



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - București**

Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice
Serviciul Asistență pentru Contribuabili



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Șos. București-Ploiești, Nr. 9-13, Sector 1,
București
Tel: 021.230.28.22; Fax: 021.231.93.97
e-mail: admin.sec1afbx01.s1@anaf.ro

Către : Camera Consultanților Fiscali
Adresa : str. Alexandru Constantinescu nr. 61, sector 1
Nr. înregistrare / data : 8123/11.11.2020

Urmare adresei dumneavoastra nr. 2041/27.04.2020 inregistrata la Ministerul Finantelor Publice, sub nr. 798354/28.04.2020, transmisa de Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa nr. A_LPF_2024/06.11.2020, inregistrata la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr. 8123/06.11.2020, va comunicam urmatoarele :

I. Situatia de fapt:

In contextul masurilor adoptate de Guvern in vederea limitarii raspandirii virusului COVID-19, multi agenti economici au fost nevoiti sa isi restranga sau sa isi suspende temporar activitatea, fiind astfel in situatia in care spatiile inchiriate si mijloacele fixe achizitionate pentru activitatea economica sa nu fie utilizate sau sa fie utilizate sub capacitate.

In acest sens, Camera Consultanților Fiscali solicita clarificari privind deducerea unor astfel de cheltuieli si a TVA aferente, efectuate in aceasta perioada, respectiv in ceea ce priveste:

- cheltuielile cu chiria si utilitatile aferente sediului social/sediilor secundare;
- alte cheltuieli generate de contracte incheiate ca urmare a instituirii starii de urgenta sau pe perioada starii de urgenta si care sunt necesare pentru desfasurarea activitatii economice in general, cum ar fi: cheltuieli cu serviciile de contabilitate, servicii de paza/securitate a spatiilor detinute de agentii economici, servicii de depozitare/logistica pentru stocurile detinute de contribuabili etc.;
- cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe.

Totodata, se arata ca prin O.U.G. nr. 48/2020 au fost incluse in categoria avantajelor in natura neimpozabile din perspectiva impozitului pe venit si a contributiilor sociale *avantajele in natura acordate persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii si asimilate salariilor ca urmare a ocuparii unor functii considerate de catre angajator/platitor esentiale pentru desfasurarea activitatii si care se afla in izolare preventiva la locul de munca sau in zone special dedicate in care nu au acces persoane din exterior, pentru o perioada stabilita de angajator/platitor, in cazul instituirii starii de asediu sau de urgenta, potrivit legii.*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Intrucat O.U.G. nr. 48/2020 nu contine prevederi referitoare la tratamentul TVA al acestor avantaje in natura, aspect ce ar putea genera interpretari diferite din perspectiva legislatiei actuale in domeniul TVA, Camera Consultantilor Fiscali solicita sa i se comunice daca aceste avantaje in natura sunt considerate ca fiind acordate pentru desfasurarea activitatii economice si, in consecinta, nu reprezinta operatiuni asimilate livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii efectuate cu plata, reglementate la art. 270 alin. (4) din Codul fiscal, respectiv art. 271 alin. (4) din Codul fiscal.

II.Cadrul legal:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (denumita in continuare Legea nr. 227/2015);

Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare (denumite in continuare Norme metodologice).

Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 48/2020 din 9 aprilie 2020 privind unele masuri financiar-fiscale (denumita in continuare OUG nr. 48/2020)

Jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene in materie.

III.Tratament fiscal:

A. Tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit:

1. Referitor la deducerea unor cheltuieli necesare pentru desfasurarea activitatii economice, precizam urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare, precum si taxele de inscriere, cotizatiile si contributiile datorate catre camerele de comert si industrie, organizatiile patronale si organizatiile sindicale.

Astfel, potrivit prevederilor mai sus mentionate, cheltuielile efectuate in perioada in care activitatea persoanelor juridice a fost restransa sau suspendata ca urmare a masurilor impuse de autoritatile publice competente in vederea limitarii raspandirii virusului COVID-19, reprezinta cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, cu exceptia celor mentionate la art. 25 alin. (3) si (4) din Codul fiscal, in contextul in care au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice.

