

Abordări contabile și fiscale privind autoturismele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice

Lect. univ. dr. Bogdan Cosmin GOMOI

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The entities owning motor vehicles have to pay particular attention to the applicable fiscal treatment regarding the value added tax and income tax. If the motor vehicles owned by the entities are not exclusively used for the purpose of economic activities, the entities have to take into account all the related fiscal implications, because if these are not considered, there is a risk that the fiscal authorities will establish additional taxes, including late payment penalties. In this article, we will refer to the accounting and fiscal aspects regarding the motor vehicles that are used both for economic activities and personal purposes.

Key terms: motor vehicle, VAT, income tax, limited deduction, leasing, the Fiscal Code

Termeni-cheie: vehicul rutier, TVA, impozit pe profit, deducere limitată, leasing, Codul fiscal

Clasificare JEL: K34, M41

To cite this article: Bogdan Cosmin Gomoj, *Abordări contabile și fiscale privind autoturismele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice*, CECCAR Business Review, N° 6/2020, pp. 21-29, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.06.03>

⇒ Impozitul pe profit

În conformitate cu prevederile Codului fiscal, cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și cel mult nouă scaune de pasageri, inclusiv scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau folosința persoanei impozabile sunt deductibile în cotă de 50%.

Art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal prevede o serie de autovehicule pentru care cheltuielile sunt integral deductibile chiar dacă ele nu sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică. În această categorie sunt incluse vehiculele utilizate:

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

În categoria excepțiilor intră și vehiculele rutiere motorizate cu o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg și care au mai mult de nouă scaune pentru pasageri, inclusiv scaunul șoferului.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu le includ pe cele privind amortizarea.

Pct. 16 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal stipulează 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, rovinietă, 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 situația în care entitatea optează pentru deducerea cheltuielilor în limita a 50%, nu există obligativitatea întocmirii foilor de parcurs pentru autoturismele utilizate. Dacă folosește vehiculele exclusiv pentru activitatea economică, cheltuielile aferente sunt deductibile în cotă de 100% la calculul rezultatului fiscal, în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente financiar-contabile și cu foi de parcurs, care trebuie să cuprindă următoarele informații, conform prevederilor Codului fiscal: categoria de vehicul folosit, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum de carburant pe kilometru parcurs.

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 numai în situația în care există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate (de exemplu, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al contribuabilului, lipsa mijloacelor de transport în comun).

Exemplul 1

Entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. La data de 20.05.2020, administratorul companiei alimentează la o benzinărie, valoarea totală a bonului fiscal fiind de 142,8 lei. Plata se efectuează în numerar.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil și fiscal privind cheltuielile cu combustibilul.

– Înregistrarea bonului fiscal primit:

142,8 lei	%	=	5311	142,8 lei
120,0 lei	6022		„Casa în lei”	
	„Cheltuieli privind combustibilii”			
22,8 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Includerea a 50% din TVA aferentă bonului fiscal pe cheltuieli:

11,4 lei	6022	=	4426	11,4 lei
	„Cheltuieli privind combustibilii”		„TVA deductibilă”	

În conformitate cu pct. 16 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se face după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei. Astfel, prima dată se aplică deducerea limitată asupra taxei pe valoarea adăugată și ulterior, limitarea de 50% asupra cheltuielii totale, care include și partea din valoarea taxei nedeductibile.

Partea de TVA nedeductibilă, în sumă de 11,4 lei, este transferată în categoria cheltuielilor privind combustibilul. Baza de calcul al valorii nedeductibile a acestor cheltuieli este de 131,4 lei (120 lei + 11,4 lei). La determinarea rezultatului fiscal, valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilul este în sumă de 65,7 lei (131,4 lei x 50%).

Exemplul 2

Entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. La data de 13.05.2020, X efectuează revizia tehnică a autovehiculului, service-ul emițând o factură în sumă de 1.000 lei, TVA 19%.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil și fiscal privind cheltuielile cu revizia tehnică.

– Înregistrarea facturii primite de la service:

1.190 lei	%	=	401	1.190 lei
1.000 lei	611		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”			
190 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Achitarea datoriei față de service:

1.190 lei	401	=	5121	1.190 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Includerea a 50% din TVA aferentă facturii pe cheltuieli:

95 lei	611	=	4426	95 lei
	„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„TVA deductibilă”	

Partea de TVA nedeductibilă, în sumă de 95 lei, este transferată în categoria cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile. Baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor privind revizia tehnică este de 1.095 lei (1.000 lei + 95 lei). La determinarea rezultatului fiscal, valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind revizia tehnică este în sumă de 547,5 lei (1.095 lei x 50%).

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal stipulează că *limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.*

Ca urmare, în ceea ce privește diferențele de curs aferente contractelor de leasing, entitatea va trebui să țină o evidență pe fiecare contract în parte și se va aplica limitarea de 50% doar pentru pierderea din diferența de curs valutar.

