

NEWSLETTER NR. 31

20 AUG 2019

Aspecte fiscale privind
autoturismele care nu sunt
utilizate exclusiv în scopul
activității economice

ELABORAT DE GHEORGHE STREȘNA
LAURENȚIU STANCIU



Societățile a căror activitate implică utilizarea unui parc de autovehicule trebuie să acorde o atenție sporită în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil referitor la *impozitul pe profit, TVA, impozitul pe venit și contribuțiile sociale*. În cazul în care autoturismele sunt utilizate atât în scopul activității economice, dar și în scop personal, persoanele impozabile trebuie să țină cont de toate implicațiile și să întocmească toate documentele justificative necesare, astfel există un risc ridicat ca autoritățile fiscale să stabilească taxe suplimentare, inclusiv majorări de întârziere. În acest material ne vom referi la aspectele fiscale referitoare la autoturismele care **NU sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**.

Impozit pe profit

Conform art. 25, alin. (3), lit. l) din Codul fiscal, cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care **NU sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului sunt **deductibile în limita a 50%**. Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează **după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată**, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Prin urmare, mai întâi se aplică deducere limitată asupra TVA și apoi se aplică limitarea de 50% asupra cheltuielii totale care include și partea din valoarea TVA nedeductibile.

În normele metodologice se precizează că în cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: *impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, **partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată**, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing*.

În cazul cheltuielilor reprezentând **diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing**, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente. Prin urmare, la diferențele de curs aferente contractelor de leasing se va ține o evidență pe fiecare contract în parte și se va aplica limitare de 50% doar pentru pierderea din diferența de curs.

În cazul în care societatea oferă posibilitatea ca angajații să se deplaseze cu autoturismele deținute în proprietatea sau în folosință pe **ruta dus-întors de la locul de muncă până la locuința acestora**, atunci se consideră că autoturismul este utilizat și în scop personal, astfel că trebuie aplicată **limitarea deducerii cheltuielilor la 50%**. Prin urmare, este suficient ca doar ocazional autoturismul să fie utilizat în scop personal pentru ca organele fiscale să poată reîncadra deducerea integrală la deducerea în limita a 50%. În cazul în care distanțele parcurse în interes personal sunt foarte mici în comparație cu cele folosite în scopul activității economice, atunci este recomandat să se întocmească foi de parcurs pentru toți km parcurși, iar cheltuielile se vor deduce proporțional în funcție de km utilizați pe fiecare categorie în parte.

Partea din cheltuielile (*dreptul de utilizare autoturism, combustibil, reparații, asigurare etc.*) utilizate în scopul personal vor fi asimilate avantajelor impozabile de natură salarială.

Atenție! În cazul în care societatea optează pentru deducerea cheltuielilor în limita procentului de 50%, atunci persoanele impozabile **NU au obligația de a întocmi foile de parcurs** pentru autoturismele utilizate.

Cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate sunt **integral deductibile** pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*
- *vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*
- *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*
- *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;*
- *vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

Pentru aceste situații în care legea prevede deducerea integrală a cheltuielilor cu mașinile, societățile sunt **obligate să întocmească foi de parcurs** – condiție esențială precizată de legislație. Prin urmare, trebuie acordată o atenție sporită asupra elementelor care sunt incluse în foile de parcurs. De cele mai multe ori, societățile nu respectă cerințele minimale impuse de legislația fiscală. Foile de parcurs trebuie să cuprindă **obligatoriu următoarele informații**:

- *categoria de vehicul utilizat;*
- *scopul și locul deplasării;*
- *kilometrii parcurși;*
- *norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

Atenție! Utilizarea autoturismelor pe distanța de la locul de reședință la locul de muncă și în sens invers se consideră că este efectuată în scopul activității economice DOAR dacă există **dificultăți** evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate (*ex. orarul, nu există mijloace de transport*).

