

TAXE și IMPOZITE

ACTUAL

Noutăți legislative și studii de caz

Editorial

Achiziție autoturism cu regimul special, vânzare ulterioară, regim TVA

Lămurim mai jos o întrebare des întâlnită printre contabili: dacă o societate a achiziționat în trecut un autoturism cu regimul special de taxă conform Codului fiscal art. 312 alin. (1) lit. d)-e), iar acum dorește să-l vândă unei alte societăți, plătitoare de TVA, cum va emite factura: tot cu regim special de taxă sau se colectează TVA 19%?

Potrivit prevederilor art. 312 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul UE, de la unul dintre următorii furnizori:

- o persoană neimpozabilă;
- o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. g);
- o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Persoana impozabilă revânzătoare este, conform art. 312 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

Astfel, pentru a fi considerată persoană revânzătoare, activitatea societății ar consta în achiziție și revânzare autovehicule codul CAEN comerț cu autoturisme.

Prin urmare, dacă societatea nu este persoană impozabilă revânzătoare, pentru a aplica regimul special pentru bunurile second-hand, la vânzarea autoturismului aplică regimul normal de TVA.

Elena Garofil, consultant fiscal

ÎN ACEASTĂ EDITIE:

SINTEZA LEGISLATIVĂ 2

INSPECȚIE FISCALĂ

Achiziții pentru protocol. Regim fiscal TVA ... 4

VÂNZĂRI LA DISTANȚĂ

Înregistrare în OSS 7

CECCAR

Obligații privind începerea activității pentru persoanele fizice care exercită profesii liberale 8

CONTABILITATE

Ajustare pentru creanțe incerte 9

COMERT

Prețuri diferite în magazine diferite 10

NEREZIDENTI

Cerere formulare certificate rezidentă fiscală 10

DESPĂGUBIRI

Despăgubiri plătite și venituri încasate de la asigurator, tratament fiscal 11

Rubrică dedicată abonaților

OSS — ONE STOP SHOP

Bază legală pentru vânzări intracomunitare de bunuri la distanță din iulie 2021. Regim fiscal TVA 12

Sinteză legislativă

O.M.M.P.S. nr. 540/2021 privind modificarea anexei nr. 1 la Ordinul ministrului muncii și protecției sociale nr. 741/2020 pentru aprobarea modelului documentelor prevăzute la art. XII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, cu modificările și completările aduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 32/2020 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 și pentru stabilirea unor măsuri suplimentare de protecție socială.

Publicat în: M.Of. nr. 622 din 24.06.2021

Ce prevede: Prin acest ordin se stabilește un nou model al anexei nr. 3 la cererea depusă de persoanele care solicită să beneficieze de plata indemnizației prevăzute la art. XII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2020. Este vorba de *TABELUL cu activitățile restricționate în condițiile Legii nr. 55/2020 privind unele măsuri pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19, cu modificările și completările ulterioare.*

H.G. nr. 677/2021 privind modificarea Hotărârii Guvernului nr. 719/2020 pentru aprobarea procedurii de decontare și de plată a sumelor acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 132/2020 privind măsuri de sprijin destinate salariaților și angajatorilor în contextul

situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, precum și pentru stimularea creșterii ocupării forței de muncă.

Publicată în: M.Of. nr. 628 din 25.06.2021

Ce prevede: Modificările vizează adaptarea procedurii de decontare și de plată a sumelor acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 132/2020 cu modificările:

- art. 1 din Ordonanță – aduse prin Legea nr. 58/2021
- art. 3 din Ordonanță – aduse prin O.U.G. nr. 44/2021.

Conform acestor modificări, condiția pentru acordarea indemnizației prevăzută la art. 3 din Ordonanță este îndeplinită după cum urmează:

- a) în cazul **profesioniștilor** prevăzuți la art. 3 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare, precum și al persoanelor care obțin venituri exclusiv din **drepturile de autor și drepturile conexe**, astfel cum sunt prevăzute de Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin înregistrarea unei reduceri a veniturilor nete realizate în luna pentru care se solicită indemnizația față de media veniturilor nete lunare din anul 2019, indiferent de valoarea acesteia;
- b) în cazul persoanelor care au încheiate **convenții individuale de muncă potrivit Legii nr. 1/2005** privind organizarea și funcționarea cooperatiei, republicate, cu modificările ulterioare, prin diminuarea orelor de muncă prestate de către acestea în cadrul cooperatiei.

