

Ghidul practic privind sistemul **TVA** la încasare

exemple rezolvate, spețe practice și monografii contabile

*Majoritatea articolelor pe care le citiți pe Internet sau în presa de specialitate cuprind doar extrase din Codul fiscal, fără explicații sau exemple concrete. Pentru ca aplicarea acestui sistem să vă fie cât mai ușoară, echipa **S&R Accounting Leader SRL** are bucuria să vă ofere acest ghid **GRATUIT**, întocmit pentru a veni în sprijinul practicienilor.*

*Deși acest sistem reprezintă o schimbare majoră pentru contabili, un **ghid complet** cu exemple și diverse spețe vă va ușura înțelegerea conceptului.*

*Acest **PRIM Ghid complet apărut pe piață** surprinde aspectele aplicării **practice** a sistemului „TVA la încasare” și vă este la îndemână de fiecare dată când vă întâlniți cu astfel de spețe.*

Suntem siguri că îl veți considera foarte practic.

S&R Accounting Leader vă dorește spor la citit și baftă la aplicarea efectivă

Cuprins:

A.	Noțiuni introductive. Oportunitatea introducerii sistemului „TVA la încasare”	3
B.	Regulile de bază ale sistemului „TVA la încasare”	5
C.	Cine trebuie să aplice sistemul „TVA la încasare” și operațiunile supuse regimului „TVA la încasare”	36
D.	Componența „cifrei de afaceri” în sistemul TVA la încasare.....	42
E.	Intrarea în sistemul „TVA la încasare”	45
F.	Ieșirea din sistemul „TVA la încasare”	54
G.	Limitarea la deducere a cheltuielilor și a TVA aferente mijloacelor de transport, în condițiile sistemului “TVA la încasare”	64
H.	Ajustarea bazei de impozitare pentru entitățile care aplică sistemul „TVA la încasare”	78
I.	Aspecte privind ajustarea TVA în cadrul sistemului „TVA la încasare”	85
J.	Implicațiile anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA asupra entităților care aplică sistemul „TVA la încasare”	105

Începând cu 1 ianuarie 2013, entitățile înregistrate normal în scopuri de TVA care, în perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012, au avut o cifră de afaceri în scopuri de TVA mai mică decât 2.250.000 lei, vor aplica **sistemul „TVA la încasare”**. Astfel, în linii mari, TVA nu se va mai colecta la emiterea facturii ci la încasarea ei și nu se va mai deduce la primirea facturii, ci la plata ei. Aceste reguli vor îngreuna activitatea experților contabili care și așa trebuie să facă față unor modificări legislative permanente, în special a cadrului fiscal în vigoare.

A. Noțiuni introductive. Oportunitatea introducerii sistemului „TVA la încasare”

Atenție! Pentru firmele care se încadrează în plafonul de mai sus, acest regim este **obligatoriu**, nu opțional. Dacă, de exemplu, începând cu 1 ianuarie 2013 putem opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual cu plăți anticipate efectuate trimestrial, iată că exprimarea utilizată în legislația fiscală în ceea ce privește sistemul „TVA la încasare” este „contribuabilii **trebuie** să aplice” și nu „contribuabilii pot opta”.

Costurile administrative suportate atât de contribuabili, cât și de stat pentru implementarea sistemului „TVA la încasare” estimăm că vor fi semnificative. Va trebui să acordăm o atenție sporită evidenței TVA la nivelul fiecărei entități, o **prezentare analitică** a facturilor emise și primite fiind necesară. De exemplu, putem emite facturi persoanelor afiliate sau neafiliate, regulile fiind diferite în aceste situații. De asemenea, facturile primite pot fi emise de furnizori care aplică sau care nu aplică sistemul „TVA la încasare”, pot cuprinde operațiuni pentru care se aplică aceste reguli sau operațiuni excluse din aria de aplicare a sistemului, pot fi încasate/plătite cu numerar sau prin virament bancar, integral sau parțial, ceea ce face ca exigibilitatea TVA să intervină la momente diferite.

Deși furnizorul este obligat să menționeze în conținutul facturii expresia „TVA la încasare” pentru acele operațiuni pentru care se aplică regulile respective, beneficiarul trebuie să verifice corectitudinea acestor informații în Registrul persoanelor care aplică „TVA la încasare”, disponibil în curând pe site-ul ANAF. În prezent, există două Registre în care ar trebui să ne verificăm furnizorii pentru a nu ne pierde dreptul de deducere a TVA:

- Registrul contribuabililor inactivi; și
- Registrul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA.

Vom încerca în conținutul materialului să nu aducem în discuție și să nu analizăm **oportunitatea** sistemului „TVA la încasare”, să fim obiectivi, cu excepția acestui paragraf (sic!). Din punctul nostru de vedere, introducerea acestui sistem **nu reprezintă o facilitate** fiscală, așa cum a fost prezentat, ci eventual un instrument al organului fiscal de diminuare a fenomenului de evaziune fiscală pe parte de TVA. Pentru a reprezenta într-adevăr o facilitate, acest sistem ar fi trebuit să fie opțional și nu impus, astfel încât fiecare contribuabil să aleagă în funcție de specificul activității desfășurate și de condițiile stabilite în ceea ce privește durata de încasare a creanțelor și de plată a datoriilor.

Suntem de părere că sistemul **nu** respectă principiile de neutralitate în materie de TVA, în sensul că:

- pentru cei care **aplică sistemul** „TVA la încasare”, la emiterea unei facturi are loc, practic, doar o amânare cu 90 de zile a momentului colectării TVA, iar la facturile primite are loc o amânare a dreptului de deducere a TVA până la plata acestora, chiar dacă trec 90 de zile;
- pentru cei care **nu aplică sistemul**, în cazul facturilor emise vor colecta TVA la data facturii, iar la facturile primite are loc o amânare a dreptului de deducere a TVA până la plata acestora.

Considerăm că aplicarea acestui sistem prin care se colectează TVA în maximum 90 de zile de la emiterea facturii, dar în același timp nu se permite deducerea TVA în același termen încalcă principiul de neutralitate și poate avea efecte negative destul de mari asupra contribuabililor. În acest sens, suntem de părere că sistemul „TVA la încasare” ar fi trebuit să aibă la bază una din următoarele 2 variante:

- pentru facturile emise, TVA să se colecteze la data încasării, iar pentru cele primite, la data plății, fără a exista această perioadă de 90 de zile în cazul livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii; sau
- pentru facturile emise, TVA să se colecteze la data încasării, dar nu mai târziu de 90 de zile (variantea actuală), iar pentru facturile primite, TVA să se deducă la data plății, dar nu mai târziu de 90 de zile.

Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun de TVA prevede că faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când bunurile sunt livrate sau serviciile sunt prestate. În cazul în care plata este efectuată înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibilă la încasare și la nivelul sumei încasate. Cu toate acestea, statele membre UE pot prevedea ca TVA să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

- cel târziu la data emiterii facturii;
- cel târziu la data încasării/plății;
- atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

Conform aceluiași cadru normativ, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă. **Directiva 2010/45/UE** de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește normele privind facturarea face referire la faptul că statele membre UE pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere să fie amânat până în momentul în care **TVA** pentru bunurile sau serviciile primite **a fost plătită** furnizorului. Statele care doresc să aplice acest sistem opțional trebuie să stabilească un plafon pentru persoanele impozabile care utilizează sistemul, plafon care nu poate depăși echivalentul a 500.000 euro.

Statele membre pot crește plafonul până la echivalentul a 2.000.000 euro după consultarea Comitetului TVA. Cu toate acestea, consultarea Comitetului TVA nu este impusă statelor membre care au aplicat un plafon superior celui de 500.000 euro la 31 decembrie 2012.

Sunt state, cum ar fi **Suedia** sau **Slovenia**, în care acest sistem se aplică începând cu anul 2008. Totuși, pentru a fi cu adevărat o facilitate, ar trebui ca aplicarea acestui sistem să fie opțională, iar intrarea și ieșirea din sistem să poată fi făcută în mod voluntar de fiecare dată când dorim acest lucru.

De exemplu, în **Marea Britanie**, sistemul „TVA la încasare” este opțional și poate fi aplicat de orice contribuabil a cărui cifră de afaceri în scopuri de TVA estimată pentru anul fiscal următor este inferioară plafonului de 1.350.000 £. Contribuabilii pot aplica aceste reguli până în perioada fiscală în care cifra de afaceri în scopuri de TVA a atins plafonul de 1.600.000 £. Aceștia pot intra în sistem la începutul oricărei perioade fiscale și pot ieși din sistem la sfârșitul oricărei perioade fiscale, fără ca organele fiscale să fie notificate în acest sens. Sistemul presupune colectarea TVA strict la încasarea facturilor emise, fără a exista acea perioadă de 90 de zile, așa cum se întâmplă în România.

Rămâne de văzut dacă și în țara noastră acesta va aduce beneficii contribuabililor. Considerăm că dezavantajele sistemului „TVA la încasare” sunt mai numeroase decât avantajele existente și de aceea urmează ca fiecare dintre noi să ne convingem dacă această

„facilitate” introdusă va avea efecte pozitive asupra fluxurilor de trezorerie ale entităților, pe termen mediu sau lung.

B. Regulile de bază ale sistemului „TVA la încasare”

1. Deducerea TVA aferentă facturilor primite

În continuare, ne vom referi la cele două situații în care beneficiarul se poate afla:

- beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”; sau
- beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”.

Dacă aplicați sistemul „TVA la încasare”, pentru facturile primite de la furnizori, nu veți mai deduce TVA în luna (trimestrul) în care acestea au fost emise, ci în luna (trimestrul) în care le-ați achitat, indiferent dacă furnizorii aplică sau nu sistemul “TVA la încasare”.

Exemplu:

În data de 7 martie 2013, entitatea Leader a achiziționat mărfuri de la entitatea Barsin în valoare de 2.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi plătită prin bancă în data 21 iunie 2013. Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția mărfurilor (7 martie 2013):

2.000 lei	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	2.480 lei
480 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- plata facturii către furnizor (21 iunie 2013):

2.480 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	2.480 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii (21 iunie 2013):

480 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	480 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

Indiferent dacă furnizorul Barsin aplică sau nu sistemul „TVA la încasare”, regulile sunt aceleași. Astfel, dacă entitatea Leader declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea nu își va deduce TVA în luna martie 2013 (luna primirii facturii), ci în luna iunie 2013 (luna plății ei).

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **TRIMESTRIAL**, atunci ea nu își va deduce TVA în trimestrul I 2013 (trimestrul în care a primit factura), ci în trimestrul II 2013 (trimestrul în care a plătit factura).

Chiar dacă **nu** aplicați sistemul „TVA la încasare” dar achiziționați bunuri și servicii de la entități care aplică sistemul „TVA la încasare”, vă veți putea deduce TVA din facturile primite numai în momentul în care le veți plăti.

Un astfel de tratament vi se poate părea necorespunzător, având în vedere că entitatea care primește factura ar fi trebuit să aplice regulile generale de exigibilitate. Cei care au conceput acest sistem au mers însă pe ideea conform căreia dacă furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”, va colecta TVA la încasarea facturii. Atunci este normal ca și cel care plătește factura să își deducă TVA la plata acesteia și nu la data emiterii ei.