Tip utilizare	Deducere cheltuială	Explicații
Utilizarea exclusiv în scopul activității economice (<i>inclusiv transportul angajaților la și de la locul de muncă dacă există dificultăți</i>)	Deducerea integrală a TVA	Obligația de a întocmi foi de parcurs prin care să se justifice că autoturismul a fost utilizat integral în scopul activității economice
Utilizarea exclusiv pentru activități exceptate (<i>servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, agenții de vânzări și de achiziții etc.</i>)	Deducerea integrală a TVA	Obligația de a întocmi foi de parcurs prin care să se justifice că autoturismul a fost utilizat integral în scopul activității economice

<p>Utilizarea autoturismului pentru activitatea economică și în interes personal (inclusiv distanța dintre locul de muncă și locul de reședință dacă NU există dificultăți)</p>	<p>Deducerea se va face în limita a 50%</p>	<p>Nu este necesară întocmirea foilor de parcurs. În cazul în care societatea este plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor sau specific, atunci foile de parcurs sunt necesare pentru stabilirea avantajului în natură impozabil la nivelul salariatului. Există un proiect de ordin privind modificarea acestor prevederi, astfel încât indiferent de ce impozit aplică societatea valoarea avantajului să nu fie impozabilă la nivelul salariatului.</p>
<p>Utilizarea autoturismului pentru activități economice și doar ocazional în interes personal</p>	<p>Se va deduce TVA proporțional în funcție de numărul de km utilizați în scopul activității economice raportat la numărul total de km parcurși. Entitatea poate opta și pentru 50%.</p>	<p>Se va întocmi obligatoriu foile de parcurs din care să reiasă km utilizați în scopul activității economice și cei utilizați în scop personal. Utilizarea autoturismului și cheltuielile directe atribuibile autoturismului (<i>combustibil, reparații, asigurări etc.</i>) proporțional cu numărul de km utilizați în scop personal reprezintă avantaj de natură salarială impozabil la nivelul salariatului/administratorului.</p>
<p>Utilizarea autoturismului doar în interes personal</p>	<p>Nu există drept de deducere</p>	<p>Nu este necesară întocmirea foilor de parcurs. Utilizarea autoturismului (1,7% x valoarea de intrare sau valoarea chiriei) și cheltuielile direct înregistrate atribuibile autoturismul reprezintă avantaje de natură salarială impozabile.</p>

În ceea ce privește **cheltuielile privind amortizarea**, pentru acestea **NU se aplică limitarea deductibilității la 50%** dacă NU sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice. Conform art. 28, alin. (14) din Codul fiscal, cheltuielile cu amortizarea aferentă mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune

de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1 sunt **deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună**. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică amortizarea și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice. **Sunt exceptate** situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*
- *vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;*
- *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*
- *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.*

Atenție! Dacă autoturismul nu se încadrează la excepțiile menționate mai sus, însă este utilizat **exclusiv în scopul activității economice** în baza foilor de parcurs, deductibilitatea cheltuielii cu amortizarea tot **este limitată la 1.500 lei/lună**. Dacă presupunem că se alege durata de amortizare maximă și anume 6 ani, atunci rezultă că limitarea se aplică autoturismelor al căror cost de achiziție depășește valoarea de 108.000 lei.

De asemenea, la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor de transport din categoria M1, **valoarea rămasă neamortizată este deductibilă** în limita a 1.500 lei înmulțită cu numărul de luni rămase de amortizat din durata normală de funcționare stabilită de contribuabil potrivit *Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe*. Prin urmare, indiferent că autoturismul se vinde, se casează sau suferă o daună totală, societatea își va putea deduce limitat cheltuiala cu valoarea rămasă neamortizată.

Exemplu 1

Societatea Accounting Leader (plătitoare de impozit pe profit) a achiziționat un autoturism pe care NU îl utilizează integral în scopul activității economice și pentru care nu întocmește foi de parcurs. În luna iulie a achiziționat combustibil în valoare de 600 lei plus TVA (114 lei) și a realizat reparații în cuantum de 400 lei plus TVA (76 lei) în baza unor facturi.

Care este valoarea cheltuielilor nedeductibile aferente lunii iulie?

Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul și serviciile de reparație aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice se face astfel:

- cheltuieli privind combustibilul și serviciile de reparație - 600 lei + 400 lei = 1.000 lei;
- partea de TVA nedeductibilă - $(114 \text{ lei} + 76 \text{ lei}) / 2 = 95 \text{ lei}$;
- baza de calcul a cheltuielilor privind combustibilul și reparațiile - 1.095 lei (1.000 lei + 95 lei);
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilul și reparațiile - $1.095 \times 50\% = 547,5 \text{ lei}$.

Exemplu 2

Societatea Accounting Leader (plătitoare de impozit pe profit) a achiziționat două autoturisme în baza unor contracte de leasing financiar pe care NU le utilizează integral în scopul activității economice și pentru care nu întocmește foi de parcurs. În perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2019 s-au înregistrat următoarele diferențe de curs valutar:

- Contract leasing nr. 01 – Venituri din diferențe de curs – 400 lei și cheltuieli din diferențe de curs – 600 lei;
- Contract de leasing nr. 02 – Venituri din diferențe de curs – 500 lei – cheltuieli din diferențe de curs – 300 lei;

Care este valoarea cheltuielilor nedeductibile pentru primele 2 trimestre?

