

fiscalitate

04

Cotele reduse de TVA – unde se aplică ele și ce s-a schimbat după modificarea Directivei de TVA din aprilie 2022

Alexandru COMĂNESCU – Director, KPMG România

contabilitate

06

Particularități privind contabilitatea imobilizărilor necorporale generate intern – Partea a II-a

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA – Economist, Ministerul Finanțelor

drept fiscal

11

Sursele (izvoarele) dreptului fiscal român. Poziția reglementărilor OCDE. Forța juridică a dispozițiilor OPANAF nr. 442/2016 privind prețurile de transfer

Dr. Radu BUFAN – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil

14

Caracterul (ne)deductibil al cheltuielilor pentru serviciile de consultanță: dileme teoretice și puncte de vedere jurisprudențiale

Prof. univ. dr. Mihaela TOFAN – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași; JM CHAIR – European Union Financial Regulation (EUFIRE)

20

Convențiile multilaterale prezente și viitoare din domeniul fiscal – un răspuns la problemele din ce în ce mai complexe cu care ne confruntăm?

Ioana LIXANDRU – Senior Tax Consultant, CROWE România

procedură fiscală

23

Probele în dovedirea situației fiscale: administrare și interpretare cu ocazia efectuării controlului fiscal

Drd. Diana LUDOȘAN – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Asistent universitar – Facultatea de Drept și Științe Sociale, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Avocat – Baroul Alba

jurisprudență

31

Impozitul pe dividende datorat de către „participanții” (membrii) societăților agricole civileDr. Radu BUFAN – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil
Traian-Mihail ȘTEFĂNESCU – Avocat, Baroul București

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBEProf. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVIDProf. univ. dr.
Vasile RĂILEANUConf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economistDr. Emilian DUCA
consultant fiscalDr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurențeiDr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscalTanți ANGHEL
consultant fiscalAdrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)**Senior editor**
Ioan SIMION
(internațional)**Tipografie**
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre**Publisher**
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC**Adresa redacției**
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.roe-mail
periodice@universuljuridic.roResponsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

COTELE REDUSE DE TVA – UNDE SE APLICĂ ELE ȘI CE S-A SCHIMBAT DUPĂ MODIFICAREA DIRECTIVEI DE TVA DIN APRILIE 2022

Rezumat: În ultima perioadă, odată cu creșterea generalizată a prețurilor, au reapărut discuțiile legate de cota de TVA aplicabilă fiecărei categorii de bunuri: că ar fi prea mare, că ar trebui să fie zero, de ce nu e scăzută de autorități, de ce alții au scăzut și noi nu, cât au vecinii noștri pentru aceleași produse. Într-adevăr, TVA fiind o taxă suportată de consumatorul final, pare că reducerea cotei de TVA ar fi mecanismul cel mai simplu prin care legiuitorul poate veni în ajutorul persoanelor care resimt din plin inflația cu care ne confruntăm.

Cuvinte-cheie: TVA, cote reduse, prețuri, inflație, bunuri, tranzacție.



Alexandru COMĂNESCU
Director, KPMG România

Reduced VAT rates – where they are applied and what has changed following the amendment of the VAT Directive from april 2022

Abstract: Recently, with the general increase in prices, discussions have resurfaced about the VAT rate applicable to each category of goods. Is it too high? Should it be zero? Why hasn't it been reduced by the authorities? Why have other countries reduced it, but not Romania? How much VAT do our neighbors pay for the same products? Considering that VAT is a tax borne by the final consumer, it seems that reducing the VAT rate would be the simplest mechanism by which the legislator could help people who are feeling the full effects of the inflation we are now facing.

Keywords: VAT, reduced rates, prices, inflation, goods, transaction.

Totuși, istoria reducerilor de cote de TVA din România ne-a demonstrat că o astfel de scădere nu atrage de la sine o diminuare a prețului de vânzare, pentru că nu există obligativitatea pentru vânzător să reducă prețul la raft.

Pe cale de consecință, este de înțeles motivul pentru care autoritățile nu au folosit încă aceste reduceri de cotă ca măsuri de sprijin: exista riscul ca prețul produsului să rămână același, chiar dacă ar fi fost redusă cota, astfel că problema consumatorului final rămânea aceeași.