Dacă beneficiarul și-ar fi dedus TVA la data facturii nu ar mai fi fost impulsionat să achite furnizorului contravaloarea livrării sau prestării. Ar fi rezultat următoarea situație: beneficiarul își deduce TVA la data facturii, iar furnizorul va colecta la data încasării, bugetul de stat fiind astfel „prejudiciat” pentru o anumită perioadă de timp.

Exemplu:

În data de 12 februarie 2013, entitatea Leader a achiziționat materii prime de la entitatea Barsin în valoare de 4.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi plătită prin bancă în data 16 aprilie 2013. Entitatea Leader **nu** aplică sistemul „TVA la încasare”, însă entitatea Barsin aplică acest sistem.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția materiilor prime (12 februarie 2013):

4.000 lei	301	=	401	4.960 lei
960 lei	„Materii prime” 4428		„Furnizori”	
	„TVA neexigibilă”			

- plata facturii către furnizor (16 aprilie 2013):

4.960 lei	401	=	5121	4.960 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- exigibilitatea TVA aferentă facturii (16 aprilie 2013):

960 lei	4426	=	4428	960 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Dacă entitatea Leader declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea nu își va deduce TVA în luna februarie 2013 (luna primirii facturii), ci în luna aprilie 2013 (luna plății ei).

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **TRIMESTRIAL**, atunci ea nu își va deduce TVA în trimestrul I 2013 (trimestrul în care a primit factura), ci în trimestrul II 2013 (trimestrul în care a plătit factura).

Dacă plătiți o factură **PARTIAL**, atunci vă veți deduce TVA proporțional cu suma plătită din totalul facturii. De exemplu, dacă plătiți jumătate din totalul unei facturi, în luna (trimestrul) în care ați plătit vă veți deduce jumătate din TVA aferentă facturii, iar restul îl veți deduce atunci când veți plăti cealaltă jumătate rămasă.

Pentru determinarea TVA aferente plății parțiale a unei facturi primite, se consideră că fiecare plată parțială include și TVA aferentă, aplicându-se procedeul sutei mărite.

Astfel, în cazul operațiunilor care intră în sfera cotei standard de 24%, TVA va fi extrasă prin aplicarea raportului $\frac{24}{124}$ la suma plătită, iar în cazul cotelor reduse de TVA, prin aplicarea a $\frac{9}{109}$ sau $\frac{5}{105}$ la suma plătită.

Exemplu:

În data de 13 aprilie 2013, entitatea Leader a achiziționat ambalaje de la entitatea Barsin în valoare de 10.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi plătită astfel:

- în data de 5 iunie 2013, se achită prin bancă suma de 4.000 lei;
- în data de 14 august 2013, se achită restul sumei de 8.400 lei.

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” și are ca perioadă fiscală trimestrul.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția ambalajelor (13 aprilie 2013):

10.000 lei	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
2.400 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- plata parțială a facturii către furnizor (5 iunie 2013):

4.000 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	4.000 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă plății parțiale, în sumă de 774,19 lei ($4.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (5 iunie 2013):

774,19 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	774,19 lei
------------	---------------------------	---	---------------------------	------------

- plata diferenței de 8.400 lei aferentă facturii primite (14 august 2013):

8.400 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	8.400 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă diferenței achitate, în sumă de 1.625,8 lei ($8.400 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (14 august 2013):

1.625,81 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	1.625,81 lei
--------------	---------------------------	---	---------------------------	--------------

Având în vedere că entitatea Leader are ca perioadă fiscală **TRIMESTRUL**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2013,

entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 774 lei, ținând cont că a plătit 4.000 lei din datorie;

- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al treilea trimestru al anului 2013, entitatea va deduce restul de TVA la nivelul sumei de 1.626 lei, ținând cont că a plătit și restul facturii primite de la entitatea Barsin.

Dacă **nu** aplicați sistemul „TVA la încasare” și achiziționați bunuri și servicii de la entități care, deasemenea, **nu** aplică sistemul „TVA la încasare”, vă veți deduce TVA aferentă facturilor primite conform regulilor generale de exigibilitate, respectiv la data facturii.

Exemplu:

În data de 4 aprilie 2013, entitatea Leader a achiziționat un utilaj de la entitatea Barsin în valoare de 20.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi plătită prin bancă în data 22 august 2013. Ambele entități **nu** aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția utilajului (4 aprilie 2013):

20.000 lei	2131 „Echipamente tehnologice”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	24.800 lei
4.800 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- plata facturii către furnizor (22 august 2013):

24.800 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	24.800 lei
------------	-----------------------------------	---	-----------------------------------	------------

Având în vedere că atât furnizorul cât și beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”, TVA devine exigibilă la data facturii. Faptul că factura a fost plătită în luna august 2013 nu influențează cu nimic exigibilitatea TVA.

Astfel, în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie (trimestrului II), entitatea își va deduce TVA la nivelul sumei de 4.800 lei.

CONCLUZIE!

Avem dreptul de a deduce TVA aferentă facturilor primite astfel:

Beneficiarul	Furnizorul	Exigibilitate TVA
Beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”	Furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se deduce la plata facturii
Beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”	Furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se deduce la plata facturii
Beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	Furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se deduce la plata facturii
Beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	Furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se deduce la data facturii

În situația în care achiziționăm bunuri sau servicii de la un furnizor în mod regulat, putem avea la un moment dat un număr destul de mare de facturi neachitate. Până la introducerea acestui sistem, atunci când efectuam o plată către un astfel de furnizor, se întâmpla ca în ordinul de plată să menționăm „plată facturi”, fără a preciza exact care sunt facturile pe care le consideram achitate. Odată cu intrarea în sistemul „TVA la încasare”, ar trebui să ne organizăm mai bine și să încercăm să **prezentăm exact** în documentul de plată care sunt facturile achitate (identificate cu număr și dată), pentru a deduce TVA aferentă acestora.

În lipsa acestor informații, trebuie să ținem cont de prevederile art 1506-1509 din **Codul civil** (Imputația plății). Astfel, plata efectuată de debitorul mai multor datorii față de același creditor, care au același obiect, se impută asupra acestora, conform acordului părților. **Debitorul** mai multor datorii care au ca obiect bunuri de același fel **are dreptul** să indice, atunci când plătește, datoria pe care înțelege să o execute. Plata se impută mai întâi asupra cheltuielilor, apoi asupra dobânzilor și la urmă, asupra capitalului.

Debitorul nu poate, fără consimțământul creditorului, să impute plata asupra unei datorii care nu este încă exigibilă cu preferință față de o datorie scadentă, cu excepția cazului în care s-a prevăzut că debitorul poate plăti anticipat. În cazul plății efectuate prin virament bancar, debitorul face imputația prin mențiunile corespunzătoare consemnate de el pe ordinul de plată.

În lipsa unei indicații din partea debitorului, creditorul poate, într-un termen rezonabil după ce a primit plata, să indice debitorului datoria asupra căreia aceasta se va imputa. Creditorul nu poate imputa plata asupra unei datorii neexigibile sau litigioase. Atunci când creditorul remite debitorului o chitanță liberatorie, el este dator să facă imputația prin acea chitanță.

Atunci când niciuna dintre părți nu face imputația plății, vor fi aplicate, în ordine, următoarele reguli:

- plata se impută cu prioritate asupra datoriilor ajunse la scadență;
- se vor considera stinse, în primul rând, datoriile negarantate sau cele pentru care creditorul are cele mai puține garanții;
- imputația se va face mai întâi asupra datoriilor mai oneroase pentru debitor;
- dacă toate datoriile sunt deopotrivă scadente, precum și, în egală măsură, garantate și oneroase, **se vor stinge datoriile mai vechi**;
- în lipsa tuturor criteriilor menționate mai sus, imputația se va face proporțional cu valoarea datoriilor.

În toate cazurile, plata se va imputa mai întâi asupra cheltuielilor de judecată și executare, apoi asupra ratelor, dobânzilor și penalităților, în ordinea cronologică a scadenței acestora și, în final, asupra capitalului, dacă părțile nu convin altfel.

În practică, ne putem întâlni cu următoarea situație. Să presupunem că la 31 decembrie 2012, avem facturi neachitate față de un furnizor în sumă de 20.000 lei, iar începând cu 1 ianuarie 2013, atât noi, cât și furnizorul vom aplica sistemul „TVA la încasare”. În data de 15 ianuarie 2013, achiziționăm de la același furnizor bunuri la costul de 3.000 lei, plus TVA 24%. În data de 7 februarie 2013, efectuăm o plată prin bancă la nivelul sumei de 3.500 lei. Având în vedere că pentru facturile aferente soldului de la 31 decembrie 2012 ne-am dedus TVA la data facturii, în acel moment aplicându-se regulile generale de exigibilitate, vom avea tendința ca în ordinul de plată întocmit în luna februarie 2013 să considerăm că am achitat factura din ianuarie 2013, intenția noastră fiind de a deduce TVA aferentă acesteia.

Pe de altă parte, furnizorul nostru s-ar putea să nu fie de acord cu un astfel de tratament, pentru că el ar trebui să colecteze la data încasării TVA aferentă facturii din ianuarie, în condițiile în care există facturi mai vechi neîncasate. Furnizorul va dori stingerea creanțelor în ordinea vechimii (în ordine cronologică), iar noi (beneficiarul) vom dori stingerea datoriilor în ordine invers cronologică. Dacă cele două părți nu se înțeleg cu privire la ordinea în care vor fi stinse datoriile/creanțele, pot apărea litigii care să dăuneze relațiilor comerciale existente.

ATENȚIE! Dacă aplicați sistemul „TVA la încasare” sau dacă nu aplicați sistemul „TVA la încasare” dar achiziționați bunuri sau servicii de la contribuabili care aplică sistemul, vă veți putea justifica deducerea TVA în baza facturii și a dovezii plății TVA aferentă achiziției efectuate. Rămâne de văzut cum vom proceda efectiv în practică. Fiecare entitate își arhivează documentele contabile conform procedurilor interne disponibile. Considerăm că această prevedere nu trebuie privită ca o constrângere în sensul că nu trebuie să atașăm la toate facturile copii după documentele de plată, atât timp cât din evidența contabilă a fiecărei entități reiese acest fapt.

2. Colectarea TVA aferentă facturilor emise

În continuare, ne vom referi la cele două situații în care furnizorul se poate afla:

- furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”; sau
- furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”.

Dacă **aplicați** sistemul „TVA la încasare”, pentru facturile emise clienților, nu veți datora TVA la bugetul de stat în luna (trimestrul) în care le-ați emis, ci în luna (trimestrul) în care le-ați încasat, indiferent dacă beneficiarul aplică sau nu sistemul „TVA la încasare”.