Deductibilitatea în limita a 50% pentru cheltuielile din diferențele de curs valutar se aplică pe fiecare contract de leasing în parte și doar dacă cheltuiala din diferențele de curs valutar este mai mare decât venitul din diferențele de curs valutar. Prin urmare, societatea va aplica limitarea deducerii doar pentru contractul de leasing nr. 01 – $50\% \times (600 \text{ lei} - 400 \text{ lei}) = 100 \text{ lei}$.

Exemplu 3

Societatea Accounting Leader (plătitoare de impozit pe profit) a achiziționat în iunie 2018 un autoturism în valoare de 360.000 lei pe care NU îl utilizează integral în scopul activității economice și pentru care nu întocmește foi de parcurs, iar la începutul lunii iulie 2019 vinde autoturismul la un preț de vânzare de 200.000 lei. Durata de amortizare stabilită conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe este de 6 ani, iar durata este recunoscută și din punct de vedere contabil. Autoturismul nu se încadrează la nicio excepție prevăzută de Codul fiscal.

Care este valoarea cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea și valoarea rămasă?

- **Amortizarea contabilă** = $360.000 / (6 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}) = 5.000 \text{ lei/lună}$;
- **Amortizarea fiscală** = 1.500 lei/lună;
- **Cheltuiala cu amortizarea nedeductibilă** pentru perioada iulie 2018 – iunie 2019 = $12 \text{ luni} \times (5.000 \text{ lei} - 1.500 \text{ lei}) = 42.000 \text{ lei}$;
- Veniturile din vânzarea autoturismului – 200.000 lei sunt impozabile, deoarece nu sunt prevăzute expres la art. 23 din Codul fiscal ca fiind neimpozabile;
- Valoarea contabilă rămasă neamortizată = $360.000 \text{ lei} - 12 \times 5.000 \text{ lei} = 300.000 \text{ lei}$;
- **Valoare rămasă neamortizată deductibilă fiscal** = $60 \text{ luni} \times 1.500 \text{ lei} = 90.000 \text{ lei}$.

În declarația 101 se vor trece sumele reprezentând amortizarea fiscală și valoarea fiscală rămasă neamortizată (90.000 lei) la rândul 11, iar amortizarea contabilă și valoarea contabilă rămasă neamortizată, în cazul scăderii din gestiune a mijloacelor fixe la rândul 28.

În concluzie, în cazul în se aplică deducerea limitată (50%), persoana impozabilă nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului, astfel că nu va trebui să întocmească foi de parcurs. În situația în care vehiculul este utilizat foarte puțin în interes personal și aproape integral în scop economic, atunci este recomandat să se întocmească foi de parcurs, astfel încât procentul de deducere să fie mai mare, însă cheltuielile aferente utilizării autoturismului în interes personal vor reprezenta avantaje de natură salarială impozabile.

Taxa pe valoare adăugată

În conformitate cu prevederile art. 298, alin. (1) din Codul fiscal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, **achiziției intracomunitare**, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele **NU sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**. Restricția nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

Prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care **nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul**.

Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: *deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto*. Vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există **dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate**, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile.

Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare **uz personal**. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților este considerat uz personal al vehiculului dacă **NU există dificultăți evidente** în folosirea altor mijloace de transport adecvate. Prin urmare, dacă există alternativă privind utilizarea altor mijloace de transport pentru transportul la și de la locul de muncă al angajaților, atunci se consideră că autoturismul este utilizat în scop personal.

În cazul în care vehiculul este utilizat **ocazional sau de o manieră continuă** și pentru uzul personal (ex. *distanța de la locul de domiciliu/reședință la locul de muncă*

dacă există alternative viabile, distanța către locații de vacanță, distanțele parcurse pentru realizare de activități care nu au legătură cu activitatea societății), atunci se consideră că vehiculul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice și **se aplică limitarea de 50 % aferentă valorii TVA** aferentă achizițiilor realizate.

