



Nr. 2041/27.04.2020

Către,
MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE
Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale
Str. Apolodor, Nr. 17, Sector 5, București

Stimate Domnule Director General,

Camera Consultanților Fiscali din România vă supune atenției și vă solicită clarificări în următoarele probleme.

1. Deductibilitatea cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere a TVA pe perioada suspendării/restrângerii activității agenților economici ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19.

Descrierea situației

În contextul măsurilor dispuse de autoritățile publice competente în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19, mulți dintre agenții economici au fost nevoiți să își restrângă sau să își suspende temporar activitatea.

De asemenea, pentru o parte din agenții economici activitatea a fost suspendată prin deciziile emise de autoritățile publice competente (i.e. Ordonanțele Militare emise în baza Decretului Prezidențial nr. 195/2020).

Pentru sectoarele de activitate unde a fost posibil, până la ridicarea restricțiilor privind circulația persoanelor, activitatea salariaților s-a mutat la domiciliul acestora, fiind formalizată ca telemuncă sau muncă la domiciliu. Pentru alte sectoare de activitate, contractele de muncă au fost suspendate potrivit art. 52 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii (șomaj tehnic).

Ca efect, acești agenți economici, a căror activitate a fost suspendată sau restrânsă în urma măsurilor dispuse de autoritățile publice competente, se află în situația de a avea spații închiriate pentru activitatea economică și mijloace fixe achiziționate pentru activitatea economică care, în contextul actul, nu sunt utilizate sau sunt utilizate mult sub capacitate.

Rămânerea în aceste contracte s-a realizat, de la caz la caz, cu modificarea sau nu a sumelor lunare datorate, în funcție de puterea de negociere și fiind puse în balanță beneficiile pe termen mediu și lung din continuarea acestor contracte.



Camera Consultanților Fiscali a primit de la agenții economici plătitori de impozit pe profit și de la cei înregistrați în scopuri de TVA, întrebări privind tratamentul fiscal al cheltuielilor (și TVA aferentă) pe care continuă să le aibă în această perioadă, acești agenți economici exprimându-și îngrijorarea față de o eventuală abordare agresivă a organelor de control în cadrul inspecțiilor fiscale desfășurate ulterior acestei perioade.

Opinia noastră

În cazul cheltuielilor efectuate de un contribuabil plătitor de impozit pe profit, **regula generală de deductibilitate** este reglementată la art. 25 alin. (1) din Codul fiscal și potrivit acesteia *Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.*

Mai departe, pentru anumite categorii de cheltuieli, expres reglementate de legiuitor, se prevăd **reguli specifice** de deductibilitate limitată sau chiar nedeductibilitate. Astfel, dacă o cheltuială efectuată de un contribuabil nu se regăsește între cheltuielile prevăzute expres ca fiind deductibile limitat sau nedeductibile, testul deductibilității (considerarea lor ca integral deductibile sau integral nedeductibile) se face în funcție de încadrarea pe regula generală, respectiv dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice sau nu.

Din perspectiva TVA, în cazul agenților economici înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor este acordat conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, dacă aceste achiziții sunt destinate pentru activitatea economică constând în operațiuni de livrări de bunuri/prestări de servicii care dau drept de deducere a TVA. Exercitarea dreptului de deducere se face în limitele și în condițiile prevăzute la art. 299 - 300 din Codul fiscal .

Pornind de la aceste prevederi ale Codului fiscal, redăm în continuare opinia noastră privind tratamentul fiscal al cheltuielilor și a TVA pentru următoarele categorii de achiziții.

1. Cheltuieli cu chiria și utilitățile aferente sediului social.

Chiria și utilitățile nu beneficiază de reguli specifice de deductibilitate, așadar deductibilitatea cheltuielii cu chiria și utilitățile aferente sediului se va analiza prin prisma regulii generale de deductibilitate.

Astfel, în contextul în care deținerea unui spațiu cu destinație de sediu social este o condiție pentru înmatricularea în Registrul Comerțului a unei persoane juridice române, respectiv pentru înregistrarea în Registrul Comerțului a unei sucursale din România aparținând unei persoane juridice străine, considerăm că aceste cheltuieli (cu chiria și utilitățile aferente sediului social) sunt deductibile integral inclusiv pe perioada în care activitatea economică a entității a fost suspendată total sau parțial prin deciziile emise de autoritățile publice competente (i.e. Ordonanță Militară) sau a fost



suspendată/restrânsă ca urmare a măsurilor dispuse de Guvern în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19.