Exemplu:

În data de 25 februarie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii către un client în suma de 1.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi încasată prin bancă în data de 9 aprilie 2013. Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (25 februarie 2013):

1.240 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	1.000 lei 240 lei
-----------	-------------------	---	---	--------------------------

- încasarea facturii prin bancă (9 aprilie 2013):

1.240 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	1.240 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise (9 aprilie 2013):

240 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	240 lei
---------	---------------------------	---	-------------------------	---------

Indiferent dacă beneficiarul aplică sau nu sistemul „TVA la încasare”, regulile sunt aceleași. Astfel, dacă entitatea Leader declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea nu va datora TVA în luna februarie 2013 (luna emiterii facturii), ci în luna aprilie 2013 (luna încasării ei).

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **TRIMESTRIAL**, atunci ea nu va datora TVA în trimestrul I 2013 (trimestrul în care e emis factura), ci în trimestrul II 2013 (trimestrul în care a încasat factura).

ATENȚIE!!! Dacă aplicați sistemul „TVA la încasare” și ați emis facturi, însă nu le-ați încasat în termen de 90 de zile de la data facturii, atunci veți datora TVA la bugetul de stat în luna (trimestrul) în care se împlinesc cele 90 de zile de la emiterea facturii, chiar dacă până la acea dată nu ați încasat factura. Practic, acest sistem „TVA la încasare” **nu** este chiar o facilitate, ci o **amânare la plată** a TVA.

Atunci când stabiliți termenul limită aferent intervalului de 90 de zile, trebuie să țineți cont de art 101 din Codul de procedură civilă. Astfel, termenul include doar zilele libere, neintrând în socoteală nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

„Termenele statornicite pe ore încep să curgă de la miezul nopții zilei următoare. Termenele statornicite pe ani, luni sau săptămâni se sfârșesc în ziua anului, lunii sau săptămânii corespunzătoare zilei de plecare. Termenul care, începând la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfârșește într-o lună care nu are o asemenea zi, se va socoti împlinit în ziua cea din urmă a lunii. Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat, se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.”

Exemplu:

În data de 12 februarie 2013, entitatea Leader a vândut unui client produse finite în sumă de 5.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi încasată integral în data 11 septembrie 2013. Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea facturii emise (12 februarie 2013):

6.200 lei	4111 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite” 4428 „TVA neexigibilă”	5.000 lei 1.200 lei
-----------	-------------------	---	--	----------------------------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii, la 90 de zile de la emitere (13 mai 2013):

1.200 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.200 lei
-----------	---------------------------	---	-------------------------	-----------

- încasarea facturii prin bancă (11 septembrie 2013):

6.200 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	6.200 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

Având în vedere că până la data de 13 mai 2013 (90 de zile) entitatea nu a încasat

creanța, aceasta datorează TVA la bugetul de stat.

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea nu va datora TVA în luna februarie 2013 (luna emiterii facturii) și nici în luna septembrie 2013 (luna în care a încasat factura), ci în luna mai 2013 (luna în care se împlinesc 90 de zile de la emiterea facturii).

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **TRIMESTRIAL**, atunci ea nu va datora TVA în trimestrul I 2013 (trimestrul în care e emis factura) și nici în trimestrul III 2013 (trimestrul în care a încasat factura), ci în trimestrul II 2013 (trimestrul în care se împlinesc 90 de zile de la emiterea facturii).

Acest interval de 90 de zile **nu** se aplică și în cazul facturilor primite. Astfel, așa cum am prezentat mai sus, vă veți putea deduce TVA doar în luna (trimestrul) în care ați plătit facturile, chiar dacă între data emiterii și data plății trec 150, 200 sau mai multe zile.

Conform prevederilor din Codul fiscal, factura trebuie emisă până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al TVA (data livrării /data prestării). Inclusiv în cazul în care încasați avansuri, trebuie să emiteți factura până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ați încasat avansurile, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii.

Dacă nu ați emis factura în termenul prevăzut de lege, exigibilitatea TVA aferentă contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică de la termenul-limită prevăzut de lege pentru emiterea facturii. Astfel, TVA se declară în Decontul de TVA 300 aferent perioadei fiscale (lună/trimestru) în care se împlinește cea de-a 90-a zi calendaristică de la termenul-limită.

Exemplu:

În data de 4 februarie 2013, entitatea Leader, înregistrată în scopuri de TVA, a vândut unui client semifabricate la prețul de vânzare de 10.000 lei, în baza unui aviz de însoțire, costul de producție fiind de 7.000 lei. Factura a fost emisă la data de 30 aprilie 2013, încălcându-se astfel prevederile legale.

Creanța va fi încasată integral în data 23 octombrie 2013. Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezențați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea vânzării în baza avizului de însoțire (4 februarie 2013):

12.400 lei	418 „Clienți – facturi de întocmit”	=	702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor” 4428.X „TVA neexigibilă”	10.000 lei 2.400 lei
------------	--	---	--	-----------------------------

- scoaterea din gestiune a produselor vândute (4 februarie 2013):

7.000 lei	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	341 „Semifabricate”	7.000 lei
-----------	---	---	------------------------	-----------

- înregistrarea facturii emise (30 aprilie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	418 „Clienți – facturi de întocmit”	12.400 lei
------------	-------------------	---	---	------------

- înregistrarea transferului TVA neexigibilă într-un analitic specific sistemului „TVA la încasare” (30 aprilie 2013):

2.400 lei	4428.X „TVA neexigibilă”	=	4428.Y „TVA neexigibilă”	2.400 lei
-----------	-----------------------------	---	-----------------------------	-----------

Conform Codului fiscal, entitatea Leader ar fi trebuit să emită factura până cel târziu în data de 15 martie 2013. Având în vedere că va încasa creanța în luna octombrie 2013, entitatea Leader este obligată să colecteze TVA în luna iunie 2013 (luna în care se împlinesc cele 90 de zile de la data la care factura **ar fi trebuit** să fie emisă):

- exigibilitatea TVA aferentă livrării bunurilor, la 90 de zile de la data la care factura ar fi trebuit să fie emisă (16 iunie 2013):

2.400 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	2.400 lei
-----------	-----------------------------	---	-------------------------	-----------

- încasarea facturii prin bancă (23 octombrie 2013):

12.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.400 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

Astfel, după cum se poate observa, numărătoarea celor 90 de zile nu începe de la data emiterii facturii (30 aprilie 2013), ci de la data limită până la care factura ar fi trebuit să fie emisă (15 martie 2013).

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea **nu** va datora TVA în luna februarie 2013 (luna în care a avut loc livrarea bunurilor), nici în luna aprilie 2013 (luna în care a emis factura), nici în luna iulie 2013 (luna în care se împlinesc 90 de zile de la emiterea facturii) și nici în luna octombrie 2013 (luna în care a încasat factura), ci în luna iunie 2013 (luna în care se împlinesc 90 de zile de la data la care factura ar fi trebuit să fie emisă).

Orice declarare cu întârziere a TVA aferentă acestei livrări va genera dobânzi și penalități, care sunt considerate nedeductibile fiscal.

Dacă societatea declară și achită TVA la bugetul de stat **TRIMESTRIAL**, atunci ea nu va datora TVA în trimestrul I 2013 (trimestrul în care a avut loc livrarea bunurilor și în care factura a fost emisă) și nici în trimestrul III 2013 (trimestrul în care a încasat factura și în care s-au împlinit cele 90 de zile de la emiterea facturii), ci în trimestrul II 2013 (trimestrul în care se împlinesc 90 de zile de la data la care factura ar fi trebuit să fie emisă).

Dacă încasați o factură **PARTIAL**, atunci veți datora TVA proporțional cu suma încasată din totalul facturii. Pentru determinarea TVA aferente încasării parțiale a unei facturi emise, se consideră că fiecare încasare parțială include și TVA, aplicându-se procedeul sutei mărite, așa cum am exemplificat și în cazul achizițiilor de bunuri sau servicii.

Exemplu:

În data de 7 martie 2013, entitatea Leader a vândut mărfuri entității Barsin la prețul de vânzare de 10.000 lei, plus TVA 24%, costul acestora fiind de 6.000 lei. În data de 21 aprilie 2013, entitatea Leader a încasat prin bancă suma de 5.000 lei, iar restul sumei va fi încasată în data 18 august 2013.

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” și are ca perioadă fiscală luna, iar entitatea Barsin nu aplică sistemul „TVA la încasare” și are ca perioadă fiscală luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (7 martie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428 „TVA neexigibilă”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute (7 martie 2013):

6.000 lei	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	6.000 lei
-----------	--	---	------------------	-----------

- încasarea parțială a facturii prin bancă (21 aprilie 2013):

5.000 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	5.000 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă încasării parțiale în sumă de 967,74 lei ($5.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (21 aprilie 2013):

967,74 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	967,74 lei
------------	---------------------------	---	-------------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă restului de încasat în sumă de 1.432,26 lei ($7.400 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$), la 90 de zile de la emiterea facturii (7 iunie 2013):

1.432,26 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.432,26 lei
--------------	---------------------------	---	-------------------------	--------------

- încasarea restului sumei de 7.400 lei prin bancă (18 august 2013):

7.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	7.400 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

Până la data de 7 iunie 2013 (90 de zile de la emiterea facturii) entitatea Leader nu a încasat toată creanța, ceea ce înseamnă că TVA aferentă creanței neîncasate devine

exigibilă.

Având în vedere că entitatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 968 lei, ținând cont că a încasat 5.000 lei din creanța respectivă;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii iunie 2013, entitatea va colecta restul de TVA la nivelul sumei de 1.432 lei, ținând cont că se împlinesc 90 de zile de la emiterea facturii, chiar dacă până la această dată nu a încasat restul creanței.

Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:

- achiziția mărfurilor de la furnizor (7 martie 2013):

10.000 lei	371	=	401	12.400 lei
	„Mărfuri”		„Furnizori”	
2.400 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

- plata parțială a facturii prin bancă (21 aprilie 2013):

5.000 lei	401	=	5121	5.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- exigibilitatea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 967,74 lei ($5.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (21 aprilie 2013):

967,74 lei	4426	=	4428	967,74 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

- plata restului sumei de 7.400 lei prin bancă (18 august 2013):

7.400 lei	401	=	5121	7.400 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- exigibilitatea TVA aferentă restului de plătit în sumă de 1.432,26 lei ($7.400 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (18 august 2013):

1.432,26 lei	4426	=	4428	1.432,26 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Chiar dacă entitatea Barsin **nu** aplică sistemul „TVA la încasare”, ea își va deduce TVA pe măsură ce achită din factura primită, ținând cont de faptul că furnizorul aplică regulile sistemului „TVA la încasare”.

Având în vedere că entitatea Barsin are ca perioadă fiscală **LUNA**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 968 lei, ținând cont că a plătit 5.000 lei din datorie;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii august 2013, entitatea va deduce restul de TVA la nivelul sumei de 1.432 lei, ținând cont că a plătit și restul facturii primite de

la entitatea Leader.

Așa cum am mai prezentat, furnizorul (entitatea Leader) va colecta TVA aferentă livrării cel târziu în cea de-a 90-a zi de la emiterea facturii, chiar dacă până în acel moment nu a încasat creanța, însă beneficiarul (entitatea Barsin) are drept de deducere a TVA doar la plata facturii primite, fără a fi condiționată de perioada celor 90 de zile.

