

AUTOTURISMUL DE SERVICIU. IMPLICAȚII FISCALE

de Anca Grigorescu, LL.M.Eur și Cristina Randjak

* Acest articol a apărut în ediția tipărită a revistei Curierul Fiscal nr. 7/2016.

În prezent, un număr semnificativ de societăți utilizează autoturisme pentru deplasarea managerilor/angajaților, necesare pentru desfășurarea activității acestora. În plus, în pachetul de beneficii acordat managerilor/angajaților, societățile pot include autoturisme pe care aceștia le pot utiliza în interes personal sau, alternativ, le acordă o compensație pentru ca aceștia să își utilizeze propriul autoturism în interesul activității profesionale.

În acest context, societățile pot înregistra diferite tipuri de cheltuieli, iar prin aceasta costul efectiv al acordării anumitor avantaje sau al rambursării cheltuielilor de deplasare implică tratamente fiscale diferite. Vom analiza în continuare variantele prin care managerii/angajații ajung să utilizeze autoturismul pus la dispoziție de societate și respectiv propriul autoturism în interesul activității profesionale și implicațiile lor fiscale.

Punerea la dispoziție a unui autoturism de serviciu

O primă alternativă o reprezintă punerea la dispoziția managerului/angajatului a unui autoturism de serviciu care, după caz, poate fi chiar proprietate a societății, inclus în flota proprie sau deținut de acesta cu alt titlu, de exemplu în baza unui contract distinct de leasing sau de închiriere.

Din perspectiva impozitării profitului obținut de societate, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor atribuite persoanelor cu funcție de conducere sunt deductibile în limita unui autoturism pentru fiecare asemenea persoană, potrivit art. 25(3,m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („Codul fiscal”). Atâta timp cât autoturismul astfel pus la dispoziție este utilizat exclusiv în scopul afacerii (e.g. pentru întâlniri cu clienți sau cu reprezentanți ai autorităților în derularea activității societății), cheltuielile aferente sunt integral deductibile, astfel cum reiese din art. 25(3,l) din Codul fiscal. Justificarea utilizării autoturismelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs, potrivit Normelor metodologice pentru aplicarea acestui articol din Codul fiscal. Normele menționate prevăd și faptul că foaia de parcurs trebuie să cuprindă obligatoriu unele informații precum categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, numărul de kilometri parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cazurile în care utilizarea în scopul activității economice nu este exclusivă ori dacă nu sunt întocmite în mod corespunzător documente justificative, cheltuielile menționate mai sus sunt deductibile în limita a 50% din valoarea acestora, conform art. 25(3,l) din Codul fiscal. În acest caz este însă recomandabil ca faptul că managerul/angajatul are dreptul de a utiliza autoturismul în scop personal să fie reglementat în documentele care reglementează relația acestuia cu societatea (de exemplu, contract de administrare, contract individual de muncă, contract colectiv de muncă, regulament intern).

În ceea ce îl privește pe manager/angajat, din perspectiva calificării venitului acestuia, utilizarea autoturismului de serviciu pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu nu este considerată avantaj, astfel cum reiese din art. 76(3,a) din Codul fiscal și Normele metodologice pentru aplicarea acestuia, și suma rezultată din evaluarea acestei utilizări nu este supusă impozitului pe venit și contribuțiilor sociale. Doar în măsura în care autoturismul de serviciu este folosit și în interes personal, această utilizare constituie un avantaj în natură acordat de către societate managerului/angajatului, iar suma rezultată din evaluarea acestei folosiri reprezintă venit din salariu și astfel este supusă impozitului pe venit și contribuțiilor sociale. La determinarea acestui avantaj nu este luată în calcul deplasarea pe distanța dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul desfășurării activității, potrivit Normelor metodologice pentru aplicarea art. 76(3,a) din Codul fiscal. De aceea, și în acest context apare ca utilă întocmirea foii de parcurs în lipsa acesteia existând riscul ca partea de 50% din suma rezultată din folosirea autoturismului de serviciu de către manager/angajat, i.e. partea nedeductibilă la calcul impozitului pe profit al societății, să fie considerată avantaj în natură.

Suportarea contravalorii estimate a utilizării de către salariat a autovehiculului personal în interes de serviciu

O altă variantă care poate fi avută în vedere constă în folosirea autoturismului personal al managerului/angajatului pentru deplasări efectuate atât în interesul societății și acordarea unei sume fixe, cu titlu de indemnizație lunară, cât și în interes propriu. Astfel, în funcție de înțelegerea părților reflectată în contractul de administrare sau contractul individual de muncă, această sumă poate fi stabilită în funcție de toate sau doar o parte din cheltuielile estimate a fi suportate de persoana în cauză în legătură cu folosirea autoturismului personal pentru deplasări în interes de serviciu, cum ar fi cele legate de funcționarea, întreținerea și repararea acestuia.

Într-o asemenea ipoteză, din perspectiva impozitului pe profit, o astfel de indemnizație constituie un venit asimilat salariului, fiind integral deductibilă la determinarea rezultatului fiscal, potrivit art. 25(2) din Codul fiscal. Întocmirea documentelor financiar-contabile și a foilor de parcurs nu este necesară în această variantă, însă presupune un cost suplimentar cu contribuțiile sociale datorate de către societate.