În situația în care vehiculul este utilizat **DOAR în interes personal**, atunci conform art. 297, alin. (4) din Codul fiscal, persoană impozabilă **NU are dreptul să deducă valoarea TVA**, deoarece NU generează operațiuni pentru care are drept de deducere. În cazul în care a fost dedusă TVA integral sau în limita a 50% și autoturismul este utilizat 100% doar în scop personal, atunci intervine obligația ajustării TVA aferentă bunurilor de capital dacă acestea sunt folosite pentru alte scopuri decât activitățile economice. Pentru a se putea aplica **deducerea limitată la 50%** este necesar ca vehiculul să fie utilizat și în scopul activităților economice ale persoanei impozabile.

Prin urmare, dacă vehiculul este utilizat atât pentru **activitatea economică, cât și pentru uz personal**, se limitează la **50% dreptul de deducere** a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs.

Scopul	Drept de deducere TVA	Explicații
Servicii exceptate: servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, agenții de vânzări și de achiziții, transportul de persoane cu plată, servicii cu plată, închiriere sau contract de leasing, utilizate ca mărfuri în scop comercial	Persoana impozabilă are drept de deducere 100%	Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: <i>obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.</i>
Utilizarea vehiculului exclusiv în scopul activității economice	Persoana impozabilă are drept de deducere 100%	Obligația de a întocmi foile de parcurs și a justifica că fiecare km parcurs a fost utilizat doar în scopul activității economice. Transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră activitate economică DOAR în cazul în care există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate (<i>lipsă mijloace de transport în comun, orar</i>).
Utilizarea în scopul activității economice și în scop personal	Persoana impozabilă are drept de	Nu are obligația de a întocmi foi de parcurs din punct de vedere al TVA. Utilizarea în scop personal poate fi

	deducere limitat la 50%	realizată și de o manieră continuă, însă NU doar în scop personal . Folosirea în interes personal al bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 din Codul fiscal NU reprezintă o prestare de servicii (colectare TVA) .
Utilizarea DOAR în scop personal	Persoana impozabilă NU are drept de deducere	NU are drept de deducere pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința. În cazul care și-a dedus TVA, atunci are obligația de ajustare TVA de la achiziție aferentă bunului de capital. De asemenea, sunt asimilate unei prestări de servicii (colectare TVA) efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă .
Utilizarea aproape exclusiv în scopul activității economice și doar ocazional în scop personal	Poate opta pentru deducere proporțională sau deducere 50%	În cazul în care deduce TVA în funcție de numărul de km parcurși, atunci este necesar să întocmească foi de parcurs. Km utilizați în scop personal reprezintă avantaj de natură salarială impozabil. Entitatea poate opta și pentru deducerea de 50% și nu mai este necesară întocmirea foilor de parcurs

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. În cazul în care **situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă** în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

În cazul livrării de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul limitărilor speciale ale dreptului de deducere, scutirea prevăzută la art. 292, alin. (2), lit. g) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care achiziția bunurilor a făcut obiectul **limitării totale a dreptului de deducere**. Scutirea nu se aplică pentru livrarea bunurilor a căror achiziție a făcut obiectul restricționării la 50% a dreptului de deducere pentru

autoturisme. Prin urmare, în cazul în care la achiziția autoturismelor **NU s-a dedus TVA** (ex. utilizarea autoturismului exclusiv în scop personal), atunci livrarea bunului se face în **regim de scutire de TVA** (nu se va colecta TVA) conform art. 292, alin. (2), lit. g) din Codul fiscal.

Deducere TVA autoturisme	Obligațiile unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA
Deducerea TVA integrală la achiziție – 100%	Obligația de a colecta TVA la data livrării autoturismelor
Deducerea în limita a 50% la achiziție	Obligația de a colecta TVA la data livrării autoturismelor
Nu și-a dedus TVA la data achiziției și nici nu a făcut vreo ajustare pozitivă ulterioară pentru acest TVA	Operațiunea privind livrarea autoturismului este scutită de TVA

În conformitate cu prevederile art. 305, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă are dreptul de a realiza o **ajustare pozitivă a taxei deductibile** în situația în care un bun de capital (ex. autoturismul) al cărui drept de deducere a fost **integral sau parțial limitat** la achiziție și face obiectul unei operațiuni pentru care taxa este deductibilă (livrare prin colectarea de TVA). Prin urmare, în cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv. De asemenea, în situația în care intervine situația de la art. 305 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervine această situație, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, ajustările se efectuează pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, iar în cazul nostru se face o ajustare pozitivă. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital în situația în care suma care ar rezulta ca urmare a fiecărei ajustări aferente unui bun de capital este mai mică de 1.000 lei.