Pentru persoanele care nu au realizat venituri în anul 2019, reducerea veniturilor realizate în luna pentru care

se solicită indemnizația se raportează la veniturile estimate în declarația unică, respectiv norma de venit stabilit, în anul 2020.

O.M.E.A.T. nr. 1.015/2021 pentru modificarea Procedurii de implementare a schemei de ajutor de stat prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 224/2020 privind unele măsuri pentru acordarea de sprijin financiar pentru întreprinderile din domeniul turismului, alimentației publice și organizării de evenimente, a căror activitate a fost afectată în contextul pandemiei de COVID-19, aprobată prin Ordinul ministrului economiei, antreprenoriatului și turismului nr. 991/2021.

Publicat în: M.Of. nr. 624 din 24.06.2021

Ce prevede: Modificările procedurii de implementare vizează înscrierile în cadrul Schemei. Acestea se vor realiza în două etape distincte:

- a) **Etapa 1** – de creare profil, user și parolă, unde aplicații vor înregistra cu semnătură electronică atât datele reprezentantului legal/împuternicitului, cât și datele întreprinderii eligibile.

Beneficiarii care și-au creat deja profil, user și parolă în cadrul platformei în vederea primirii unui ajutor de stat în baza O.U.G. nr. 130/2020 vor putea folosi respectivul profil.

- b) **Etapa 2** – de înscriere în cadrul Schemei, în care aplicații, cu profil, user și parolă generate în prima etapă, vor completa formularul electronic de înscriere, vor încărca declarații pe propria răspundere, copie după certificatul de clasificare pentru structurile de primire cu funcțiuni de cazare, copie după autorizația de funcționare sau după certificatul de clasificare pentru structurile/unitățile de alimentație publică, copie după

autorizația sanitar-veterinară pentru unitățile de alimentație publică mobile, copie după atestat pentru ghizii turistici, respectiv copie după licență pentru agențiile de turism.

Prin completarea formularului de înscriere, beneficiarii își vor lua angajamentul de plată a datoriilor restante către bugetul central, angajamentul privind menținerea activității pentru 6 luni, respectiv 12 luni, își vor asuma pe propria răspundere că întreprinderea nu era în dificultate la 31 decembrie 2019 sau că întreprinderea era în dificultate la 31 decembrie 2019 în condițiile excepției de la art. 3 alin. (4) și (5) din O.U.G. nr. 224/2020.

Tot în această etapă, beneficiarii vor încărca raportul de expertiză contabilă extrajudiciară, semnat electronic de expertul contabil, sau raportul de audit (de asigurare), semnat electronic de auditorul financiar. Raportul întocmit de expertul contabil/societatea de expertiză contabilă sau de auditorul financiar/firma de audit este elaborat cu respectarea ISAE 3000 (revizuit), alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, emis de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), și a Manualului privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (ediția 2018), emis de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), din cadrul International Federation of Accountants (FAC), disponibile în limba română la adresa web <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/>. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară respectă totodată și prevederile Standardului profesional nr. 35 emis de către Corpul Expertilor Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Expertul contabil/Societatea de expertiză contabilă poate întocmi raportul de expertiză contabilă extrajudiciară și în situația în care a ținut și a condus contabilitatea solicitantului

sau a oferit alte servicii profesionale conform O.G. nr. 65/1994.

O.M.E.A.T. nr. 1.019/2021 privind modificarea Procedurii de implementare a schemei de ajutor de stat prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 224/2020 privind unele măsuri pentru acordarea de sprijin financiar pentru întreprinderile din domeniul turismului, alimentației publice și organizării de evenimente, a căror activitate a fost afectată în contextul pandemiei de COVID-19, aprobată prin Ordinul ministrului economiei, antreprenoriatului și turismului nr. 991/2020.

Publicat în: M.Of. nr. 627 din 25.06.2021

Ce prevede: Conform modificărilor aduse, aplicația electronică aferentă celei de-a doua etape de înscriere în cadrul Schemei va fi deschisă începând cu ora 10,00 a primei zile de înscriere, timp de 22 de zile calendaristice de la demararea înscrierii, până la ora 20,00 a ultimei zile de înscriere, cu posibilitatea de prelungire a termenului până la epuizarea bugetului.

De asemenea, prin acest ordin se modifică formularul ANEXĂ: Anexă la Raportul privind baza de calcul al ajutorului de stat ce se acordă sub forma unor granturi în temeiul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 224/2020 privind unele măsuri pentru acordarea de sprijin financiar pentru întreprinderile din domeniul turismului, alimentației publice și organizării de evenimente, a căror activitate a fost afectată în contextul pandemiei de COVID-19.