Atunci când încasați/plătiți parțial o factură care **conține mai multe cote de TVA** și/sau mai multe regimuri de impozitare, aveți dreptul de a alege bunurile/serviciile care considerați că au fost încasate/plătite parțial pentru a determina suma TVA încasată/plătită în funcție de cote, respectiv regimul aplicabil.

Este interesant cum va fi aplicată în practică această prevedere. Ne așteptăm ca cel care emite o astfel de factură pe care o încasează parțial, să aleagă operațiunile cu cota redusă de TVA, interesul acestuia fiind de a colecta o taxă cât mai mică, în timp ce beneficiarul va alege operațiunile cu cota standard de TVA, deoarece dorește deducerea unei TVA cât mai mari.

Bineînțeles că atunci când astfel de facturi sunt încasate/plătite integral, aceste diferențe între furnizor și beneficiar în ceea ce privește TVA recunoscută nu mai există. Ele apar doar pe perioada în care factura respectivă a fost încasată/plătită parțial.

Exemplu:

În data de 12 martie 2013, entitatea Leader, o unitate farmaceutică, a emis o factură entității Barsin, în următoarele condiții:

- medicamente de uz uman la prețul de 2.000 lei, TVA 9% (180 lei);
- produse de îngrijire personală la prețul de 2.000 lei, TVA 24% (480 lei).

În data de 8 mai 2013, entitatea Leader a încasat prin bancă suma de 2.000 lei.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (12 martie 2013):

4.660 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428.X „TVA neexigibilă” 4428.Y „TVA neexigibilă”	4.000 lei 180 lei 480 lei
-----------	-------------------	---	--	-------------------------------------

- încasarea parțială a facturii prin bancă (8 mai 2013):

2.000 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”		4111 „Clienți”	2.000 lei
-----------	-----------------------------------	--	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă încasării parțiale în sumă de 165,13 lei ($2.000 \text{ lei} \times \frac{9}{109}$) (8 mai 2013):

165,13 lei	4428.X „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	165,13 lei
------------	-----------------------------	---	-------------------------	------------

La încasarea parțială, entitatea Leader a optat pentru colectarea TVA aferentă operațiunii cuprinse în cota redusă de TVA. Astfel, TVA datorată la bugetul de stat în luna mai 2013 este de 165 lei.

Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:

- achiziția mărfurilor de la furnizor (12 martie 2013):

4.000 lei	371	=	401	4.660 lei
180 lei	„Mărfuri”		„Furnizori”	
	4428.X			
480 lei	„TVA neexigibilă”			
	4428.Y			
	„TVA neexigibilă”			

- plata parțială a facturii prin bancă (8 mai 2013):

2.000 lei	401	=	5121	2.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- exigibilitatea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 387,09 lei ($2.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (8 mai 2013):

387,09 lei	4426	=	4428.Y	387,09 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

La plata parțială a facturii, entitatea Barsin a optat pentru deducerea TVA aferentă operațiunii cuprinse în sfera cotei standard de TVA. Astfel, TVA deductibilă evidențiată la nivelul lunii mai 2013 este de 387 lei.

Se observă astfel o diferență între sumele aferente TVA recunoscute de cele două entități în Decontul de TVA 300 întocmit pentru luna mai 2013. Entitatea Leader a colectat o TVA de 165 lei, însă entitatea Barsin a dedus o TVA de 387 lei.

Dacă presupunem că restul sumei este încasată/plătită în luna iunie 2013, atunci entitatea Leader va colecta restul de TVA de 495 lei (660 lei – 165 lei), în timp ce entitatea Barsin își va deduce TVA de 273 lei (660 lei – 387 lei). Astfel, dacă ne raportăm la cele 2 luni (mai și iunie 2013), atât entitatea Leader, cât și entitatea Barsin au evidențiat o TVA colectată, respectiv deductibilă de 660 lei.

Dacă presupunem însă că restul sumei este încasată/plătită în luna septembrie 2013, atunci entitatea Leader va colecta restul de TVA de 495 lei (660 lei – 165 lei) în luna iunie 2013 (luna în care se împlinesc cele 90 de zile de la emiterea facturii), în timp ce entitatea Barsin își va deduce TVA rămasă de 273 lei (660 lei – 387 lei) în luna septembrie 2013 (luna în care a plătit datoria rămasă față de furnizorul său).

Dacă **nu** aplicați sistemul „TVA la încasare”, atunci veți respecta regulile generale privind exigibilitatea TVA. Astfel, **veți colecta TVA la emiterea facturilor**, indiferent dacă beneficiarul aplică sau nu sistemul „TVA la încasare”.

Exemplu:

În data de 6 iunie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii către

entitatea Barsin în sumă de 7.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi încasată prin bancă în data de 24 octombrie 2013. Entitatea Leader nu aplică sistemul „TVA la încasare”, însă entitatea Barsin aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezențați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (6 iunie 2013):

8.680 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4427 „TVA colectată”	7.000 lei 1.680 lei
-----------	-------------------	---	---	----------------------------

- încasarea facturii prin bancă (24 octombrie 2013):

8.680 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	8.680 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

Indiferent dacă entitatea Barsin aplică sau nu sistemul „TVA la încasare”, entitatea Leader trebuie să colecteze TVA la data emiterii facturii, respectiv la 6 iunie 2013. Faptul că factura a fost încasată în luna octombrie 2013 nu influențează cu nimic exigibilitatea TVA.

Astfel, în Decontul de TVA 300 aferent lunii iunie (trimestrului II), entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 1.680 lei.

Chiar dacă în prezent sunt doar simple supoziții, există **risc** ca firmele mari (cele care nu aplică sistemul „TVA la încasare”) să își selecteze furnizorii și în funcție de regimul acestora din punct de vedere al sistemului „TVA la încasare”.

Practic, firmele mari vor colecta TVA la data emiterii facturilor către clienți însă, dacă achiziționează bunuri sau servicii de la furnizori care aplică sistemul „TVA la încasare”, își vor deduce TVA aferentă doar în momentul plății facturilor respective, o astfel de situație putând genera dificultăți la nivelul fluxurilor de trezorerie.

CONCLUZIE!

Avem obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise astfel:

Furnizorul	Beneficiarul	Exigibilitate TVA
Furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”	Beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se colectează la încasarea facturii, dar nu mai târziu de 90 de zile de la data emiterii
Furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”	Beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se colectează la încasarea facturii, dar nu mai târziu de 90 de zile de la data emiterii
Furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	Beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se colectează la data emiterii facturii
Furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	Beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”	TVA se colectează la data emiterii facturii

3. Ce reprezintă încasarea/plata unei facturi în cadrul sistemului „TVA la încasare”

ATENȚIE!!! Prin încasarea unei facturi trebuie să înțelegem orice modalitate prin care obținem contrapartida de la beneficiar sau de la un terț. De asemenea, prin plata unei facturi înțelegem orice modalitate prin care cedăm contrapartida unui furnizor sau unui terț. Astfel, ne putem întâlni cu următoarele situații:

- încasarea/plata prin bancă;
- încasarea/plata în numerar;
- încasarea/plata în natură;
- utilizarea unor instrumente de plată (cec, cambie, bilet la ordin);
- cesiune de creanțe;
- compensare.

Toate prevederile prezentate în conținutul materialului până în acest punct se aplică facturilor care sunt decontate astfel.

Încasarea/plata prin bancă

Pentru următoarele operațiuni, se consideră că TVA devine exigibilă la **data înscrisă în extrasul de cont** sau în alt document asimilat acestuia (unele instituții de credit eliberează și rapoarte de activitate, situații ale încasărilor și plăților etc.):

- în cazul încasărilor prin bancă de tipul transfer-credit;
- în situația în care plata s-a efectuat prin carduri de debit sau de credit de către cumpărător;

Exemplu:

În data de 28 iunie 2013, entitatea Leader a emis o factură de chirie către entitatea Barsin în sumă de 4.000 lei, plus TVA 24%. Entitatea Barsin a întocmit ordinul de plată cu data de 30 iunie. În extrasul de cont al entității Leader, suma apare încasată în data de 2 iulie 2013, iar în extrasul de cont al entității Barsin plata apare în data de 1 iulie 2013.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală trimestrul.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Conform Codului fiscal, TVA devine exigibilă la data înscrisă în extrasul de cont (2 iulie 2013) și nu la data documentului de plată (30 iunie 2013).

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de chirie emisă (28 iunie 2013):

4.960 lei	4111 „Clienți”	=	706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” 4428 „TVA neexigibilă”	4.000 lei 960 lei
-----------	-------------------	---	--	--------------------------

- încasarea facturii prin bancă (2 iulie 2013):

4.960 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	4.960 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise (2 iulie 2013):

960 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	960 lei
---------	---------------------------	---	-------------------------	---------

Conform Codului fiscal, TVA devine exigibilă la data înscrisă în extrasul de cont (1 iulie 2013) și nu la data documentului de plată (30 iunie 2013).

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de chirie primită (28 iunie 2013):

4.000 lei	612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	=	401 „Furnizori”	4.960 lei
960 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- plata facturii prin bancă (1 iulie 2013):

4.960 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	4.960 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă facturii primite (1 iulie 2013):

960 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	960 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

Astfel, în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al treilea trimestru din 2013, entitatea Leader va evidenția TVA colectată la nivelul sumei de 960 lei, iar entitatea Barsin va evidenția TVA deductibilă în sumă de 960 lei.

Încasarea/plata în numerar

Inițial, OG 15/2012 prevedea faptul că în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii a căror contravaloare este încasată, parțial sau total, cu **numerar**, se aplică regulile generale de exigibilitate, respectiv TVA se deduce la primirea facturii de la furnizori și se datorează la bugetul de stat în momentul emiterii lor către clienți.

Normele de aplicare prezintă o informație suplimentară care se dovedește a fi esențială, însă în contradicție cu prevederile Codului fiscal. Dacă aplicați sistemul “TVA la încasare” și emiteți o factură către un beneficiar, **veți exclude** de la aplicarea sistemului “TVA la încasare” **sume** care sunt încasate în numerar de la beneficiari persoane juridice, persoane fizice înregistrate în scopuri de TVA, PFA, liber profesioniști și asocieri fără personalitate juridică. Astfel, în situația în care se încasează parțial în numerar contravaloarea unei facturi, este exclusă de la aplicarea sistemului doar suma încasată, nu întreaga factură.

Ce ar fi însemnat aplicarea acestor reguli? Haideți să ne referim la situația în care în luna martie 2013 emitem o factură pe care inițial am stabilit că o vom încasa prin bancă. Astfel, la data facturii, TVA aferentă am considerat a fi neexigibilă. Dacă în luna mai 2013 încasăm contravaloarea în numerar, ar fi trebuit de fapt să fi colectat TVA la data facturii, respectiv în luna martie 2013. Ori, în acel moment, noi ne așteptam să primim echivalentul prin bancă. Faptul că noi nu am colectat TVA la data facturii ar fi dus la recunoașterea cu întârziere a TVA respectivă și implicit la evidențierea unor dobânzi și penalități în relația

cu bugetul de stat care nu pot fi previzionate. Prin înscrierea pe factură a mențiunii “TVA la încasare” furnizorul de bună credință prezumă că plata nu se va face în numerar și nu trebuie să fie sancționat pentru un fapt pe care nu îl poate controla.