În concluzie, dacă la achiziția unui bun de capital (imobilizare corporală amortizabilă, construcții și terenuri) NU s-a dedus integral valoarea TVA, în cazul în care acest bun este livrat prin colectare de TVA în perioada de ajustare – 5 ani/20 ani, atunci persoana impozabilă poate realiza o ajustare pozitivă în limita TVA colectată și ținând cont și de perioada de ajustare rămasă.

Exemplu 4

Societatea Accounting Leader (plătitoare de TVA) a achiziționat în iunie 2018 în baza unui contract de vânzare-cumpărare un autoturism în valoare de 300.000 lei + TVA (57.000 lei) care nu a fost utilizat integral în scopul activității economice (nu s-au întocmit foi de parcurs). Societatea și-a dedus TVA aferentă achiziției în limita a 50%, inclusiv toate cheltuielile directe ulterioare. La începutul lunii august 2019 vinde autoturismul la un preț de vânzare de 200.000 lei + TVA (38.000 lei).

Care este valoarea TVA ce poate fi ajustată de către societate?

În conformitate cu prevederile art. 292, alin. (2), lit. g) din Codul fiscal, operațiunea privind livrarea autoturismului ar fi fost scutită de TVA doar dacă la data achiziției **NU se deducea integral TVA**. Având în vedere că s-a optat pentru deducerea 50% prin utilizarea autoturismului atât în scopul activității economice, dar și interes personal, rezultă că livrarea este o operațiune în sfera TVA și se va colecta

TVA cu o cotă de 19%. Pe de altă parte, având în vedere că societatea colectează TVA și se află în perioada de ajustare de 5 ani, perioadă aplicabilă pentru autoturisme, rezultă că pentru primul an și-a pierdut dreptul de deducere, dar pentru următorii 4 ani (inclusiv anul în care intervine situația – vânzarea) are drept de ajustare pozitivă în limita sumei de $4/5 \times 57.000$ lei = 45.600 lei.

TVA de ajustat se limitează la valoarea minimă dintre MIN (TVA colectată și TVA de ajustat), astfel că societatea va putea să realizeze o ajustare pozitivă de 38.000 lei. Această sumă se va înregistra în decontul de TVA la rândul 35 - *Ajustări conform pro-rata / ajustări de taxă* în luna în care s-a realizat vânzarea sau într-un decont de TVA ulterior.

Impozitul pe venit și contribuțiile sociale

În conformitate cu prevederile art. 78, alin. (4), lit. Ț) din Codul fiscal, avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt **deductibile în cota de 50%** conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) și art. 68 alin. (7) lit. k) din Codul fiscal **NU sunt venituri impozabile** la calculul impozitului pe venitul din salarii. Prin urmare, prevederile actuale fac referire doar la persoanele impozabile **plătitoare de impozit pe profit și la persoanele care desfășoară activități independente** și venitul net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate. Conform prevederilor actuale reiese că persoanele plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor sau specific au obligația să considere aceste avantaje de natură salarială impozabile. În acest context, aceste persoane ar trebui să întocmească foi de parcurs pentru a putea să se stabilească care este avantajul privind utilizarea autoturismului în scop propriu (utilizarea autoturismului, dar și a cheltuielilor directe aferente).

Evaluarea folosinței cu titlu gratuit a vehiculului se face aplicându-se un procent de 1,7% pentru fiecare lună, la valoarea de intrare a acestuia. În cazul în care vehiculul este închiriat de la o terță persoană, avantajul este evaluat la nivelul chiriei. Avantajul se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes personal din totalul kilometrilor. Prin urmare, pentru a se putea stabili valoarea avantajului privind utilizarea autoturismului în interes personal este necesar să se întocmească foile de parcurs pentru persoanele plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor sau specific. Avantajele în natură primite cu titlu gratuit (alte cheltuieli legate direct de autoturism) sunt evaluate la prețul pieței la locul și data acordării avantajului, astfel că pentru celelalte cheltuieli directe atribuibile autoturismului se va lua în calcul costul suportat de societate pentru aceste cheltuieli.

Atenție! În cazul în care autoturismul este utilizat **numai în scop personal**, atunci lunar avantajul se va determina prin aplicare procentului de 1,7% din valoarea de intrare a autoturismului sau valoarea chiriei. La acestea se vor adăuga și valoarea cheltuielilor suportate lunar de societate cu aceste autoturisme (*reparații, asigurare, combustibil etc.*). De asemenea, trebuie precizat că valoarea avantajului se va stabili la valoarea de piață, adică **costul suportat plus TVA**.