2. Referitor la amortizarea mijloacelor fixe, precizam urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 28 alin. (12) lit. k) din Codul fiscal, in cazul in care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute in regim de conservare, in functie de politica contabila adoptata, valoarea fiscala ramasa neamortizata la momentul trecerii in conservare se recupereaza pe durata normala de utilizare ramasa incepand cu luna urmatoare iesirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Astfel, potrivit prevederilor mentionate mai sus. pe perioada conservarii mijlocului fix respectiv, nu se deduce amortizarea fiscala, urmand ca valoarea fiscala ramasa neamortizata la momentul trecerii in conservare sa se recupereze pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare iesirii din conservare a acestuia, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala. Precizam, de asemenea, faptul ca principiile potrivit carora mijloacele fixe sunt trecute in conservare sunt cele stabilite potrivit politicilor contabile adoptate.

Prin urmare, in alte situatii decat cea mentionata in mod expres in cadrul prevederilor mai sus redate, amortizarea mijloacelor fixe se deduce potrivit regulilor din cadrul art. 28 din Codul fiscal.

B. Tratatamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata:

1. In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferente achizitiilor de servicii de inchiriere spatii sedii sociale/secundare si utilitati aferente, alte servicii necesare pentru continuarea desfasurarii activitatii economice, respectiv servicii de contabilitate, servicii de paza/securitate a spatiilor detinute de agentii economici, servicii de depozitare/logistica pentru stocurile detinute de contribuabili, in limita informatiilor furnizate suntem de acord de principiu cu punctul de vedere formulat de petenta cu privire la faptul ca TVA aferenta acestor achizitii, efectuate pe perioada in care o persoana impozabila (inregistrata in scopuri de TVA) si-a restrans sau suspendat activitatea sa economica ca urmare a masurilor adoptate de Guvern in vederea limitarii raspandirii virusului COVID-19, este deductibila in limitele si conditiile prevazute la art. 297 - 301 din Codul fiscal

In acest sens, aratam ca potrivit prevederilor pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice, dreptul persoanelor Impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii in scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA.

Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate in amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie indeplinite in primul rand conditiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila in sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate in aval de persoana impozabila in scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar in amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.

Totodata, potrivit unei jurisprudente constante, existenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval care confera dreptul de deducere este, in principiu, necesara pentru ca un drept de deducere a TVA in amonte sa fie recunoscut persoanei impozabile si pentru a determina intinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA aplicate achizitiilor de bunuri sau servicii in amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxabile in aval care dau dreptul de deducere (Hotararea Iberdrola, C-132/16, pct. 28).

Cu toate acestea, un drept de deducere este admis in favoarea persoanei impozabile, chiar in absenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere, atunci cand costul serviciilor in cauza face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile si reprezinta, ca atare, elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care aceasta le furnizeaza. Astfel, asemenea costuri au o legatura directa si imediata cu ansamblul activitatii economice a persoanei impozabile (Hotararea Iberdrola, C-132/16, pct. 29).

2. In ceea ce priveste regularizarea (ajustarea) TVA deduse pentru achizitiile de mijloace fixe (amortizabile) in cazul in care acestea nu mai sunt utilizate temporar ca efect al suspendarii/restrangerii activitatii economice, urmare masurilor adoptate de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Guvern în vederea limitării răspândirii virusului COVID-19, în limita informațiilor furnizate și conform prevederilor legale și a jurisprudenței CJUE în materie invocate, suntem de acord cu punctul de vedere formulat de petenta cu privire la faptul că trecerea bunurilor de capital în conservare și/sau neutilizarea lor pe perioada aplicării măsurilor în cauză nu constituie pentru persoana impozabilă evenimente care să genereze obligația de ajustare a taxei deduse inițial la achiziția bunurilor, conform prevederilor art. 305 din Codul fiscal.

În final, subliniem faptul că opinia exprimată în legătură cu aplicarea legislației în domeniul TVA are caracter general și nu are rolul de a certifica natura operațiunilor descrise în solicitare, realitatea și substanța economică a acestora, organul fiscal fiind în măsură să aprecieze relevanța starilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și respectiv, să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

3. În ceea ce privește tratamentul TVA aferent avantajelor în natura acordate salariaților care se află în izolare la locul de muncă sau în zone special dedicate, facem următoarele precizări:

Într-adevăr, întrucât în urma deciziilor autorităților publice privind prevenirea răspândirii epidemiei COVID-19, pentru personalul care ocupă funcții considerate de către angajator esențiale pentru desfășurarea activității, au existat situații în care au fost instituite măsuri de izolare preventivă la locul de muncă sau în zone special dedicate în care nu au acces persoane din exterior, prin OUG 48/2020 a fost reglementat regimul fiscal din perspectiva impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aplicabil avantajelor în natura acordate în aceste situații, în sensul că pentru acestea nu se datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii.