Aceste prevederi au fost îndelung **contestate**. La momentul emiterii unei facturi, furnizorul nu poate ști cu certitudine care va fi modalitatea de încasare a contravalorii facturii. Astfel, în M.Of nr. 772 din 15 noiembrie 2012 a fost publicată **Legea 208 privind aprobarea OG 15/2012**, în care s-a adus un amendament tratamentului prevăzut anterior.

În cazul în care, ulterior emiterii facturii, se încasează în numerar o parte sau contravaloarea integrală a acesteia, pentru taxa aferentă acestor sume nu se aplică regulile de exigibilitate prevăzute la art. 134² alin. (1) și alin. (2) lit. a). Cu alte cuvinte, inclusiv **pentru facturile emise, a căror contravaloare va fi încasată în numerar, se aplică sistemul “TVA la încasare”**.

Exemplu:

În data de 5 aprilie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii la nivelul sumei de 3.000 lei, plus TVA 24%. Atât furnizorul cât și beneficiarul au convenit ca decontarea să se facă în numerar la data de 12 iunie 2013.

Prezențați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea **Leader** va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea facturii emise (5 aprilie 2013):

3.720 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	3.000 lei 720 lei
-----------	-------------------	---	---	--------------------------

- încasarea facturii în numerar (12 iunie 2013):

3.720 lei	5311 „Casa în lei”		4111 „Clienți”	3.720 lei
-----------	-----------------------	--	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise (12 iunie 2013):

720 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	720 lei
---------	---------------------------	---	-------------------------	---------

Beneficiarul va înregistra în contabilitate:

- evidențierea facturii primite de la furnizor (5 aprilie 2013):

3.000 lei	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” 4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	720 lei
-----------	--	---	--------------------	---------

- plata facturii în numerar (12 iunie 2013):

3.720 lei	401 Furnizori	=	5311 „Casa în lei”	3.720 lei
- exigibilitatea TVA aferentă facturii primite (12 iunie 2013):				
720 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	720 lei
Având în vedere că factura primită a fost achitată în luna iunie 2013, beneficiarul va deduce TVA la data plății acesteia, aplicând regulile sistemului „TVA la încasare”.				

În cazul încasării în numerar a contravalorii unei livrări de bunuri/prestări de servicii, furnizorul/prestatorul care este obligat la aplicarea sistemului „TVA la încasare” **exclue** de la aplicarea sistemului „TVA la încasare” acele sume dintr-o factură care sunt încasate în numerar **până în ziua emiterii facturii**, inclusiv, de la beneficiari persoane juridice, persoane fizice înregistrate în scopuri de TVA, PFA, liber profesioniști și asocieri fără personalitate juridică.

Practic, la emiterea facturii, furnizorul trebuie să „spargă” prețul aferent tranzacției în 2 componente. În dreptul operațiunii aferente sumei deja încasate în numerar nu se va menționa nimic, iar în dreptul operațiunii care urmează a fi încasată ulterior se va menționa „TVA la încasare”. Rămâne de văzut modalitatea în care softurile de facturare se vor adapta pentru a face față cerințelor sistemului „TVA la încasare”, deoarece mențiunea „TVA la încasare” nu trebuie trecută în antetul tuturor facturilor întocmite, ci doar în dreptul operațiunilor pentru care se aplică regulile sistemului.

Exemplu:

În data de 13 martie 2013, entitatea Leader a emis o factură de vânzare mărfuri la prețul de vânzare de 5.000 lei, plus TVA 24% către entitatea Barsin. În data de 5 martie 2013, entitatea Leader încasase deja 1.240 lei în numerar de la entitatea Barsin. Diferența aferentă livrării va fi încasată în data de 6 aprilie 2013.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezențați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Pe factura emisă, **entitatea Leader** va menționa separat valoarea care a fost încasată în numerar și a TVA aferentă, respectiv 1.000 lei, plus 240 lei TVA pentru care se aplică regimul normal de exigibilitate, și separat diferența de 4.000 lei, plus 960 lei TVA, în dreptul căreia se înscrie mențiunea „TVA la încasare”.

Înregistrările contabile sunt:

- încasarea avansului de 1.240 lei în numerar (5 martie 2013):

1.240 lei	5311 „Casa în lei”	=	419 „Clienți creditori”	1.240 lei
-----------	-----------------------	---	----------------------------	-----------

- înregistrarea facturii emise (13 martie 2013):

6.200 lei	4111 „Clienți”	=	707.X „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427.X	1.000 lei 240 lei
-----------	-------------------	---	--	--------------------------

			„Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428.Y „TVA neexigibilă”	960 lei
- închiderea avansului încasat (13 martie 2013):				
(1.240 lei)	4111 „Clienți”		419 „Clienți creditori”	(1.240 lei)
- încasarea diferenței de la entitatea Barsin (6 aprilie 2013):				
4.960 lei	5311 „Casa în lei”		4111 „Clienți”	4.960 lei
- exigibilitatea TVA aferentă diferenței încasate (6 aprilie 2013):				
960 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	960 lei
Entitatea Leader va colecta în luna martie 2013 TVA la nivelul sumei de 240 lei, iar la nivelul lunii aprilie va colecta restul de TVA aferent facturii emise de 960 lei.				
Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:				
- plata avansului de 1.240 lei în numerar (5 martie 2013):				
1.240 lei	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	5311 „Casa în lei”	1.240 lei
- înregistrarea facturii privind mărfurile achiziționate (13 martie 2013):				
1.000 lei	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	6.200 lei
240 lei	4426.X „TVA deductibilă”			
4.000 lei	371 „Mărfuri”			
960 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”			
- închiderea avansului achitat (13 martie 2013):				
(1.240 lei)	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		401 „Furnizori”	(1.240 lei)

- plata diferenței în numerar (6 aprilie 2013):

4.960 lei	401 „Furnizori”	=	5311 „Casa în lei”	4.960 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă facturii primite (6 aprilie 2013):

960 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428.Y „TVA neexigibilă”	960 lei
---------	---------------------------	---	-----------------------------	---------

Entitatea Barsin va deduce în luna martie 2013 TVA la nivelul sumei de 240 lei, iar la nivelul lunii aprilie va deduce restul de TVA aferent facturii primite de 960 lei.

Înregistrările contabile prezentate mai sus sunt pur descriptive. Am evidențiat sumele la emiterea facturii prin conturi analitice, pentru o mai bună înțelegere a mecanismului care se aplică TVA în aceste situații.

Sumele în numerar depuse de beneficiar direct în contul bancar al furnizorului **nu** sunt considerate încasări/plăți în numerar.

Dacă aplicați sistemul “TVA la încasare”, iar facturile emise le încasați parțial sau total cu numerar de la alte categorii de beneficiari decât cele prezentate mai sus, atunci inclusiv asupra lor veți aplica regulile specifice sistemului “TVA la încasare”.

Încasarea/plata în natură

În cazul plății în natură, data încasării este data la care intervine faptul generator de TVA pentru livrarea/prestarea obținută drept contrapartidă pentru livrarea/prestarea efectuată.

Utilizarea unor instrumente de plată

În cazul în care încasarea se efectuează prin instrumente de plată de tip transferdebit (cec, cambie și bilet la ordin), se consideră că TVA devine exigibilă la **data înscrisă în extrasul de cont** sau în alt document asimilat acestuia (unele instituții de credit eliberează și rapoarte de activitate, situații ale încasărilor și plăților etc.), dacă furnizorul care aplică sistemul “TVA la încasare” nu girează instrumentul de plată, ci îl încasează/scontează. În cazul scontării, se consideră că persoana respectivă a încasat contravaloarea integrală a instrumentului de plată.

Atunci când furnizorul care aplică sistemul “TVA la încasare” girează un instrument de plată altei persoane, TVA devine exigibilă la **data girului**. În acest scop, furnizorul **trebuie să păstreze o copie** de pe instrumentul de plată care a fost girat, în care se află mențiunea cu privire la persoana către care a fost girat instrumentul de plată.

Cesiunea de creanțe

Atunci când **furnizorul cesionează** creanțele aferente unor facturi emise, indiferent de prețul cesiunii creanțelor, se consideră că la **data cesiunii** este încasată întreaga contravaloare a facturii respective, astfel data încasării este data cesiunii creanțelor. În cazul în care cedentul este o persoană impozabilă care aplică sistemul “TVA la încasare” pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea TVA intervine la data cesiunii creanțelor, dacă cesiunea are loc înainte de expirarea termenului de 90 de zile calendaristice de la data emiterii.

Indiferent de faptul că furnizorii au cesionat creanțele, în cazul beneficiarilor care aplică sistemul “TVA la încasare”, precum și a celor care nu aplică acest sistem însă au achiziționat bunuri/servicii de la entități care aplică sistemul “TVA la încasare” pentru

respectivele operațiuni, **dreptul de deducere a TVA este amânat până la data plății facturilor.**

Exemplu:

În data de 4 februarie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii către un client în suma de 5.000 lei, plus TVA 24%. La data de 14 martie 2013, entitatea Leader a cesionat creanța către entitatea Brasal, prețul cesiunii fiind de 4.500 lei. În data de 26 august 2013, entitatea Leader a încasat de la cesionar suma de 4.500 lei.

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” și are ca perioadă fiscală luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (4 februarie 2013):

6.200 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	5.000 lei 1.200 lei
-----------	-------------------	---	---	----------------------------

- cesiunea creanței aferente facturii emise (14 martie 2013):

4.500 lei	461 „Debitori diverși”	=	4111 „Clienți”	6.200 lei
1.700 lei	654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”			

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la data cesiunii creanței (14 martie 2013):

1.200 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.200 lei
-----------	---------------------------	---	-------------------------	-----------

- încasarea sumei de la cesionar (26 august 2013):

4.500 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverși”	4.500 lei
-----------	-----------------------------------	---	---------------------------	-----------

Având în vedere faptul că entitatea Leader declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea nu va datora TVA în luna februarie 2013 (luna emiterii facturii), nici în luna august 2013 (luna în care a încasat suma de 4.500 de la cesionar), ci în luna martie 2013 (luna în care a avut loc cesiunea de creanțe).

Clientul care a primit serviciile de la entitatea Leader își va deduce TVA aferentă facturii primite atunci când va plăti datoria respectivă. Deductibilitatea TVA în cazul său nu este influențată de cesiunea de creanțe care a avut loc între entitățile Leader și Brasal.

