suma acordată = 80 lei/zi x 4 zile = 320 lei Venit impozabil = 320 lei – 200 lei = 120 lei Venit posibil neimpozabil = 200 lei	Plafon neimpozabil = [(1.200 lei/lună x 3 remunerații)/ 22 zile lucrătoare] x 4 zile de deplasare = 654,54 lei Venit posibil neimpozabil conform plafonului 1 = 200 lei Venit impozabil = 0 lei (200 lei < 654,54 lei)
Total diurnă neimpozabilă = 200 lei Total diurnă impozabilă = 120 lei	

Exemplul 3

În luna septembrie 2022, salariatul unei societăți din România este trimis în delegație în Republica Moldova pentru 3 zile și în Croația pentru 4 zile. Angajatul are un salariu de bază de 5.000 lei. Diurna acordată pentru deplasarea în Republica Moldova este de 90 USD/zi, iar cea pentru deplasarea în Croația este de 90 euro/zi. În conformitate cu HG nr. 518/1995, diurna maximă pentru Republica Moldova este de 38 USD/zi, iar pentru Croația, de 32 euro/zi. La data acordării avansului pentru deplasarea în Republica Moldova, cursul de schimb valutar este de 4,96 lei/USD, iar la data acordării avansului pentru deplasarea în Croația, cursul de schimb valutar este de 4,95 lei/euro.

Ne propunem să prezentăm tratamentul fiscal privind diurna acordată angajatului pe perioada delegării în Republica Moldova și Croația.

Tratamentul fiscal privind diurna acordată angajatului pe perioada deplasării se prezintă astfel:

Plafon 1	Plafon 2
<p>• Republica Moldova</p> <p>Plafon neimpozabil = (38 USD/zi x 2,5 x 3 zile) x 4,96 lei/USD = 1.413,6 lei</p> <p>Suma acordată = (90 USD/zi x 3 zile) x 4,96 lei/USD = 1.339,2 lei</p> <p>Venit impozabil = 0 lei (1.339,2 lei < 1.413,6 lei)</p> <p>Venit posibil neimpozabil = 1.339,2 lei</p>	<p>Plafon neimpozabil = [(5.000 lei/lună x 3 salarii) / 22 zile lucrătoare] x 7 zile de deplasare = 4.772,72 lei</p> <p>Venit posibil neimpozabil conform plafonului 1 = 1.339,2 lei + 1.584 lei = 2.923,2 lei</p> <p>Venit impozabil = 0 lei (2.923,2 lei < 4.772,72 lei)</p>
<p>• Croația</p> <p>Plafon neimpozabil = (32 euro/zi x 2,5 x 4 zile) x 4,95 lei/euro = 1.584 lei</p> <p>Suma acordată = (90 euro/zi x 4 zile) x 4,95 lei/euro = 1.782 lei</p> <p>Venit impozabil = 1.782 lei – 1.584 lei = 198 lei</p> <p>Venit posibil neimpozabil = 1.584 lei</p>	
<p>Total diurnă neimpozabilă = 1.339,2 lei + 1.584 lei = 2.923,2 lei</p> <p>Total diurnă impozabilă = 198 lei</p>	

Bibliografie

- Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, publicată în Monitorul Oficial nr. 154/19.07.1995, cu modificările și completările ulterioare.
- Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
- Hotărârea 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, publicată în Monitorul Oficial nr. 797/18.09.2018.
- Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată în Monitorul Oficial nr. 345/18.05.2011, cu modificările și completările ulterioare.
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
- Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în Monitorul Oficial nr. 736/13.08.2020.
- Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 315/31.03.2022.
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910/09.12.2015.
- <https://www.inspectiamuncii.ro/>