Este cunoscut faptul că impozitele directe sunt un atribut național, spre deosebire de domeniul impozitării indirecte, în speta TVA, pentru care, în temeiul art. 113 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, s-a stabilit necesitatea armonizării legislațiilor la nivelul UE. Astfel, legislația națională în domeniul TVA a fost armonizată cu acquis-ul comunitar în materie, care include deciziile pronunțate de CJUE și a cărui componentă principală este reprezentată de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA.

Prin urmare, tratamentul TVA aplicabil operațiunilor efectuate de o persoană impozabilă în cadrul activității sale economice se analizează prin raportare la prevederile în domeniul TVA și la jurisprudența CJUE în materie, fără să depindă de modul în care acestea sunt tratate din perspectiva impozitelor directe.

Ca regulă generală, este asimilată livrării de bunuri/prestării de servicii efectuate cu plată, utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului sau ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial, precum și prestarea gratuită de servicii de către o persoană impozabilă în folosul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, sau, mai general, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

Cu toate acestea, acordarea/prestarea *in mod gratuit* de bunuri/servicii în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, *in scopuri legate de desfășurarea activității economice*, în condițiile stabilite prin normele metodologice, nu

constituie livrare de bunuri/prestare de servicii in sensul TVA (art. 270 alin. (8) lit. b), art. 271 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal).

Conform pct. 7 alin. (11), respectiv pct. 8 alin. (9) din Normele metodologice, **in aceasta categorie se cuprind, fara a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabila le acorda gratuit angajatilor sai si care sunt legate de desfasurarea in conditii optime a activitatii economice**, cum sunt, de exemplu: echipamentul de protectie si uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportata de angajati, materiale igienico-sanitare in vederea prevenirii imbolnavirilor. **Nu se incadreaza in aceasta categorie orice gratuitati acordate propriilor angajati sau altor persoane, daca nu exista nicio legatura cu desfasurarea in conditii optime a activitatii economice**, cum sunt: cotele gratuite de energie electrica acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane si altele de aceeaasi natura.

In ceea ce priveste sfera de aplicare a dreptului de deducere, conform art. 297 alin. (5) din Codul fiscal, *daca nu contravine prevederilor alin. (4)*, persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei si pentru cazurile prevazute la art. 270 alin. (8) si la art. 271 alin. (5) din Codul fiscal.

Astfel, raportat la solicitarea petentei, aratam ca stabilirea tratamentului TVA necesita o analiza de la caz la caz, in functie de circumstantele particulare ale fiecarui caz in parte, uzand totodata si de elementele de interpretare oferite de CJUE in cadrul hotararilor pronuntate in materie.

In acest sens, in ceea ce priveste, spre exemplu, acordarea de mese cu titlu gratuit angajatilor, apreciem relevanta in speta hotararea pronuntata de Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-371/07 – Danfoss - AstraZeneca. Potrivit considerentelor de la pct. 57 si pct. 58 Curtea a considerat ca cert faptul ca, in speta supusa analizei Curtii, *angajatului ii revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului unde serveste masa. Angajatorul nu intervine in aceste alegeri, angajatul avand doar obligatia sa revina la locul sau de munca la orele convenite si sa efectueze in acest loc munca sa obisnuita. In consecinta, astfel cum a sustinut Comisia in cursul sedintei, oferirea de mese angajatilor are drept scop, in principiu, sa raspunda unui interes propriu si este la alegerea personala a acestora din urma in privinta caruia angajatorul nu intervine. Din aceasta rezulta ca, in imprejurari normale, prestarile de servicii care constau in oferirea de mese cu titlu gratuit angajatilor raspund unui interes propriu al acestora din urma in sensul articolului 6 alineatul (2) din A sasea directiva.*