II. Să presupunem că cesiunea de creanțe a avut loc în aceleași condiții, însă la data de 10 iunie 2013. Înregistrările contabile s-ar fi prezentat astfel:

- înregistrarea facturii emise (4 februarie 2013):

6.200 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	5.000 lei 1.200 lei
- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la 90 de zile de la emiterea facturii (4 mai 2013):				
1.200 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.200 lei
- cesiunea creanței aferente facturii emise (10 iunie 2013):				
4.500 lei 1.700 lei	461 „Debitori diverși” 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”	=	4111 „Clienți”	6.200 lei
- încasarea sumei de la cesionar (26 august 2013):				
4.500 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”		461 „Debitori diverși”	4.500 lei
În acest caz, entitatea Leader nu va datora TVA în luna februarie 2013 (luna emiterii facturii), nici în luna iunie 2013 (luna în care a avut loc cesiunea de creanțe), nici în luna august 2013 (luna în care a încasat suma de 4.500 de la cesionar), ci în luna mai 2013 (luna în care s-au scurs cele 90 de zile de la emiterea facturii).				

În situația în care **beneficiarul cesionează** furnizorului/prestatorului orice creanțe (inclusiv cesiunea dreptului de rambursare a TVA, conform art. 30 din Codul de procedură fiscală) drept plată pentru achizițiile efectuate, data încasării este data cesiunii creanțelor, la nivelul creanței cesionate.

Exemplu:

În data de 19 martie 2013, entitatea Leader vine un teren către entitatea Barsin la prețul de vânzare de 200.000 lei, plus TVA 24%. În data de 7 aprilie 2013, entitatea Barsin i-a cesionat entității Leader o creanță la nivelul sumei de 62.000 lei, pe care o avea față de entitatea Gama. Datoria rămasă va fi achitată în data de 22 octombrie 2013.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entităților Leader și Barsin.

La data cesiunii, respectiv 7 aprilie 2013, se consideră că entitatea Leader a încasat suma de 62.000 lei din factura emisă de 248.000 lei.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (19 martie 2013):

248.000 lei	461.Barsin „Debitori diverși”	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de	200.000 lei
-------------	----------------------------------	---	---	-------------

			capital” 4428 „TVA neexigibilă”	48.000 lei
--	--	--	---------------------------------------	------------

- preluarea creanței cesionate de entitatea Barsin (7 aprilie 2013):

62.000 lei	461.Gama „Debitori diverși”	=	461.Barsin „Debitori diverși”	62.000 lei
------------	--------------------------------	---	----------------------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă livrării, corepunzător creanței cesionate (62.000 lei x $\frac{24}{124}$) (7 aprilie 2013):

12.000 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	12.000 lei
------------	---------------------------	---	-------------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă diferenței din livrare, la 90 de zile de la data facturii (186.000 lei x $\frac{24}{124}$) (19 iunie 2013):

36.000 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	36.000 lei
------------	---------------------------	---	-------------------------	------------

- încasarea diferenței de la entitatea Barsin (22 octombrie 2013):

186.000 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverși”	186.000 lei
-------------	-----------------------------------	---	---------------------------	-------------

Având în vedere faptul că entitatea Leader declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, atunci ea va evidenția în Decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 o TVA colectată în sumă de 12.000 lei, iar în Decontul de TVA aferent lunii iunie 2013 diferența de TVA în sumă de 36.000 lei.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii primite (19 martie 2013):

200.000 lei	2111 „Terenuri”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	248.000 lei
48.000 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- cesiunea creanței față de Gama către entitatea Leader (7 aprilie 2013):

62.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	4111.Gama „Clienți”	62.000 lei
------------	-----------------------------------	---	------------------------	------------

- deducerea TVA aferentă achiziției, corepunzător creanței cesionate (62.000 lei x $\frac{24}{124}$) (7 aprilie 2013):

12.000 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	12.000 lei
- plata diferenței față de entitatea Leader (22 octombrie 2013):				
186.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	186.000 lei
- deducerea TVA aferentă diferenței din livrare, la data plății ($186.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (22 octombrie 2013):				
36.000 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	36.000 lei
Ținând cont de faptul că entitatea Barsin declară și achită TVA la bugetul de stat LUNAR , atunci ea va evidenția în Decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 o TVA deductibilă în sumă de 12.000 lei, iar în Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2013 diferența de TVA în sumă de 36.000 lei.				

Compensări efectuate între furnizor și beneficiar

În cazul compensării datoriilor aferente unor facturi pentru livrări de bunuri/prestări de servicii se consideră că furnizorul a încasat, respectiv beneficiarul a plătit, contravaloarea bunurilor/serviciilor, la data la care se sting total sau parțial datoriile, respectiv:

- în cazul compensărilor între persoane juridice, la **data compensării**;
- în cazul compensărilor în care cel puțin una dintre părți nu este persoană juridică, la **data semnării** unui proces-verbal de compensare care să cuprindă cel puțin următoarele informații:
 - denumirea părților;
 - codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală;
 - numărul și data emiterii facturii;
 - valoarea facturii, inclusiv TVA;
 - valoarea compensată;
 - semnătura părților și data semnării procesului-verbal de compensare.

Exemplu:

În data de 8 ianuarie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii către entitatea Barsin în suma de 4.000 lei, plus TVA 24%. În data de 18 februarie 2013, entitatea Barsin a vândut un utilaj entității Leader la prețul de vânzare de 4.000 lei, plus TVA 24%.

În data de 9 martie 2013, cele două entități au întocmit un Ordin de compensare pentru suma de 4.960 lei.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală luna.
Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (8 ianuarie 2013):

4.960 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	4.000 lei 960 lei
-----------	-------------------	---	---	--------------------------

- înregistrarea achiziției utilajului de la entitatea Barsin (18 februarie 2013):

4.000 lei	2131 „Echipamente tehnologice” 4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	4.960 lei
-----------	---	---	--------------------	-----------

- compensarea creanței cu datoria în relația cu entitatea Barsin (9 martie 2013):

4.960 lei	401 „Furnizori”	=	4111 „Clienți”	4.960 lei
-----------	--------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la data compensării (9 martie 2013):

960 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	960 lei
---------	---------------------------	---	-------------------------	---------

- deducerea TVA aferentă facturii primite de la entitatea Barsin, în urma compensării (9 martie 2013):

960 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	960 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

Ordinul de compensare a fost întocmit și semnat de cele două societăți în data de 9 martie 2013, până la expirarea celor 90 de zile de la emiterea facturii. Astfel, la data compensării, entitatea Leader va colecta TVA în sumă de 960 lei aferentă facturii emise pe care o va evidenția în Decontul de TVA 300 aferent lunii martie 2013.

La aceeași dată, respectiv 9 martie 2013, entitatea Leader își va deduce o TVA la nivelul sumei de 960 lei aferentă facturii primite de la entitatea Barsin pe care, de asemenea, o va evidenția în Decontul de TVA 300 aferent lunii martie 2013.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii aferente serviciilor primite (8 ianuarie 2013):

4.000 lei	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” 4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	4.960 lei
-----------	--	---	--------------------	-----------

- înregistrarea facturii emise privind utilajul vândut (18 februarie 2013):

4.960 lei	461	=	7583	4.000 lei
-----------	-----	---	------	-----------

	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” 4428 „TVA neexigibilă”	960 lei
- compensarea creanței cu datoria în relația cu entitatea Leader (9 martie 2013):				
4.960 lei	401 „Furnizori”	=	4111 „Clienți”	4.960 lei
- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la data compensării (9 martie 2013):				
960 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	960 lei
- deducerea TVA aferentă facturii primite de la entitatea Leader, în urma compensării (9 martie 2013):				
960 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	960 lei
Având în vedere că ordinul de compensare a fost întocmit și semnat de cele două societăți în data de 9 martie 2013, entitatea Barsin trebuie să colecteze în acest moment TVA în sumă de 960 lei aferentă facturii emise și să o includă în Decontul de TVA 300 aferent lunii martie 2013. În urma achiziției efectuate, entitatea Barsin a evidențiat o TVA neexigibilă de 960 lei, pe care o va deduce la data compensării și o va include în Decontul de TVA 300 aferent lunii martie 2013.				

În cazul compensării între persoane juridice, trebuie să țineți cont de prevederile HG nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor. Astfel:

- pentru facturi cu sume restante mai vechi de 30 de zile și care au o valoare individuală mai mare de 10.000 lei, compensarea trebuie realizată pe baza ordinului de compensare emis de IMI (Institutul de Management și Informatică);
- pentru facturile care nu au depășit cele 30 de zile, indiferent de valoarea individuală a acestora (mai mică sau mai mare de 10.000 lei):
 - compensarea se va realiza prin IMI, în cazul în care persoanele juridice optează să intre în sistemul de compensare;
 - compensarea se realizează pe baza ordinelor de compensare, în cazul în care persoanele juridice nu optează să intre în sistemul de compensare.

În situația în care aceste compensări sunt realizate **după expirarea termenului de 90 de zile** calendaristice de la data emiterii facturii sau de la data la care factura ar fi trebuit emisă, furnizorul colectează TVA astfel:

- în perioada fiscală în care se împlinesc cele 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii, dacă aplică sistemul “TVA la încasare”;
- ținând cont de regulile generale de exigibilitate, dacă nu aplică sistemul “TVA la încasare”.

Beneficiarul, indiferent dacă aplică sau nu sistemul “TVA la încasare”, își deduce TVA la data la care TVA se consideră că a fost plătită prin compensare, indiferent de perioada de 90 de zile de la data emiterii facturii, condiția fiind ca furnizorul să aplice sistemul “TVA la încasare”.

Exemplu:

În data de 11 martie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii către entitatea Barsin în suma de 2.000 lei, plus TVA 24%. În data de 20 martie 2013, entitatea Barsin a vândut mărfuri entității Leader la prețul de vânzare de 3.000 lei, plus TVA 24%.

În data de 8 august 2013, cele două entități au întocmit un Ordin de compensare pentru suma de 2.480 lei. În data de 21 septembrie 2013, entitatea Leader achită entității Barsin restul sumei datorate de 1.240 lei.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală luna.
Prezențați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (11 martie 2013):

2.480 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	2.000 lei 480 lei
-----------	-------------------	---	---	--------------------------

- înregistrarea achiziției mărfurilor de la entitatea Barsin (20 martie 2013):

3.000 lei 720 lei	371 „Mărfuri” 4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	3.720 lei
--------------------------	---	---	--------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la 90 de zile de la emiterea facturii (11 iunie 2013):

480 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	480 lei
---------	---------------------------	---	-------------------------	---------

- compensarea creanței cu datoria în relația cu entitatea Barsin (8 august 2013):

2.480 lei	401 „Furnizori”	=	4111 „Clienți”	2.480 lei
-----------	--------------------	---	-------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă cotei-părți din datoria față de furnizorul Barsin, în urma compensării (8 august 2013):

480 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	480 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

- plata datoriei rămase către entitatea Barsin în sumă de 1.240 lei (21 septembrie 2013):

1.240 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.240 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă plății datoriei rămase față de furnizorul Barsin (21 septembrie 2013):

240 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	240 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

Având în vedere că ordinul de compensare a fost întocmit și semnat de cele două societăți tocmai în data de 8 august 2013, entitatea Leader trebuie să colecteze TVA aferentă facturii emise cel mai târziu la expirarea celor 90 de zile. Astfel, în Decontul de TVA 300 aferent lunii iunie 2013, entitatea Leader va evidenția o TVA colectată de 480 lei.