Exemplul 3

Entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, achiziționează un autoturism în baza unui contract de leasing financiar, pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. În perioada 01.01-30.06.2020 se înregistrează următoarele diferențe de curs valutar aferente contractului:

- venituri din diferențe de curs valutar – 200 lei;
- cheltuieli din diferențe de curs valutar – 300 lei.

Ne propunem să determinăm valoarea cheltuielilor nedeductibile pentru primele două trimestre ale anului 2020.

Deductibilitatea în limita a 50% a cheltuielilor din diferențe de curs valutar se aplică pentru contractul de leasing respectiv, întrucât cheltuielile din aceste diferențe sunt mai mari decât veniturile din ele. Prin urmare, entitatea X aplică limitarea deducerii pentru contractul de leasing financiar ((300 lei – 200 lei) x 50%).

Exemplul 4

Entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, achiziționează un autoturism în baza unui contract de leasing financiar, pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. În perioada 01.01-30.06.2020 se înregistrează următoarele diferențe de curs valutar aferente contractului:

- venituri din diferențe de curs valutar – 400 lei;
- cheltuieli din diferențe de curs valutar – 300 lei.

Ne propunem să determinăm valoarea cheltuielilor nedeductibile pentru primele două trimestre ale anului 2020.

Deductibilitatea în limita a 50% a cheltuielilor din diferențe de curs valutar nu se aplică pentru contractul de leasing respectiv, întrucât cheltuielile din aceste diferențe sunt mai mici decât veniturile din ele. Prin urmare, entitatea X nu aplică limitarea deducerii pentru contractul de leasing financiar.

➔ Tratatamentul fiscal al cheltuielilor cu amortizarea

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea, pentru acestea nu se aplică limitarea deductibilității la 50% dacă autovehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În conformitate cu art. 28 alin. (14) din Codul fiscal, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult nouă scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică alin. (12) lit. h), respectiv nu se aplică amortizarea și în funcție de numărul de kilometri sau de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice. De la această prevedere sunt exceptate vehiculele utilizate:

- exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și demonstrații;
- pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- 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.

Pct. 27 din Normele metodologice de aplicare a art. 28 alin. (14) din Codul fiscal prevede că, *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.*

Dacă autoturismul nu se încadrează la excepțiile prezentate mai sus, însă este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în baza documentelor justificative, deductibilitatea cheltuielii cu amortizarea este tot limitată la 1.500 lei/lună. Entitatea își poate deduce limitat cheltuiala cu valoarea rămasă neamortizată indiferent dacă autoturismul se vinde, este casat sau suferă o daună totală.

Exemplul 5

La data de 28.12.2017, entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, achiziționează cu 54.000 lei, TVA 19%, un mijloc de transport din categoria M1 de la entitatea Y. Ambele societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Activul achiziționat este utilizat pentru transportul persoanelor și bagajelor acestora și are opt locuri în plus față de scaunul conducătorului auto. Acesta este pus în funcțiune la data de 01.01.2018. Mijlocul de transport se amortizează liniar în 5 ani și este utilizat exclusiv în scopul activității economice. La data de 01.05.2020, autovehiculul este implicat într-un accident rutier, iar societatea de asigurare îl consideră daună totală. Cu această ocazie se acordă o despăgubire în sumă de 22.000 lei, în baza poliței de asigurare. Mijlocul de transport nu se încadrează la nicio excepție prevăzută la art. 28 alin. (14) din Codul fiscal.

Ne propunem să contabilizăm operațiunile la entitatea X.

– Achiziția mijlocului de transport:

64.260 lei	%	=	404	64.260 lei
54.000 lei	2133		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mijloace de transport”			
10.260 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Achitarea datoriei față de furnizor:

64.260 lei	404	=	5121	64.260 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Mijlocul de transport este utilizat exclusiv în activități economice, TVA putând fi dedusă integral. Entitatea X trebuie să întocmească foi de parcurs pentru justificarea deducerii taxei.

– Înregistrarea amortizării lunare a mijlocului de transport:

900 lei	6811	=	2813	900 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

– Scoaterea din evidență a mijlocului de transport incomplet amortizat:

54.000 lei	%	=	2133	54.000 lei
25.200 lei	2813		„Mijloace de transport”	
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”			
28.800 lei	6583			
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			

Valoarea rămasă neamortizată a mijlocului de transport este deductibilă în limita a 48.000 lei (1.500 lei/lună x 32 luni rămase de amortizat din durata normală de funcționare). Prin urmare, cheltuiala în sumă de 28.800 lei, evidențiată în soldul contului 6583, este deductibilă integral la calculul rezultatului fiscal.