In schimb, in imprejurari speciale, interesul intreprinderii poate impune ca angajatorul insusi sa asigure oferirea de mese (prin analogie cu transportul salariatilor la locul de munca asigurat de angajator, in cauza Curtii de Justitie a Uniunii Europene C-258/95 - Julius Fillibeck Sohne). Astfel, in aceasta cauza, Curtea a considerat ca in anumite circumstante, conditiile de desfasurare a activitatii economice necesita ca angajatorul sa asigure transportul angajatilor de la domiciliu la locul de munca. Faptul ca numai angajatorul poate asigura servicii de transport adecvate sau ca locul de munca nu este intotdeauna acelasi, fiind posibil sa se schimbe, poate insemna ca angajatorul este obligat sa asigure transportul angajatilor sai. In astfel de imprejurari speciale, transportul este organizat de angajator in scopuri legate de activitatea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

economica. Beneficiul personal obtinut de angajati prin organizarea unui astfel de transport este de o importanta secundara in raport cu nevoile activitatii economice.

Intr-adevar, asa cum se arata la pct. 55 din cauza C-371/07 - Danfoss-AstraZeneca, *poate fi dificil sa se controleze in mod eficient natura profesionala sau neprofesionala a oferirii de mese de cantinele intreprinderilor, inclusiv atunci cand aceasta are loc in cadrul functionarii normale a cantinelor. In consecinta, daca rezulta din informatii obiective - aspect care trebuie verificat de instanta de trimitere — ca oferirea acestor mese a fost efectuata in scopuri strict profesionale, prestatiiile respective ies din domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) din A sasea directiva.*

Totodata, din cauza C-371/07 – Danfoss - AstraZeneca, rezulta ca in cazul in care nevoile societatii, precum aceea de a garanta continuitatea si buna desfasurare a activitatii, necesita ca oferirea de mese sa fie asigurata de angajator, oferirea de mese cu titlu gratuit nu este asimilata unei prestari de servicii efectuate cu plata in sensul articolului 6 alineatul (2) din A sasea directiva.

Astfel, conform considerentului 62 din cauza C-371/07 - Danfoss- AstraZeneca, ***in astfel de imprejurari speciale, oferirea de mese angajatilor de catre angajator nu are ca scop sa raspunda unui interes propriu al acestora din urma si nu este efectuata in alte scopuri decat pentru desfasurarea activitatii economice. Avantajul personal pe care angajatii il au din aceasta nu apare ca fiind decat accesoriu in raport cu interesul intreprinderii.***

In consecinta, potrivit considerentului 63 din aceeaasi cauza, *specificitatile proprii organizarii intreprinderii constituie un indiciu conform caruia prestatiiile care constau in mese oferite cu titlu gratuit angajatilor nu sunt efectuate in alte scopuri decat pentru desfasurarea activitatii economice.*

Astfel, din interpretarea jurisprudentei CJUE mai sus invocata, rezulta ca **in imprejurari normale** - atunci cand angajatului ii revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului unde serveste masa, fara nicio ingerinta din partea angajatorului, avand doar obligatia sa se intoarca la locul sau de munca la orele convenite si sa efectueze in acest loc munca sa obisnuita - oferirea de mese (cu titlu gratuit) angajatilor raspunde unui interes propriu al acestora din urma si nu in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii.

Insa, **in imprejurari speciale** - atunci cand specificul/particularitatile activitatii impun, in vederea garantarii continuitatii, a bunei desfasurari a acesteia etc., oferirea de mese (cu titlu gratuit) angajatilor – acordarea gratuita a meselor catre angajati se poate considera ca fiind efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii si nu in scopul personal al salariatilor.

Prin urmare, asa cum rezulta si din jurisprudenta CJUE invocata, reiteram faptul ca stabilirea tratamentului TVA aferent unor avantaje in natura (sub forma de bunuri sau servicii) acordate (cu titlu gratuit) angajatilor se analizeaza de la caz la caz, in functie de circumstantele care au generat o astfel de operatiune, de natura avantajelor acordate etc.

Cu acest punct de vedere a fost de acord si Directia generala de legislatie si reglementari vamale si contabile prin adresa nr. 798354/26.10.2020.

Aceasta adresa nu reprezinta un act administrativ fiscal in sensul art. 1, pct (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, sau un act administrativ de autoritate in sensul art. 1 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, si nu este opozabila tertilor.

Cu deosebita consideratie,

Mihaela Georgescu

Şef administraţie