Trebuie menționat că mecanismul cotelor de TVA este un mecanism prevăzut de Directiva 2006/112/CE („Directiva de TVA”). Astfel, cota standard de TVA nu poate fi mai mică de 15%. Dacă ne uităm la cotele standard aplicabile în statele membre, acestea variază de la 17% (Luxemburg) până la 27% (Ungaria),

România aplicând o cotă de 19%. Flexibilitatea cotelor de TVA la nivelul UE (sau lipsa ei) a reprezentat unul dintre motivele fiscale pentru care Marea Britanie a solicitat ieșirea din UE.

Dacă discuțiile legate de cota standard de TVA nu țin prima pagină a publicațiilor, aplicarea cotelor reduse a fost mereu un subiect de dispută atât din perspectivă politică, cât și fiscală. În acest context, începând cu aprilie 2022, Comisia a oferit cadrul pentru ca statele membre să aibă o mai mare flexibilitate în stabilirea cotelor reduse, dar, în același timp, urmărind obiectivele Comisiei legate de protecția mediului înconjurător, digitalizare, precum și de protecția sănătății. În acest sens, Comisia a aprobat Directiva 2022/542, principala schimbare adusă fiind legată de creșterea numărului de tranzacții pentru care cotele reduse pot fi aplicate (de la 18, câte sunt în prezent, la 29).

În ceea ce privește cota redusă de TVA, legislația europeană prevede că statele membre pot aplica maximum 2 cote reduse, cota redusă neputând fi mai mică de 5%. De exemplu, România aplică 2 cote reduse: 9% și 5%. Totuși, începând cu aprilie 2022, aceste cote reduse pot fi aplicate pentru un număr de **maximum 24** de tranzacții menționate în una dintre Anexele Directivei (Anexa III). În plus, statele membre pot aplica o cotă redusă mai mică de 5% (sau o scutire cu drept de deducere) pentru un număr de **maximum 7** dintre punctele menționate în Anexa III.

Anexa menționată mai sus precizează tipurile de bunuri pentru care se pot aplica cotele reduse, dintre care amintim cele mai relevante categorii (anexa a fost și ea modificată, ca urmare a Directivei 2022/542):

- alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau a înlocui alimentele;
- furnizarea apei;
- produsele farmaceutice utilizate în scopuri medicale și veterinare, inclusiv produsele folosite în scopul contracepției și protecției igienice feminine, precum și **produsele igiene absorbante**;
- echipamentele medicale, aparatele, dispozitivele, articolele, accesoriile și echipamentele de protecție, inclusiv măștile medicale de protecție, destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunurile esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor, precum și **adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri**;
- dreptul de intrare la spectacole, teatre, circuri, târguri, parcuri de distracții, concerte, muzee, grădini zoologice, cinematografe, expoziții și manifestări și instituții culturale similare sau **accesul la transmisiunea în direct, pe internet, a respectivelor evenimente sau vizite sau ambele**;
- receptarea serviciilor de radiodifuziune și televiziune și difuzarea pe internet a astfel de programe furnizate de un furnizor de servicii media; serviciile de acces la internet furnizate ca parte a politicii de digitalizare;
- furnizarea de servicii de către scriitori, compozitori și artiști-interpreți sau executanți sau drepturile de autor de care beneficiază;
- livrarea și construirea de locuințe, ca parte a unei politici sociale, astfel cum este definită de statele membre; **renovarea și modificarea, inclusiv demolarea și reconstrucția, precum și repararea locuințelor și a locuințelor private; închirierea de bunuri imobile pentru uz rezidențial**;
- construirea și renovarea clădirilor publice și a altor clădiri utilizate pentru activități de interes public;
- livrarea și instalarea de panouri solare pe locuințe și locuințe private, precum și pe clădiri publice și alte clădiri utilizate pentru activități de interes public și în proximitatea acestora;

- transportul de persoane și transportul bunurilor care le însoțesc, cum ar fi bagajele, bicicletele, inclusiv bicicletele electrice, autovehiculele sau alte vehicule sau prestarea de servicii legate de transportul de persoane;
- livrarea de bunuri și prestarea de servicii de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, cu excepția bunurilor de capital, precum utilajele sau clădirile;
- **până la 1 ianuarie 2032, furnizarea de pesticide chimice și de îngrășăminte chimice**;
- cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor;
- serviciile de îngrijire medicală și dentară și de tratament termal, în măsura în care serviciile respective nu sunt scutite;
- prestarea de servicii furnizate pentru canalizare, curățarea străzilor, colectarea deșeurilor menajere și tratarea sau reciclarea deșeurilor;
- coafura;
- prestarea de servicii de reparare a aparatelor de uz casnic, a încălțămintei și articolelor din piele, a îmbrăcămintei și țeșturilor folosite în gospodărie (inclusiv lucrări de reparare și modificare);
- livrarea de energie electrică, de încălzire/răcire centralizată;
- livrarea de gaze naturale și de lemn utilizat ca lemn de foc;
- îmbrăcăminte și încălțămintă pentru copii; livrarea de scaune auto pentru copii;
- livrarea de biciclete, inclusiv biciclete electrice; servicii de închiriere și reparare a acestor biciclete.