O.U.G. nr. 59/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Publicată în: M.Of. nr. 630 din 28.06.2021

Ce prevede: Prin această Ordonanță de urgență sunt transpuse în legislația națională prevederile art. 2 și 3 din Directiva (UE) 2017/2.455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/EC și a Directivei 2009/132/CE.

Principalele modificări în materie de TVA vizează:

- extinderea regimului special pentru servicii electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune prestate de persoane impozabile nestabilite în UE către persoane neimpozabile din UE și pentru alte prestări de servicii (regimul non-UE);
- introducerea regimului special pentru vânzările intracomunitare de bunuri la distanță, pentru livrările de bunuri interne efectuate de interfețele electronice care facilitează aceste livrări și pentru serviciile prestate de persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar nu în statul membru de consum (regimul UE);
- introducerea unui regim special pentru vânzarea la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe, în loturi cu o valoare intrinsecă de maximum 150 euro, cu excepția bunurilor accizabile și a unui mecanism special pentru declararea și plata TVA la import aplicabil atunci când nu se utilizează regimul de import;
- eliminarea scutirii de TVA pentru importurile de bunuri a căror valoare nu depășește 10 euro;
- adaptarea conținutului declarației de TVA utilizate în regimurile UE și non-UE și modificarea termenului de depunere a acesteia și de plată a TVA în cadrul regimului UE și regimului non-UE (sfârșitul următoarei luni de după încheierea fiecărui trimestru calendaristic).

Pe lângă aceste schimbări în materie de TVA, prin această Ordonanță de urgență se stabilește un nou termen de declarare și plată a impozitului specific aferent semestrului I al anu-

lui 2021 – până la data de 25 decembrie 2021 inclusiv.

O.M.F.P. nr. 741/2021 pentru modificarea și completarea unor ordine ale ministrului finanțelor.

Publicat în: M.Of. nr. 650 din 29.06.2021

Ce prevede: Ordinul aduce modificări și completări următoarelor acte normative:

- **Normelor privind restituirea taxei pe valoarea adăugată cumpărătorilor, persoane fizice, care nu sunt stabiliți în Uniunea Europeană,** aprobate prin **O.M.F.P. nr. 101/2016.** ANAF va publica pe site-ul propriu lista magazinelor din rețeaua de vânzare cu amănuntul, autorizate atât pentru vânzarea de bunuri pentru care se acorda dreptul de restituire a taxei pe valoarea adăugată cumpărătorilor nestabiliți în Uniunea Europeană, cât și pentru restituirea taxei pe valoarea adăugată aferente acestor vânzări.
- **O.M.F.P. nr. 105/2016** pentru aprobarea **Normelor privind scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată și a accizelor pentru importurile**

definitive ale anumitor bunuri, prevăzută la art. 293 alin. (1) lit. d) și art. 395 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și a **Procedurii privind autorizarea unor organisme pentru a importa bunuri în regim de scutire.** – eliminarea scutirii de TVA pentru importurile de bunuri a căror valoare nu depășește 10 euro și clarificări privind celelalte scutiri.

O.A.N.A.F. nr. 922/2021 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior.

Publicat în: M.Of. nr. 656 din 02.07.2021

Ce prevede: Ordinul aprobă Normele metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior și abrogă Normele aprobate prin O.A.N.A.F. nr. 7.521/2006.

Noile norme se aplică pentru acțiunile de control începute după intrarea în vigoare a acestui Ordin. Cele începute înainte de intrarea în vigoare a acestuia se finalizează în conformitate cu prevederile Ordinului în baza căruia au fost inițiate.

O.A.N.A.F. nr. 1019/2021 pentru aprobarea Normelor privind autorizarea și utilizarea mecanismului special pentru declararea și plata TVA la import, modelul și conținutul declarației speciale de TVA.

Publicat în: M.Of. nr. 656 din 02.07.2021

Ce prevede: Ordinul aprobă Normele care stabilesc procedura de autorizare și de utilizare a mecanismului special pentru declararea și plata TVA la import prevăzut la art. 315³ din Codul fiscal, introdus prin O.U.G. nr. 59/2021. Prin aceste norme se stabilește:

- autoritatea care emite autorizația pentru utilizarea mecanismului special pentru declararea și plata TVA la import;
- condițiile necesare pentru obținerea autorizației;
- modelul cererii pentru obținerea autorizației, al autorizației și al DECLARAȚIEI SPECIALE DE TVA pentru declararea și plata TVA la import în cadrul mecanismului special;
- cuantumul garanției;
- obligațiile titularului autorizației;
- cazuri de revocare a autorizației.