În cazul TVA, acestea reprezintă achiziții în scopul activității economice, întrucât întreruperea activității reprezintă un caz de forță majoră, aceste cheltuieli fiind necesare pentru continuarea activității după încetarea stării de urgență. Exercițarea dreptului de deducere se va face în limitele prevăzute la art. 299 - 300 din Codul fiscal, respectiv TVA se deduce integral în cazul operatorilor economici care au desfășurat numai operațiuni cu drept de deducere înainte de întreruperea activității, sau, parțial, în cazul operatorilor economici care au desfășurat activități mixte conform art. 300 din Codul fiscal.

De asemenea, nici faptul că activitatea salariaților care aveau ca loc de muncă sediul social (1) se desfășoară temporar de la domiciliul acestora (formalizat sau nu ca telemuncă/muncă la domiciliu), ca urmare a restricțiilor de circulație impuse prin Ordonanțele Militare emise în baza Decretului Prezidențial nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României sau (2) a fost suspendată potrivit art. 52 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii (șomaj tehnic), nu este în opinia noastră de natură să pună sub semnul întrebării deductibilitatea cheltuielii cu chiria și utilitățile aferente sediului social (precum și a TVA aferentă) la nivelul (suprafața) din contract înainte de aceste măsuri.

2. Cheltuieli cu chiria și utilitățile aferente sediilor secundare prin care se desfășoară, în mod normal, activitatea economică

Cum suspendarea sau restrângerea activității economice a apărut ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19 și nu reprezintă decizia agenților economici, considerăm că aceste cheltuieli cu chiria și utilitățile aferente sediilor secundare generate de contracte de închiriere încheiate de agenții economici înainte de dispunerea de către autorități a măsurilor care au dus la suspendarea/restrângerea activității, pot fi considerate integral deductibile inclusiv pe perioada în care activitatea economică a contribuabilului a fost suspendată total sau parțial prin deciziile emise de autoritățile publice competente (i.e. Ordonanță Militară) sau a fost suspendată/restrânsă ca urmare a măsurilor dispuse de Guvern în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19.

În cazul TVA, exercițarea dreptului de deducere se va face în limitele prevăzute la art. 299 - 300 din Codul fiscal, în funcție de dreptul de deducere generat de natura activității desfășurate, respectiv TVA se deduce integral în cazul operatorilor economici care au desfășurat numai operațiuni cu drept de deducere înainte de întreruperea activității, sau, parțial, în cazul operatorilor economici care au desfășurat activități mixte conform art. 300 din Codul fiscal.

Opinia noastră se bazează și pe faptul că înseși măsurile adoptate de Guvern în acest sens (cum ar fi dreptul agenților economici cu activitatea suspendată de a cere locatorilor/furnizorilor amânarea la plată a chiriei și utilităților pe durata stării de urgență) au ca intenție să sprijine agenții economici a căror activitate a fost suspendată prin deciziile emise de autoritățile publice competente, or, o



considerare a acestor cheltuieli drept nedeductibile nu ar face decât să genereze o sarcină fiscală suplimentară și inechitabilă pentru această categorie de agenți economici care oricum se confruntă cu dificultăți economice majore.

De asemenea, nici faptul că activitatea salariaților care aveau ca loc de muncă sediile secundare (1) se desfășoară temporar de la domiciliul acestora (formalizat sau nu ca telemuncă/muncă la domiciliu), ca urmare a restricțiilor de circulație impuse prin Ordonanțele Militare emise în baza Decretului Prezidențial nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României sau (2) a fost suspendată potrivit art. 52 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii (șomaj tehnic), nu este în opinia noastră de natură să pună sub semnul întrebării deductibilitatea cheltuielii cu chiria și utilitățile aferente sediilor secundare (precum și a TVA aferentă) la nivelul (suprafața) din contract înainte de aceste măsuri.

3. Cheltuieli cu alte achiziții și tratamentul TVA aferentă

Pe lângă cheltuielile cu chiria și utilitățile aferente sediului social/sediilor secundare, agenții economici continuă să înregistreze, pe perioada în care activitatea a fost suspendată/restrânsă ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19, și alte naturi de cheltuieli generate de contracte încheiate de instituirea stării de urgență sau pe perioada stării de urgență și care sunt necesare pentru desfășurarea unei activități economice în general.