La o primă citire, putem regăsi o parte din tranzacțiile pentru care România aplică deja cotele reduse (fie de 5%, fie de 9%). Totuși, așa cum menționam mai sus, România poate opta ca pentru o parte din aceste activități să aplice o cotă mai mică de 5% (cel mai probabil, 0). În acest sens, unele state membre au adoptat măsuri în ceea ce privește reducerea cotei la 0 pentru unele categorii de alimente, iar altele, pentru a susține efortul de tranziție către surse alternative de energie, au propus aplicarea cotei de 0 la livrarea de panouri solare.

Având în vedere aceste mecanisme, se oferă o mai mare flexibilitate fiecărui stat membru în selectarea tranzacțiilor pentru care consideră oportună aplicarea cotei reduse. Este de așteptat ca în următoarea perioadă și Ministerul Finanțelor să propună anumite schimbări pe acest subiect: extinderea aplicării cotei reduse sau chiar aplicarea de cotă 0 pentru unele categorii.

Așa cum aminteam mai sus, aplicarea acestor măsuri poate fi resimțită în mod pozitiv de către consumatori doar în măsura în care se va traduce și într-o diminuare a prețului efectiv plătit de către aceștia. În același timp, chiar dacă prețul va rămâne același și după scăderea cotei, furnizorii vor avea un venit suplimentar care îi va ajuta să susțină costurile afacerii și nu vor căuta să acopere aceste costuri suplimentare printr-o eventuală creștere a prețurilor.

Particularități privind contabilitatea imobilizărilor necorporale generate intern – Partea a II-a

Rezumat: Plecând de la reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale generate intern de către entități, articolul își propune să exemplifice câteva aspecte privind stimulentele fiscale acordate la calculul rezultatului fiscal pentru activitățile de cercetare-dezvoltare¹.

Cuvinte-cheie: imobilizare necorporală generată intern, stimulente fiscale, activități de cercetare-dezvoltare.

Particularities on the accounting of internally generated intangible assets – Part II

Abstract: Starting from the accounting for internally generated intangible assets by the entities, the article aims to illustrate some aspects regarding the fiscal incentives granted at the calculation of the fiscal result for the research-development activities.

Keywords: internally generated intangible asset, fiscal incentives, research-development activities.

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Economist, Ministerul Finanțelor

În prima parte a articolului am prezentat elementele-cheie care stau la baza definirii unei imobilizări necorporale, precum și criteriile generale de recunoaștere ale unei imobilizări necorporale generate intern de către entități, potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*², aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

În cele ce urmează vom prezenta câteva aspecte privind acordarea stimulentele fiscale, la calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare. Astfel, *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*³, prevede, la art. 20, următoarele:

- a) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual; în cazul în care se realizează pierdere fiscală, aceasta se recuperează potrivit dispozițiilor art. 31 C. fisc.;

- b) aplicarea metodei de amortizare accelerată și în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

Stimulentele fiscale se acordă, cu respectarea legislației în materia ajutorului de stat, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate în scopul obținerii de rezultate ale cercetării, valorificabile de către contribuabil, activități efectuate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European.

La art. 28 alin. (8) C. fisc. se prevede că, în cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

- a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;
- b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

¹ Definite potrivit legii.

² Denumite, în continuare, *reglementări contabile*.

³ Denumită, în continuare, *Codul fiscal*.