În ceea ce privește contribuții sociale, la fel ca la impozitul pe venitul din salarii, la art. 142, lit. s), art. 157, alin. (2) și art. 220⁴, alin. (2) din Codul fiscal se precizează că utilizarea în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cota de 50% (**plătitoare de impozit pe profit și activități independente în sistem**

real) NU se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale. Prin urmare, la fel ca la impozitul pe venitul din salarii, avantajul salarial este **neimpozabil** DOAR la aceste două categorii de contribuabili, iar la persoanelor juridice care aplică regimul de impozitare al microîntreprinderilor sau impozitul specific este un avantaj impozabil.

Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură impozabile primite de angajat se vor anexa la statul de plată. În statul de salarii se poate adăuga o rubrică distinctă pentru avantajele de natură salarială.

În prezent există un **proiect de modificare a Codului fiscal** în care se prevede adăugarea unui liter care va specifica că și la persoanele juridice ce aplică regimul de impozitare al **microîntreprinderilor sau impozitul specific**, avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice **NU se vor include în baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale.**

Taxe	Deducerea	Tratament fiscal
Impozit pe venit/ contribuții sociale (CAS, CASS, CAM)	Deducere integrală a cheltuielii ca urmare a utilizării exclusiv în scopul activității economice	Nu există utilizare în scop personal, astfel că nu există niciun avantaj de natură salarială. Este obligatorie utilizarea foilor de parcurs pentru a se justifica deducerea integrală, inclusiv pentru activitățile încadrate la excepții.
	Deducerea în limita a 50% (utilizarea în scopul activității și în scop personal)	Pentru persoanele plătitoare de impozit pe profit și cele care desfășoară activități independente în sistem real reprezintă un avantaj salarial NEIMPOZABIL . Nu este necesară întocmirea foilor de parcurs. Pentru persoanele plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor și specific reprezintă un avantaj salarial IMPOZABIL (proiect de modificare) . Este necesară întocmirea foilor de parcurs pentru a putea determina valoarea avantajului.
	Utilizarea exclusiv în scop personal	Utilizarea (1,7% din valoarea de intrare sau chiria) și cheltuielile directe suportate de societate reprezintă avantaje salariale impozabile și se va reține atât impozit pe venit, dar și contribuții sociale
	Utilizarea ocazională în scop personal	În cazul în care utilizarea personală este ocazională, atunci este recomandat să se întocmească foi de parcurs pentru toți km parcurși, iar pentru km utilizați în scop personal se va stabili proporțional

		<p>valoarea avantajului, inclusiv asupra cheltuielilor suportate de societate cu autoturismul.</p> <p>Societatea poate opta și pentru deducerea în procent de 50% și se aplică prevederile de mai sus.</p>
--	--	---

Pentru **administratorul/directorul/managerul** care a încheiat un contract de administrare, mandat sau de management, avantajul salarial sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor se va include în baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale la fel ca și pentru orice alt salariat conform precizărilor de mai sus. În cazul în care nu există o formă contractuală cu administratorul sau este vorba de asociați/acționari, atunci conform art. 114, alin. (2), lit. h) din Codul fiscal, serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia reprezintă venituri din alte surse și se impozitează cu 10% de către plătitorul de venit (metoda sutei majorate). În ceea ce privește contribuțiile sociale, persoanele fizice române datorează CASS doar dacă veniturile cumulate realizate în anul 2019 din activități independente, drepturi de autor, chirii, asocieri cu persoane juridice, investiții, activități agricole și alte surse depășesc plafonul de 24.960 lei.

Suntem o firma de
**CONTABILITATE,
AUDIT & CONSULTANTA,**
avand
12 ANI
experienta de lucru
in aceste domenii.

Echipa este formata din -

9 EXPERTICONTABILI
1 AUDITORSTAGIAR
2 INSPECTORIRESURSEUMANE
1 CONSULTANTFISCAL
1 AUDITORFINANCIAR
MEMBRUACCA

Când aveti nevoie de solutii pentru orice problema în aceste domenii (fie ca este vorba de o întrebare punctuala, de reflectarea unor înregistrari contabile, de un tratament fiscal ori monografie contabila pe o speta anume), va putem oferi sprijin, contactându-ne la -

OFFICE@ACCOUNTING-LEADER.RO

CONSULTANTA@ACCOUNTING-LEADER.RO

WWW.ACCOUNTING-LEADER.RO