Enumerăm, cu titlu exemplificativ, cheltuieli cu serviciile de contabilitate, servicii de pază/securitate ale spațiilor deținute de agenții economici, servicii de depozitare/logistică pentru stocurile deținute de agenții economici, etc.

În opinia noastră, pentru aceste tipuri de cheltuieli inerente continuării unei activități economice și efectuate în scopul activității economice, suspendarea/restrângerea activității economice ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19, nu este de natură să pună sub semnul întrebării deductibilitatea acestor cheltuieli și a TVA aferentă (în cazul achizițiilor taxabile)

În cazul TVA, exercitarea dreptului de deducere se va face în limitele prevăzute la art. 299 - 300 din Codul fiscal, în funcție de dreptul de deducere generat de natura activității desfășurate.

4. Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe și tratamentul TVA aferentă

Din punct de vedere fiscal, mijlocul fix amortizabil (pentru care costul de achiziție/producție se recuperează prin deducerea amortizării fiscale) este orice imobilizare corporală **care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

- este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**
- are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;



c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Așadar, pentru deducerea amortizării fiscale există o *condiție de utilizare* a mijlocului fix. Întrebarea care se pune este dacă, în contextul actual în care activitatea agenților economici a fost suspendată/restrânsă ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente în vederea limitării răspândirii virusului Covid 19, neutilizarea mijloacelor fixe pe perioada suspendării/restrângerii activității economice este de natură să stopeze amortizarea fiscală.

Cu privire la acest aspect, în textul vechilor Norme metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (HG nr. 44/2004) exista o prevedere care impunea stoparea amortizării fiscale aferente unui mijloc fix în cazul în care acesta nu era utilizat pe o perioadă mai mare de o lună, urmând să fie recalculată cota de amortizare fiscală, la reluarea utilizării mijlocului fix.

Norme metodologice:

70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Această prevedere a fost însă eliminată din Norme începând cu 1 ianuarie 2016, la intrarea în vigoare a noului Cod fiscal (Legea nr. 227/2015). În paralel a fost introdusă în textul noului Codului fiscal o prevedere similară (care impune stoparea amortizării fiscale urmând să fie recalculată cota de amortizare fiscală, la reluarea utilizării mijlocului fix), dar **care se referă doar la mijloacele fixe trecute în conservare**, aliniindu-se astfel prevederile din fiscal cu cele din reglementarea contabilă.

Art. 28 (12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

(....)

k) în cazul în care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală;

Astfel, începând cu 1 Ianuarie 2016, **amortizarea fiscală se suspendă pentru mijloacele fixe trecute în regim de conservare**, urmând să fie reluată începând cu luna următoare ieșirii din conservare.

Din perspectivă contabilă, potrivit pct. 238 alin.(3) și alin.(4) din Anexa la Ordinul nr. 1802/2014, **(4) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.**

(5) O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile curente, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de



amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

Prin urmare, în cazul mijloacelor fixe trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, agentul economic poate calcula și înregistra în continuare amortizarea contabilă sau poate suspenda amortizarea contabilă și înregistra o cheltuială cu ajustarea pentru depreciere. Totodată, în situația în care discutăm de o scoatere din folosință pe termen lung, durata inițială de amortizare poate fi modificată.

În opinia noastră, decizia de a trece mijloacele fixe în conservare se impune în contextul în care:

- agentul economic decide stoparea utilizării acestora pe o perioadă (intenționată) de timp mai mare (din motive cum ar fi sezonalitatea activității, reducerea activității pe o perioadă semnificativă de timp, relocarea mijloacelor fixe către activități viitoare ale societății, etc);
- sau
- agentul economic decide stoparea utilizării acestora în vederea vânzării și așteptările sunt ca valorificarea prin vânzare să nu fie imediată (cazul mijloacelor fixe greu vandabile),

și nu pentru mijloacele fixe temporar neutilizate și pentru care în orice moment utilizarea ar putea fi reluată.

Or, în contextul actual în care mijloacele fixe nu sunt utilizate temporar ca efect al suspendării/restrângerii activității în urma deciziilor emise de autoritățile publice, iar intenția agentului economic este de a relua activitatea la momentul ridicării măsurilor, considerăm că sunt argumente ca agentul economic să nu decidă trecerea în conservare și ca efect, să continue cu amortizarea contabilă și fiscală a mijloacelor fixe pe durata suspendării activității.

Din perspectiva TVA, conform art. 305 din Codul fiscal, ajustarea TVA se impune pentru situațiile în care bunurile de capital sunt utilizate pentru alte scopuri decât activitățile economice sau sunt utilizate în operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA.