Potrivit prevederilor art. 3 din *Ordinul comun al ministrului finanțelor publice și ministrului educației naționale și cercetării științifice nr. 1056/4435/2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal*, **cheltuielile eligibile luate în calcul la acordarea deducerii suplimentare la calculul rezultatului fiscal** sunt următoarele:

- a) cheltuielile cu amortizarea sau cu închirierea imobilizărilor corporale și necorporale sau o parte din aceste cheltuieli aferentă perioadei de utilizare a imobilizărilor corporale și necorporale la activități de cercetare-dezvoltare;
- b) cheltuielile cu personalul care participă la activități de cercetare-dezvoltare, inclusiv la activități conexe în sprijinul acestora (documentare, efectuarea de studii, experimente, măsurători, încercări, schimb de experiență);
- c) cheltuielile cu întreținerea și reparațiile imobilizărilor corporale și necorporale prevăzute la lit. a);
- d) cheltuielile de exploatare, inclusiv: cheltuieli cu serviciile executate de terți, cheltuieli cu materialele consumabile, cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, cheltuieli cu materiile prime, piese, module, componente, cheltuieli privind animalele de experiment, precum și alte produse, procese sau servicii similare folosite la activități de cercetare-dezvoltare;
- e) cheltuielile de regie, care pot fi alocate direct rezultatelor cercetării sau proporțional, prin utilizarea unei chei de repartizare; cheia de repartizare este cea folosită de contribuabili pentru repartizarea cheltuielilor comune:

1. în categoria cheltuielilor de regie alocate direct pot fi incluse costurile pentru: chiria locului unde se desfășoară activitățile de cercetare-dezvoltare, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale corespunzătoare suprafeței utilizate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, precum și cheltuieli pentru consumabile și birotică, multiplicare și fotocopiare, servicii poștale și de curierat, telefon, facsimile, internet, transport, depozitare, aferente activităților de cercetare-dezvoltare necesare pentru obținerea rezultatelor cercetării;
2. în categoria cheltuielilor de regie alocate prin cheie de repartizare pot fi incluse costurile pentru: servicii administrative și de contabilitate, servicii poștale și telefonice, servicii pentru întreținerea echipamentelor și sistemelor IT, multiplicare și fotocopiare, consumabile și birotică, chiria locației unde se desfășoară activitățile proiectului, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale și alte cheltuieli necesare pentru implementarea proiectului.

cercetare-dezvoltare, acestea vor fi alocate prin utilizarea unei chei de repartizare stabilite de contribuabil.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare se capitalizează potrivit reglementărilor contabile aplicabile, deducerea fiscală se poate aplica în perioada fiscală în care acestea sunt înregistrate sau în perioada în care sunt transferate drept cheltuieli în contul de profit și pierdere.

Cheltuielile eligibile sunt cele înregistrate în contabilitate, pe baza documentelor justificative, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Exemplu:

Societatea M.I. SA are ca obiect de activitate cercetarea-dezvoltarea în domeniul industriei farmaceutice veterinare. Aceasta își desfășoară activitatea prin intermediul laboratorului propriu de cercetare și prin colaborare cu un centru de cercetări pentru vaccinuri din Franța.

FAZA DE CERCETARE:

În luna ianuarie 2020, societatea demarează un proiect de cercetare-dezvoltare în vederea obținerii unui vaccin împotriva gripei porcine.

Cheltuielile înregistrate pe parcursul anului pentru acest proiect, în cadrul laboratorului propriu de cercetare, sunt următoarele:

- ⇒ materii prime: 20.000 lei,
- ⇒ materiale consumabile: 35.000 lei,
- ⇒ energie electrică: 14.000 lei,
- ⇒ apă curentă: 3.200 lei,
- ⇒ manoperă: 450.000 lei,
- ⇒ amortizare imobilizări corporale: 90.000 lei.

Precizăm că echipamentele utilizate în cadrul activității laboratorului pentru acest proiect au fost achiziționate de societate în decembrie 2019, la valoarea de 180.000 lei, și puse în funcțiune la 1 ianuarie 2020.

Amortizarea echipamentelor se efectuează prin metoda de amortizare accelerată, respectiv în anul 2020 se amortizează jumătate din valoarea acestora

$$(180.000 \text{ lei} \times 50\% = 90.000 \text{ lei}),$$

urmând ca în perioada rămasă de 2 ani amortizarea să se efectueze prin raportarea valorii rămase de amortizare a echipamentelor la durata normală de utilizare rămasă a acestora

$$(90.000 \text{ lei} : 2 \text{ ani} = 45.000 \text{ lei/an}).$$

Având în vedere că cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice sau tehnice noi, din activitatea desfășurată în laboratorul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. Prin urmare, cheltuielile ocazionate au fost considerate costuri de cercetare și au afectat profitul contabil al perioadei.

În situația în care cheltuielile prevăzute la lit. a)-d), enumerate mai sus, nu sunt înregistrate în totalitate pentru activitățile de