În urma achiziției efectuate, entitatea Leader a evidențiat o TVA neexigibilă de 720 lei, pe care o deduce astfel:

- la data compensării, va deduce suma de 480 lei și o va include în Decontul de TVA 300 aferent lunii august 2013;
- la data plății datoriei rămase, va deduce suma de 240 lei și o va include în Decontul de TVA 300 aferent lunii septembrie 2013.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii aferente serviciilor primite (11 martie 2013):

2.000 lei	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401 „Furnizori”	2.480 lei
480 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- înregistrarea facturii emise privind mărfurile vândute (20 martie 2013):

3.720 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	3.000 lei
			4428 „TVA neexigibilă”	720 lei

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la 90 de zile de la emiterea facturii (20 iunie 2013):

720 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	720 lei
---------	---------------------------	---	-------------------------	---------

- compensarea creanței cu datoria în relația cu entitatea Leader (8 august 2013):

2.480 lei	401 „Furnizori”	=	4111 „Clienți”	2.480 lei
-----------	--------------------	---	-------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă datoriei față de furnizorul Leader, în urma compensării (8 august 2013):

480 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	480 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

- încasarea sumei rămase de la entitatea Leader în sumă de 1.240 lei (21 septembrie 2013):

1.240 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	1.240 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

Având în vedere că ordinul de compensare a fost întocmit și semnat de cele două societăți tocmai în data de 8 august 2013, entitatea Barsin trebuie să colecteze TVA aferentă facturii emise cel mai târziu la expirarea celor 90 de zile. Astfel, în Decontul de TVA 300 aferent lunii iunie 2013, entitatea Leader va evidenția o TVA colectată de 720 lei.

În urma achiziției efectuate, entitatea Barsin a evidențiat o TVA neexigibilă de 480 lei, pe care o deduce la data compensării și o va include în Decontul de TVA 300 aferent lunii august 2013.

4. Cursul de schimb utilizat în cazul operațiunilor supuse “TVA la încasare”

Dacă în cadrul unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare sunt exprimate în valută, cursul de schimb care ar trebui aplicat este ultimul curs de schimb comunicat de BNR, publicat de Banca Centrală Europeană sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care intervine exigibilitatea TVA pentru acea operațiune.

Ultimul curs de schimb comunicat de BNR reprezintă cursul de schimb comunicat de respectiva bancă în ziua anterioară și care este valabil pentru operațiunile desfășurate în ziua următoare.

În situația în care utilizați cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană, conversia între monede, altele decât moneda euro, o veți realiza prin intermediul cursului de schimb al monedei euro pentru fiecare dintre monede.

Ar trebui ca în contractele încheiate cu terții să menționați dacă pentru decontări veți utiliza cursul de schimb al unei bănci comerciale, în caz contrar aplicându-se cursul de schimb comunicat de BNR sau cel publicat de Banca Centrală Europeană.

În cazul în care emiteți facturi înainte de a livra bunurile sau a presta serviciile ori de a încasa un avans, **cursul de schimb** valutar pe care îl utilizați pentru determinarea bazei de impozitare a TVA la data emiterii acestor facturi **va rămâne neschimbat** la data definitivării operațiunii, respectiv la data regularizării operațiunii.

În cazul în care încasați avansuri pentru care factura o veți emite ulterior încasării avansului, cursul de schimb valutar pe care îl utilizați pentru determinarea bazei de impozitare a TVA la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv atunci când veți face regularizările avansurilor încasate.

Exemplu:

În data de 24 octombrie 2012, entitatea Leader, persoană înregistrată în scopuri de TVA, a încasat 2.000 euro drept avans din partea entității Barsin, pentru livrarea în interiorul țării a unor mărfuri. La data încasării avansului, entitatea a emis și factura de avans, cursul de schimb valabil în acea zi fiind de 4,4 lei/euro.

În data de 11 decembrie 2012, entitatea Leader livrează mărfurile entității Barsin, prețul de vânzare fiind de 5.000 euro, plus TVA 24%. Cursul de schimb valabil în data

livrării este de 4,6 lei/euro.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans emise (24 octombrie 2012):

10.912 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	8.800 lei 2.112 lei
------------	-------------------	---	---	----------------------------

- vânzarea mărfurilor (11 decembrie 2012):

28.424 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427 „TVA colectată”	23.000 lei 5.424 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- stornarea facturii de avans (11 decembrie 2012):

(10.912 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	(8.800 lei) (2.112 lei)
--------------	-------------------	---	---	--------------------------------

În data de 24 octombrie 2012, baza de impozitare a TVA este de 8.800 lei (2.000 euro x 4,4 lei/euro). Astfel, TVA colectată prin factura de avans este de 2.112 lei (8.800 lei x 24%).

La data livrării (11 decembrie 2012), entitatea Leader va storna avansul și TVA aferentă acestuia, respectiv 8.800 lei și 2.112 lei, cu semnul minus.

Baza de impozitare a TVA pentru livrare se determină astfel:

$$[(2.000 \text{ euro} \times 4,4 \text{ lei/euro}) + (3.000 \text{ euro} \times 4,6 \text{ lei/euro})] = 22.600 \text{ lei}$$

Astfel, TVA aferentă livrării este de 5.424 lei (22.600 lei x 24%).

În cazul operațiunilor supuse sistemului „TVA la încasare”, cursul de schimb care trebuie să fie utilizat este ultimul curs de schimb comunicat de BNR, Banca Centrală Europeană sau utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care ar fi intervenit exigibilitatea TVA pentru operațiunea respectivă dacă nu ar fi fost supusă sistemului „TVA la încasare”.

Inclusiv pentru operațiunile care intră în sfera sistemului „TVA la încasare”, în cazul în care emiteți facturi înainte de a livra bunurile sau a presta serviciile ori de a încasa un avans, cursul de schimb valutar pe care îl utilizați pentru determinarea bazei de impozitare a TVA la data emiterii acestor facturi va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv la data regularizării operațiunii.

Exemplu:

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” începând cu 1 ianuarie 2013. În data de 21 februarie 2013, aceasta a livrat mărfuri în valoare de 5.000 euro către entitatea Barsin, însă factura a fost emisă în data de 13 martie 2013. Cursul de schimb valabil în data de 21 februarie 2013 este de 4,6 lei/euro.

În data de 24 aprilie 2013, entitatea Leader a încasat contravaloarea integrală a facturii, cursul de schimb fiind de 4,5 lei/euro.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- livrarea bunurilor în baza avizului de însoțire (21 februarie 2013):

28.520 lei	418 „Clienți - facturi de întocmit”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428 „TVA neexigibilă”	23.000 lei 5.520 lei
------------	--	---	--	-----------------------------

- emiterea facturii pentru mărfurile vândute (13 martie 2013):

28.520 lei	4111 „Clienți”	=	418 „Clienți - facturi de întocmit”	28.520 lei
------------	-------------------	---	--	------------

- încasarea creanței de la entitatea Barsin (24 aprilie 2013):

27.900 lei 620 lei	5121 „Conturi la bănci în lei” 668 „Alte cheltuieli financiare”	=	4111 „Clienți”	28.520 lei
---------------------------	--	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă livrării (24 aprilie 2013):

5.520 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	5.520 lei
-----------	---------------------------	---	-------------------------	-----------

În data de 21 februarie 2013, baza de impozitare a TVA este de 23.000 lei (5.000 euro x 4,6 lei/euro). Astfel, TVA neexigibilă evidențiată în contabilitate este de 5.520 lei (23.000 lei x 24%).

Exigibilitatea TVA aferentă livrării intervine la data încasării, respectiv 24 aprilie 2013, dată la care entitatea Leader trebuie să colecteze TVA în sumă de 5.520 lei.

5. Modificări ale unor documente contabile și fiscale

În Monitorul Oficial nr. 791 din 26 noiembrie 2012 a fost publicat Ordinul ANAF nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului **formularului 300**, „Decont de TVA”, prin care s-a prevăzut introducerea unei noi secțiuni în cadrul declarației fiscale. Această măsură a fost luată pentru reflectarea situației complete de la sfârșitul fiecărei perioade fiscale, pe fondul modificărilor legislative referitoare la sistemul „TVA la încasare”. Noul formular îl regăsiți în **Anexa 1**, la sfârșitul acestui material.

Secțiunea nouă cu titlul „Informații privind TVA neexigibilă sau nedeductibilă” are un caracter informativ, în ea fiind înscrise informațiile privind soldul TVA care urmează să devină exigibilă sau pentru care urmează să fie exercitat dreptul de deducere în perioadele următoare, ca urmare a aplicării sistemului „TVA la încasare”, aferentă operațiunilor efectuate atât în perioada de raportare, cât și în perioadele anterioare.

Iată în continuare câteva detalii în ceea ce privește modalitatea de completare a noii secțiuni:

- **rândul A:** se înscriu informații privind livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate atât în perioada de raportare, cât și în perioadele anterioare, a căror TVA aferentă a rămas neexigibilă, existentă în sold la sfârșitul perioadei de raportare, ca urmare a aplicării sistemului „TVA la încasare” și care urmează să devină exigibilă în perioadele ulterioare;
- **rândul B:** se înscriu informații privind achizițiile de bunuri și servicii efectuate atât în perioada de raportare, cât și în perioadele anterioare, pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, existentă în sold la sfârșitul perioadei de raportare, și care urmează să devină exigibilă în perioadele ulterioare.

Jurnalele pentru vânzări și cele pentru cumpărări ale celor care aplică „TVA la încasare”, precum și jurnalele pentru cumpărări ale celor care fac achiziții de la persoane care aplică „TVA la încasare” **trebuie adaptate** pentru a permite urmărirea în fiecare perioadă fiscală a diferențelor de TVA neexigibile, atât în ceea ce privește taxa colectată, cât și în ceea ce privește taxa deductibilă.

Astfel, în normele metodologice ale Codului fiscal au fost prevăzute informațiile minime necesare pentru aceste operațiuni. În Anexele 2 și 3, prezentate la sfârșitul acestui material, veți regăsi modele ale Jurnalului de vânzări, respectiv Jurnalului de cumpărări, corespunzător informațiilor necesare evidențierii TVA neexigibile.

C. Cine trebuie să aplice sistemul „TVA la încasare” și operațiunile supuse regimului „TVA la încasare”

Sistemul “TVA la încasare” **trebuie aplicat** numai de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care au sediul activității economice în România, adică sunt stabilite în România.

Iată o serie de categorii de entități care **NU** trebuie să aplice sistemul TVA la încasare:

- persoanele impozabile care nu sunt stabilite în România, dar sunt înregistrate în România în scopuri de TVA, direct sau prin reprezentant fiscal;
- persoanele impozabile care au sediul activității economice în afara României dar sunt stabilite în România prin sediu fix, cum ar fi sucursale sau alte sedii secundare, fără personalitate juridică;
- persoanele impozabile stabilite în România care fac parte dintr-un grup fiscal unic (grup de TVA).