În opinia noastră, această perioadă în care bunurile de capital ale agenților economici nu sunt utilizate temporar ca efect al suspendării/restrângerii activității economice în urma deciziilor emise de autoritățile publice, nu reprezintă o situație care să impună ajustarea TVA conform art. 305 din Codul fiscal, indiferent dacă agenții economici iau sau nu decizia de trecere în conservare a acestor bunuri de capital. De altfel, la o analiză atentă a art. 305 din Codul fiscal, trecerea în conservare a unor bunuri, sau neutilizarea lor o anumită perioadă, chiar și în alte condiții decât cele excepționale ca urmare a stării de urgență, nu reprezintă un eveniment care să genereze ajustarea TVA deduse, aceste bunuri de capital putând fi oricând utilizate pentru operațiuni taxabile, cum ar fi vânzarea lor, reutilizarea lor pentru activități economice după scoaterea din conservare, sau casarea lor.



Baza legală

- Art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

- Art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296 ;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

- Art. 305 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:



1. 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 ;
 2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
 3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;
- b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;
- c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;
- d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:
1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;
 2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;
 3. situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8);
 4. în cazul casării unui bun de capital;
- e) în cazurile prevăzute la art. 287.

- **Jurisprudența CJUE în domeniul TVA**

Redăm mai jos câteva paragrafe importante din **cauza Lennartz (C-96/90)** cu privire la modul în care trebuie interpretate obligațiile de ajustare a TVA:

„28. Având în vedere atât absența unei reguli care să excludă dreptul de deducere atunci când bunurile sunt utilizate în cadrul activității economice sub un anumit plafon [...], nu este susținută interpretarea potrivit căreia art. 17 ar include o astfel de regulă implicită.

29. Așadar trebuie concluzionat că **Statele Membre nu au dreptul să limiteze dreptul de deducere, chiar și când utilizarea bunurilor în cadrul activității economice este foarte redusă, cu excepția situației când se încadrează pe una din derogările prevăzute de Directivă.**”

De asemenea, în ceea ce privește interpretarea noțiunilor din Codul Fiscal cu privire la alocarea bunurilor de capital integral sau parțial pentru activitatea economică redăm și hotărârea CJUE în **cauza C-153/11 Klub OOD**: „Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a dobândit un bun de capital acționând în această calitate și l-a alocat patrimoniului întreprinderii, are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aplicată achiziției



acestui bun în decursul perioadei fiscale în care a devenit exigibilă, independent de faptul că bunul menționat nu este utilizat imediat în scopuri profesionale.”

O altă cauză a CJUE relevantă în speță este **C-672/16 Imofloresmira**, din care redăm:

39. Trebuie să se amintească de asemenea că achiziționarea de bunuri sau servicii de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, a mecanismului de deducere. Utilizarea dată bunurilor sau serviciilor ori care este avută în vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva TVA și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, dar nu afectează nașterea dreptului de deducere .

40. Rezultă din aceasta că dreptul de deducere rămâne, în principiu, dobândit chiar dacă, ulterior, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu utilizează bunurile și serviciile respective care au dat naștere dreptului de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile .

Așadar, din jurisprudența CJUE redată mai sus, distingem că dreptul de deducere a TVA se exercită pe baza alocării bunurilor, la momentul achiziționării, în scopul utilizării pentru activitatea economică care constă în operațiuni cu drept de deducere.

Solicitare

În contextul celor descrise mai sus, vă rugăm să aveți amabilitatea de a ne preciza dacă, în opinia dumneavoastră:

- Cheltuielile cu chiria și utilitățile aferente sediul social/sediilor secundare, precum și TVA aferentă (în cazul achizițiilor taxabile) sunt deductibile pentru perioada în care activitatea agenților economici a fost suspendată/restrânsă ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente;
- Alte cheltuieli inerente desfășurării activității economice precum și TVA aferentă (în cazul achizițiilor taxabile) sunt deductibile pentru perioada în care activitatea agenților economici a fost suspendată/restrânsă ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente;
- Pentru mijloacele fixe neutilizate în perioada în care activitatea agenților economici este suspendată/ restrânsă ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente, se impune trecerea acestora în conservare sau agenții economici pot continua să amortizeze fiscal aceste mijloace fixe;
- Pentru bunurile de capital neutilizate în perioada în care activitatea agenților economici este suspendată/ restrânsă ca efect al măsurilor dispuse de autoritățile publice competente, neutilizarea nu este o situație care să genereze obligații de ajustare a TVA conform art. 305 din Codul fiscal.