Achiziții pentru protocol. Regim fiscal TVA

INSPECȚIE FISCALĂ

Cadrul legal:

Într-adevăr, conform detaliilor prezentate, echipa de inspecție fiscală nu a procedat corect la stabilirea diferențelor suplimentare de plată a TVA.

Pentru stabilirea diferențelor suplimentare de plată a TVA aferente depășirii cheltuielilor de protocol, echipa de inspecție fiscală trebuie să facă dovada că:

- achizițiile efectuate au fost de natura cadourilor a căror valoare individuală depășește plafonul de 100 lei exclusiv TVA;

Problemă fiscală

În urma controlului, pe anii 2016 și 2017, inspectorii au trecut o sumă pe protocol nedeductibil, calculând TVA aferentă în cota de 20%, în condițiile în care majoritatea facturilor trecute pe protocol nedeductibil au fost facturi de la furnizori neplătitori de TVA și facturi cu TVA redusă. Din punctul nostru de vedere nu este corect, ținând cont de faptul că nu a fost dedus TVA, sau a fost cu cotă redusă.

Am dori punctul dvs. de vedere și, în cazul în care inspectorii au dreptate, o bază legală.

- achizițiile s-au efectuat de la persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal;
- achizițiile s-au efectuat în anul 2016, cunoscând faptul că, începând cu anul 2017, cota TVA a fost de 19%, iar cota de 20% s-a aplicat doar pentru anul 2016;
- persoana impozabilă supusă inspecției fiscale a exercitat dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate și dacă dreptul de deducere s-a exercitat conform prevederilor art. 297, cu respectarea condițiilor reglementate prin art. 299.

Astfel, suma TVA reprezentând depășirea cheltuielilor de protocol calculată conform legislației fiscale din punctul de vedere al impozitului pe profit nu poate reprezenta baza de impozitare TVA, astfel încât la suma respectivă să se aplice cota TVA 20%. În acest sens, aduc drept argument faptul că, începând cu anul 2013, exercitarea dreptului de deducere a sumei TVA deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii destinate acțiunilor de protocol (achiziție zahăr, cafea, apă, cadouri diverse etc.) nu mai este condiționată de încadrarea în plafonul cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit. Astfel, exercitarea dreptului de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în facturile de achiziție este condiționată doar de natura activităților efectuate de către persoana impozabilă pentru care s-au efectuat și înregistrat cheltuieli de protocol de natura bunurilor sau de natura serviciilor (oferirea meselor la restaurant sau servicii de catering, achiziție cafea, zahăr etc.). Aceste operațiuni pot fi cele cu drept de deducere, respectiv:

- operațiuni taxabile și/sau
- operațiuni scutite cu drept de deducere (exporturi, livrări intracomunitare de bunuri etc.) și/sau
- operațiuni neimpozabile (prestări intracomunitare de servicii, prestări către beneficiari din state terțe etc.).

Dacă persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal realizează astfel de operațiuni din sfera de aplicare a TVA, își exercită,

integral, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în scop de protocol, fără ca suma TVA să fie limitată la deducere, chiar în situația în care persoana impozabilă:

- înregistrează pierdere fiscală;
- realizează profit impozabil, dar depășește limita legală de 2% a cheltuielilor de protocol conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal

„Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;”

Astfel, la achiziția unui bun sau serviciu, trebuie efectuată doar înregistrarea contabilă $\% \frac{623}{4426} = 401$, dar fără a interveni obligații de:

- limitare totală sau integrală a dreptului de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în fiecare factură emisă de către furnizor. Exercițarea dreptului de deducere nu poate fi efectuată în situația în care achizițiile efectuate nu sunt destinate realizării operațiunilor din sfera de aplicare a TVA sau aferente operațiunilor din sfera de aplicare a TVA, dar care sunt scutite fără drept de deducere, de exemplu, pentru serviciile de închiriere de bunuri imobile pentru care se aplică scutirea de la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal;
- ajustare negativă a sumei TVA deductibile deduse, în situația în care se constată depășirea procentului de 2% cheltuieli de protocol.