În ceea ce privește regimul fiscal al venitului realizat de manager/angajat, acesta este un venit salarial, supus impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii. De aceea, pentru societate, costul efectiv al acordării unei asemenea indemnizații în sumă netă poate depăși costul întreținerii unui autoturism din flota proprie sau deținut cu alt titlu, dar prezintă avantajul simplificării documentelor de întocmit, nemaifiind necesară întocmirea foilor de parcurs, ca în cazul punerii la dispoziție a unui autoturism de serviciu.

Închirierea autoturismului personal către societate

Într-o altă variantă, părțile pot agreea, printr-un contract de închiriere, ca autoturismul personal al managerului / angajatului să fie pus la dispoziția societății, în schimbul unei chirii. În principiu, întinderea dreptului de folosință acordat și sfera cheltuielilor de suportat de către părți se stabilește contractual de către acestea.

Quantumul unei astfel de chirii reprezintă, în principiu, o cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal potrivit art. 25(1) din Codul fiscal, fiind efectuată în scopul desfășurării activității economice a societății. Este necesară, în acest context, o evidență a deplasărilor, eventual prin întocmirea foilor de

parcurs, în caz contrar deductibilitatea cheltuielii putând fi pusă în discuție în cazul unui control realizat de organele fiscale.

În ceea ce privește venitul din chirie realizat de salariat, acesta constituie venit din cedarea folosinței bunurilor, impozabil și pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, art. 83(1) și art. 155(1,e) din Codul fiscal.

Concluzie

Astfel, în funcție de particularitățile fiecărei situații cu privire la sfera avantajelor negociate în vederea ocupării poziției de management, de modul de utilizare a autoturismului – doar în interesul desfășurării activității societății sau și în scop personal, de frecvența deplasărilor necesar a fi efectuate în exercitarea poziției și distanțele parcurse, de eventuale limite ale posibilității de negociere cu parteneri contractuali (e.g. societăți de leasing), alternativa preferabilă pentru părțile implicate poate fi diferită.

Astfel, pentru societate poate fi preferabilă, din punctul de vedere al deductibilității cheltuielii cu autoturismul, acordarea unui autoturism pe care managerul/angajatul să îl utilizeze doar pentru activitatea sa, cu condiția să se asigure că deține documentele financiar-contabile și foile de parcurs care probează utilizarea autoturismului doar în acest scop. În măsura în care dorește ca managerul/angajatul să poată utiliza un autoturism și în interes personal, societatea renunță la documentele menționate, însă își asumă că doar 50% din cheltuială este deductibilă. Pentru manager/angajat această alternativă presupune că trebuie să țină o evidență clară a deplasărilor sale eventual prin întocmirea foilor de parcurs, pentru ca doar suma evaluată a folosirii în interes personal a autoturismului pus la dispoziție de către societate să fie supusă impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

Pentru o altă societate care nu dorește să întocmească documente financiar-contabile și foi de parcurs, poate fi preferabilă varianta utilizării de către manager/angajat a propriului autoturism în scopul desfășurării activității, corelativ cu acordarea unei indemnizații, deductibilă la calculul impozitului pe profit. Este posibil, însă, ca această variantă să presupună un cost mai ridicat pentru societate prin prisma suportării contribuțiilor sociale aferente indemnizației decât cel aferent punerii la dispoziția managerului/angajatului a unui autoturism pe care să îl folosească atât pentru activitatea sa cât și în interes personal. Pe de altă parte, în funcție de quantumul negociat al indemnizației, aceasta poate fi varianta preferată de către manager/angajat datorită documentației restrânse pe care acesta trebuie să o întocmească, cu toate că indemnizația este supusă impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

Alte societăți pot prefera varianta închirierii autoturismului managerului/angajatului pentru ca acesta să îl utilizeze în scopul desfășurării activității. În această variantă, chiria poate fi mai redusă decât costul punerii la dispoziția managerului/angajatului a unui autoturism pe care acesta îl poate folosi în interes personal și decât indemnizația acordată managerului/angajatului pentru utilizarea propriului autoturism pentru desfășurarea activității. Cheltuiala cu chiria va fi însă deductibilă la calcul impozitului pe profit, cu condiția deținerii unor documente care să cuprindă o evidență a deplasărilor. Din punctul de vedere al managerului/angajatului, impozitarea chiriei poate fi preferabilă impozitării avantajului în natură în cazul utilizării în interes personal a unui autoturism pus la dispoziție de către societate sau a indemnizației aferente utilizării propriului autoturism în condițiile în care chiria este supusă doar contribuției de asigurări sociale de sănătate și nu tuturor contribuțiilor sociale cărora le este supus venitul din salariu.

Nu în ultimul rând, în afara consecințelor de natura costurilor și respectiv a impozitării analizate mai sus, un rol important în decizia părților cu privire la modalitatea punerii la dispoziție a unui autoturism de serviciu, respectiv a acordării unei indemnizații sau a închirierii autoturismului personal al managerului/angajatului îl pot juca și alte aspecte precum răspunderea pentru eventualele daune produse autoturismului sau achiziționarea autoturismului în cauză de către manager/angajat și respectiv societate la încetarea relației contractuale dintre părți.

Pentru mai multe informații:

Anca Grigorescu, LL.M.Eur

Partener bpv Grigorescu Ștefănică

anca.grigorescu@bpv-grigorescu.com