2. Tratatul TVA aferent avantajelor în natură acordate salariaților care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate

Descrierea situației

În prezent, Codul fiscal reglementează regimul fiscal al avantajelor în bani și în natură acordate de angajator, persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca fiind neimpozabile numai pentru hrana acordată de angajatori, în cazul în care potrivit legislației în materie este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității. Având în vedere situația actuală epidemiologică națională și internațională, precum și măsurile guvernamentale luate în perioada instituirii stării de urgență, se impune completarea Codului fiscal prin introducerea în categoria veniturilor din salarii și asimilate salariilor neimpozabile a avantajelor în natură acordate de către angajator/plătitor, persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor și care dețin funcții considerate de către angajator/plătitor ca fiind esențiale pentru desfășurarea activității și se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior.

Ca urmare, prin Ordonanța de Urgență aprobată în ședința de Guvern din data de 9.04.2020 s-au inclus în categoria avantajelor în natură neimpozabile din perspectiva impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale *avantajele în natură acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a ocupării unor funcții considerate de către angajator/plătitor esențiale pentru desfășurarea activității și care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioadă stabilită de angajator/plătitor, în cazul instituirii stării de asediu sau de urgență potrivit legii.*”

Ordonanța de Urgență aprobată în ședința de Guvern din data de 09.04.2020 nu conține însă prevederi referitoare la tratamentul TVA al acestor avantaje în natură, aspect care poate fi de natură să genereze interpretări cu privire la tratamentul TVA aplicabil în contextul prevederilor fiscale actuale în domeniul TVA.

Astfel, conform art. 270 alin.(4) din Codul fiscal:

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;



b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta **pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit**, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

Reguli similare funcționează și pentru prestările de servicii. Astfel, conform art. 271 alin. (4) din Codul fiscal:

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) **utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;**

b) **serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.**

Opinia noastră

În opinia noastră, avantajele în natură acordate (sub formă de bunuri sau servicii) persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a ocupării unor funcții considerate de către angajator/plătitor esențiale pentru desfășurarea activității și care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioadă stabilită de angajator/plătitor, în cazul instituirii stării de asediu sau de urgență potrivit legii, **trebuie considerate ca fiind acordate pentru desfășurarea activității economice** și, în consecință, nu reprezintă operațiuni asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată reglementate la art. 270 alin.(4) din Codul fiscal, respectiv nu reprezintă operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată reglementate la art. 271 alin.(4) din Codul fiscal.

Baza legală

- **Ordonanța de Urgență aprobată în ședința de Guvern din data de 09.04.2020**

2. La articolul 76 alineatul (4), după litera Ț) se introduce o nouă literă, litera u), cu următorul cuprins:

„u) avantajele în natură acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a ocupării unor funcții considerate de către angajator/plătitor esențiale pentru desfășurarea activității și care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special



dedicate în care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioadă stabilită de angajator/plătitor, în cazul instituirii stării de asediu sau de urgență potrivit legii.”

3. La articolul 142 , după litera Ț) se introduce o nouă literă, litera u), cu următorul cuprins:

„u) avantajele în natură acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a ocupării unor funcții considerate de către angajator/plătitor esențiale pentru desfășurarea activității și care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioadă stabilită de angajator/plătitor, în cazul instituirii stării de asediu sau de urgență potrivit legii.”

- Art. 270 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 270 - Livrarea de bunuri

(...)

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

- Art. 271 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 271 - Prestarea de servicii

(...)

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 ;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.



Solicitare

În contextul celor descrise mai sus, vă solicităm respectuos să ne precizați dacă avantajele în natură acordate (sub formă de bunuri sau servicii) persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a ocupării unor funcții considerate de către angajator/plătitor esențiale pentru desfășurarea activității și care se află în izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioadă stabilită de angajator/plătitor, în cazul instituirii stării de asediu sau de urgență potrivit legii, **sunt considerate ca fiind acordate pentru desfășurarea activității economice** și, în consecință, nu reprezintă operațiuni asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată reglementate la art. 270 alin. (4) din Codul fiscal, respectiv nu reprezintă operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată reglementate la art. 271 alin. (4) din Codul fiscal.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate, vă mulțumim anticipat.

Cu respect,

Dan Manolescu

Președinte CCF