În ceea ce privește protocolul, din punctul de vedere al TVA, echipa de inspecție fiscală trebuia să aibă în vedere dacă în structura achizițiilor destinate acțiunilor de protocol se

regăsesc cadouri, stabilind, după caz, diferențe suplimentare de plată TVA, doar pentru acest tip de achiziții oferite partenerilor de afaceri. În acest context, de reținut este faptul că bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri și nu se colectează TVA la data oferirii acestora către diverși clienți/furnizori ai persoanei impozabile, dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. În acest sens, am în vedere prevederile pct. 7 alin. (12) lit. a) din Normele de aplicare a art. 270 din Codul fiscal: *„În sensul art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal:*

a) bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul;”

Deci, pentru toate bunurile oferite drept cadou, suma TVA deductibilă înscrisă în factura furnizorului se deduce integral în prima etapă, dar în a doua etapă se colectează TVA pentru ceea ce depășește 100 lei, exclusiv TVA. Pentru auto colectare se emite autofactura a cărei valoare se rapor-

tează, atât prin decontul de TVA cod 300 la rândul 9, cât și prin declarația informativă cod 394. Deci, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească diferențe suplimentare de plată doar în cazul cadourilor acordate partenerilor de afaceri și numai pentru suma care ar fi depășit plafonul de 100 lei pentru fiecare cadou oferit. În ceea ce privește mesele de protocol oferite la un restaurant sau serviciile de catering comandate în cadrul unei întâlniri de afaceri, valoarea acestora:

- nu reprezintă cadou, indiferent de valoarea acestora;
- nu intră sub incidența plafonului de 100 lei, exclusiv TVA.

Astfel, suma TVA deductibilă înscrisă în factura prestatorului (restaurantul, firma de catering) poate fi dedusă, integral, dacă se face dovada că achiziția respectivă este destinată realizării de operațiuni din sfera de aplicare a TVA cu drept de deducere.

În acest context, am în vedere și prevederile cuprinse în Circulara nr. 408538 din 12.09.2013 cu privire la aplicarea unui tratament fiscal corect al cheltuielilor de protocol în contextul introducerii de la data de 1 ianuarie 2013 a plafonului de 100 de lei pentru cadourile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol. Astfel, având în vedere că sunt considerate prestări de servicii din punctul de vedere al TVA, serviciile de restaurant, echivalente cu serviciile de catering, acordate gratuit, nu intră

sub incidența plafonului de 100 de lei pentru cadourile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, prevăzut la „pct. 6 alin. (10) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 571/2003, așa cum se menționează de altfel și la pct. 7 alin. (7) din norme”. Aceste precizări sunt aplicabile și după intrarea în vigoare a Codului fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015 începând cu data de 1 ianuarie 2016, respectiv prevederile pct. 7 alin. (12) lit. a) din Normele de aplicare a art. 270 alin. (8) lit. c): „(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

Deci, depășirea cheltuielilor de protocol înregistrate cu bunurile oferite cadou și/sau cu valoarea meselor servite la restaurant afectează doar impozitul pe profit deoarece deducerea acestora se limitează prin aplicarea cotei de 2% asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. Dacă este cazul, în cadrul cheltuielilor de protocol înregistrate cu cadourile acordate, se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată prin autofaktură, prin formula contabilă 623 = 4427 (pentru ceea ce depășește 100 lei/cadou).

În situația în care societatea înregistrează pierdere fiscală, cheltuielile de protocol înregistrate în debitul contului 623 sunt nedeductibile integral din punctul de vedere al impozitului pe profit deoarece cota de 2% nu se poate aplica asupra unei baze negative (cheltuieli mai mari decât veniturile).

Practic, baza de calcul al cheltuielilor de protocol deductibile se determină ca diferența dintre venitul brut și cheltuielile totale deductibile din care se scad cheltuielile de sponsorizare, mecenat, burse private, protocol (la care se adaugă suma TVA autocolectată, dacă este cazul), sumă la care se aplică cota de 2%.

În concluzie, în situația în care în structura cheltuielilor de protocol înregistrate în anul 2020 nu se regăsesc și cadouri cu o valoare mai mare de 100 lei, exclusiv TVA, acordate unei persoane, pentru suma TVA deductibilă dedusă nu se anulează dreptul de deducere prin stabilirea diferențelor suplimentare de plată TVA chiar dacă:

- societatea a înregistrat o pierdere contabilă sau o pierdere fiscală conform Registrului de evidență fiscală;
- societatea a depășit limita cheltuielilor de protocol din punctul de vedere al impozitului pe profit.

Răspuns oferit de:
Amelia Dumitraș,
consultant fiscal

Împreună cu revista
«Taxe și Impozite Actual» primiți semestrial:
«Caietul Contabilului profesionist» –
48 de pagini de spețe fiscal-contabile pe
an, rezolvate și comentate de specialiștii
R&S.