– Înregistrarea despăgubirii primite de la societatea de asigurări:

22.000 lei	461	=	7581	22.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”	

– Încasarea despăgubirii primite:

22.000 lei	5121	=	461	22.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

⇒ Taxa pe valoarea adăugată

În conformitate cu art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, *prin excepție de la prevederile art. 297, 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.* Alin. (2) al aceluiași articol prevede că această restricție *nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de nouă scaune, inclusiv scaunul șoferului.* De asemenea, dispozițiile art. 298 alin. (1) nu se aplică vehiculelor utilizate:

- exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- de agenții de vânzări și de achiziții;
- pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- ca mărfuri în scop comercial.

Pentru vehiculele rutiere care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere și pentru cele utilizate exclusiv în scopul activității economice se aplică regulile generale de deducere prevăzute la art. 297 și 299-301 din Codul fiscal.

Exemplul 6

La data de 22.12.2019, entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, achiziționează de la entitatea Y, cu 50.000 lei, TVA 19%, un mijloc de transport din categoria M1, pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. Ambele societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Autoturismul se amortizează liniar în 5 ani și este pus în funcțiune la data de 01.01.2020. Acesta nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal.

Ne propunem să contabilizăm operațiunile la entitatea X.

– Înregistrarea facturii primite de la furnizor:

59.500 lei	%	=	404	59.500 lei
50.000 lei	2133		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mijloace de transport”			
9.500 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

59.500 lei	404	=	5121	59.500 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Includerea a 50% din TVA în valoarea autovehiculului achiziționat:

4.750 lei	2133	=	4426	4.750 lei
	„Mijloace de transport”		„TVA deductibilă”	

– Înregistrarea amortizării lunare a mijlocului de transport:

Valoarea care stă la baza calculului amortizării lunare este de 54.750 lei (50.000 lei + 4.750 lei).

912,5 lei	6811	=	2813	912,5 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Exemplul 7

La data de 27.12.2019, entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, achiziționează de la entitatea Y, cu 43.000 lei, TVA 19%, un mijloc de transport din categoria M1. Ambele societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Autoturismul se amortizează liniar în 4 ani și este pus în funcțiune la data de 01.01.2020. Acesta nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal. Organele fiscale competente anulează înregistrarea în scopuri de TVA a entității X în baza art. 316 alin. (11) lit. h) din Codul fiscal, decizia de anulare fiindu-i comunicată companiei la data de 29.05.2020.

Ne propunem să contabilizăm operațiunile la entitatea X în două cazuri:

- a) mijlocul de transport este utilizat exclusiv în scopul activității economice;
b) mijlocul de transport nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

– Înregistrarea facturii primite de la furnizor:

51.170 lei	%	=	404	51.170 lei
43.000 lei	2133		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mijloace de transport”			
8.170 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

51.170 lei	404	=	5121	51.170 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Cazul a). Mijlocul de transport este utilizat exclusiv în scopul activității economice

– Înregistrarea amortizării lunare a mijlocului de transport:

Valoarea care stă la baza calculului amortizării lunare este de 43.000 lei.

895,8 lei	6811	=	2813	895,8 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

– Ajustarea TVA aferente achiziției efectuate, în baza art. 305 din Codul fiscal (8.170 lei x 1/5 ani):

1.634 lei	635	=	4426	1.634 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

Cazul b). Mijlocul de transport nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

– Includerea a 50% din TVA în valoarea autovehiculului achiziționat:

4.085 lei	2133	=	4426	4.085 lei
	„Mijloace de transport”		„TVA deductibilă”	

– Înregistrarea amortizării lunare a mijlocului de transport:

Valoarea care stă la baza calculului amortizării lunare este de 47.085 lei (43.000 lei + 4.085 lei).

981 lei	6811	=	2813	981 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Remarcă. În situația în care mijlocul de transport nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice nu se efectuează ajustarea taxei ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA a entității X în baza art. 316 alin. (11) lit. h) din Codul fiscal.

În conformitate cu art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, *ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă, integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298.*

➔ Impozitul pe venit și contribuțiile sociale

Art. 76 alin. (4) lit. Ț) din Codul fiscal stipulează că nu sunt venituri impozabile în înțelesul impozitului pe venit *avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cotă de 50% conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) și art. 68 alin. (7) lit. k).* Aceste dispoziții fac referire doar la persoanele impozabile plătitoare de impozit pe profit și la cele care desfășoară activități independente pentru care venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate. În cazul acestor categorii de contribuabili, pentru avantajele sub forma utilizării în scop personal a mijloacelor de transport pentru care cheltuielile sunt deductibile în cotă de 50% nu se datorează nici contribuțiile sociale.

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2019), *Fiscalitate*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București.
2. 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.
3. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. 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.
5. https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/limitari_TVA.pdf