Entitățile care aplică sistemul “TVA la încasare” vor trebui să scrie pe facturile emise, în dreptul operațiunilor pentru care se aplică regulile sistemului, mențiunea „TVA la încasare”, cu câteva excepții.

Sistemul “TVA la încasare” **trebuie aplicat** numai pentru operațiunile pentru care locul livrării sau locul prestării se consideră a fi în România. Există totuși o serie de operațiuni pentru care aceste entități au obligația să aplice regulile generale de exigibilitate și astfel nu vor mai înscrie această mențiune în conținutul facturilor.

Astfel, este important de precizat că mențiunea “TVA la încasare” nu se scrie pe toate facturile emise de către cei care aplică sistemul “TVA la încasare”. Pot fi cazuri în care o entitate, chiar dacă aplică sistemul “TVA la încasare”, nu prezintă în conținutul facturilor această mențiune.

IMPORTANT! Privind din punctul de vedere al furnizorilor, entitățile care fac parte din sistemul „TVA la încasare” **nu** aplică aceste reguli pentru următoarele categorii de operațiuni:

- operațiunile care nu au locul livrării/prestării în România (operațiuni neimpozabile în România);
- livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei (operațiuni pentru care se aplică taxarea inversă);
- livrările de bunuri/prestările de servicii scutite de TVA;
- operațiunilor supuse regimurilor speciale pentru agențiile de turism, pentru bunurile livrate în regim second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități și pentru aurul de investiții;
- livrările de bunuri/prestările de servicii realizate către o persoană afiliată; și
- anumite operațiuni cu numerar.

Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul „TVA la încasare” este amânat până în momentul în care TVA aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul „TVA la încasare” este amânat până în momentul în care TVA aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului „TVA la încasare”. TVA se deduce conform regulilor generale în următoarele situații:

- achiziții supuse taxării-inverse;
- achiziții intracomunitare de bunuri; și
- importuri (pe baza DVI).

Aspecte referitoare la grupul fiscal unic

Conform Codului fiscal, grupul fiscal unic este acel grup de persoane impozabile (minimum 2 persoane impozabile) stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic. Trebuie respectate totuși câteva condiții și anume:

- o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal;
- opțiunea făcută de grupul de persoane trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani; și
- toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală;
- persoanele impozabile care fac parte din grup trebuie să fie administrate de către același organ fiscal competent.

Se consideră că persoanele impozabile sunt în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric atunci când capitalul acestora este deținut, direct sau indirect, în proporție de mai mult de 50%, de către aceeași acționari. În acest sens este nevoie de un certificat constatator eliberat de către Registrul Comerțului și/sau, după caz, alte documente justificative

Livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de fiecare membru al grupului sunt supuse regimului normal de impozitare, indiferent dacă sunt realizate către terți sau către ceilalți membri ai grupului fiscal.

În vederea implementării grupului fiscal, trebuie depusă la organul fiscal competent o cerere semnată de către reprezentanții legali ai tuturor membrilor grupului, care să cuprindă următoarele informații:

- numele, adresa, obiectul de activitate și codul de înregistrare în scopuri de TVA al fiecărui membru;
- dovada că membrii sunt în strânsă legătură (Certificatul constatator sau alte documente justificative); și
- numele membrului numit reprezentant al grupului.

Organul fiscal competent va lua o decizie oficială prin care aprobă sau refuză implementarea grupului fiscal și comunică acea decizie reprezentantului grupului, în termen de 60 de zile de la data primirii documentației complete prezentate mai sus. Implementarea grupului fiscal va intra în vigoare în prima zi din cea de-a doua lună următoare datei comunicării deciziei.

Reprezentantul grupului fiscal unic are obligația de notifica organului fiscal competent o serie de evenimente apărute. Organul fiscal competent va anula tratamentul persoanelor impozabile ca grup fiscal sau, după caz, al unei persoane ca membru al grupului fiscal, astfel:

Evenimente apărute	Decizia organului fiscal
Încetarea opțiunii de a forma un grup fiscal unic, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului	Organul fiscal competent va anula tratamentul persoanelor impozabile ca grup fiscal de la data de 1 a lunii următoare celei în care a încetat opțiunea
Numirea unui alt reprezentant al grupului fiscal, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului	Organul fiscal competent va lua o decizie oficială în termen de 30 de zile de la data primirii notificării și va comunica această decizie reprezentantului. Decizia va intra în vigoare din prima zi a lunii următoare celei în care a fost transmisă reprezentantului. Organul fiscal competent anulează calitatea reprezentantului grupului fiscal și în aceeași decizie va aproba numirea unui alt reprezentant propus de membrii grupului
Părăsirea grupului fiscal de către unul dintre membri, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului	Organul fiscal competent va lua o decizie oficială în termen de 30 de zile de la data primirii notificării și va comunica această decizie reprezentantului. Decizia va intra în vigoare din prima zi a lunii următoare celei în care a fost transmisă reprezentantului.
Intrarea unui nou membru în grupul fiscal, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului	Organul fiscal competent va lua o decizie oficială în termen de 30 de zile de la data primirii notificării și va comunica această decizie reprezentantului. Decizia va intra în vigoare din prima zi a lunii următoare celei în care a fost transmisă reprezentantului.
Neîndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația fiscală, care conduc la anularea tratamentului persoanelor impozabile ca grup fiscal sau a unei persoane ca membru al grupului fiscal, în termen de 15 zile de la producerea evenimentului care a generat această situație	Organul fiscal competent va anula tratamentul persoanelor impozabile ca grup fiscal de la data de 1 a lunii următoare celei în care s-a produs evenimentul care a generat această situație

Până la intrarea în vigoare a deciziei organului fiscal, persoanele impozabile care au solicitat părăsirea sau intrarea în grup a unui membru sunt tratate ca grup fiscal unic format din membri care au depus inițial opțiunea de a fi tratați ca grup fiscal unic și au fost acceptați în acest sens de către organul fiscal competent.

În urma verificărilor efectuate, organul fiscal competent va putea:

- să anuleze tratamentul unei persoane ca membru al unui grup fiscal în cazul în care acea persoană nu mai întrunește criteriile de eligibilitate;
- să anuleze tratamentul persoanelor impozabile ca grup fiscal în cazul în care acele persoane impozabile nu mai întrunesc criteriile de eligibilitate pentru a fi considerate un asemenea grup.

În ambele situații, această anulare va intra în vigoare începând cu prima zi a lunii următoare celei în care situația a fost constatată de organele fiscale competente.

Obligațiile **membrilor** grupului fiscal unic, cu excepția reprezentantului, sunt:

- să raporteze în Decontul de TVA orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;
- să trimită Decontul său de TVA reprezentantului; și
- să nu plătească nicio taxă datorată și să nu solicite nicio rambursare conform Decontului său de TVA.

Obligațiile **reprezentantului** grupului fiscal unic sunt:

- să preia, în primul Decont consolidat, soldurile TVA de plată de la sfârșitul perioadei fiscale anterioare, neachitate până la data depunerii acestui decont, precum și soldurile sumei negative a TVA pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile de TVA ale membrilor grupului aferente perioadei fiscale anterioare;
- să raporteze în propriul Decont de TVA orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau de servicii, precum și orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;
- să raporteze într-un Decont consolidat rezultatele din toate Deconturile de TVA primite de la alți membri ai grupului fiscal, precum și rezultatele din propriul Decont de TVA pentru perioada fiscală respectivă;
- să depună la organul fiscal de care aparține toate Deconturile de TVA ale membrilor, precum și formularul de decont de TVA consolidat; și
- să plătească sau, după caz, să solicite rambursarea TVA care rezultă din Decontul de TVA consolidat.

Obligațiile **tuturor** membrilor grupului fiscal unic, inclusiv ale reprezentantului, sunt:

- să depună Declarația recapitulativă 390 pentru livrări și achiziții intracomunitare, la organul fiscal de care aparțin;
- să se supună controlului organului fiscal de care aparțin;
- să răspundă separat și în solidar pentru orice TVA datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal.

Operațiuni desfășurate între persoane afiliate

Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale sau se prestează servicii reprezintă preț de transfer.

ATENȚIE! Așa cum și cifra de afaceri contabilă este diferită de cifra de afaceri în scopuri de TVA, la fel și definiția persoanelor afiliate din punct de vedere contabil este

diferită de cea fiscală. În vederea aplicării corecte a prevederilor sistemului „TVA la încasare”, trebuie să ținem cont de **definiția fiscală** a persoanelor afiliate și nu de cea contabilă.

Din punct de vedere fiscal, o **persoană juridică** este afiliată cu altă persoană juridică dacă:

- prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică sau dacă deține controlul asupra persoanei juridice;
- a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică; sau
- o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

O **persoană fizică** este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică sau dacă deține controlul în mod efectiv la persoana juridică.

O **persoană fizică** este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv.

Rudenia este în linie dreaptă în cazul descendenței unei persoane dintr-o altă persoană și poate fi ascendentă sau descendentă. Rudenia este în linie colaterală atunci când rezultă din faptul că mai multe persoane au un ascendent comun. Gradul de rudenie se stabilește astfel:

- în linie dreaptă, după numărul nașterilor astfel: copiii și părinții sunt rude de gradul întâi, iar nepoții și bunicii sunt rude de gradul al doilea;
- în linie colaterală, după numărul nașterilor, urcând de la una dintre rude până la ascendentul comun și coborând de la acesta până la cealaltă rudă astfel: frații sunt rude de gradul al doilea, unchiul sau mătușa și nepotul sunt de gradul al treilea, iar verii primari sunt de gradul al patrulea.

În cazul în care emiteți facturi către o **persoană afiliată**, indiferent dacă aplicați sau nu sistemul „TVA la încasare”, trebuie să colectați TVA la data facturii, și nu la data încasării ei. Partea neplăcută este că dacă entitatea care primește factura aplică sistemul „TVA la încasare”, atunci va deduce TVA aferentă doar în momentul plății facturii, chiar dacă furnizorul a colectat TVA la data emiterii facturii.

La fel se întâmplă și în cazul în care beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”, însă furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”.

Exemplu:

Entitatea Leader deține 60% din părțile sociale ale entității Barsin. Ambele societăți aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală trimestrul. În data de 18 martie 2013, entitatea Leader emite o factură de prestări servicii către entitatea Barsin în sumă de 10.000 lei, plus TVA 24%.

În data de 4 mai 2013, entitatea Barsin achită prin bancă furnizorului său datoria respectivă.

Care este momentul în care TVA devine exigibilă pentru cele 2 societăți?

Având în vedere că cele două entități sunt persoane afiliate, entitatea Leader este

obligată să colecteze TVA la data emiterii facturii și să evidențieze suma în Decontul de TVA 300 aferent primului trimestru al anului 2013. Astfel, înregistrările contabile efectuate sunt:

- înregistrarea facturii emise (18 martie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4427 „TVA colectată”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- încasarea creanței de la entitatea Barsin (4 mai 2013):

12.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.400 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

Entitatea **Barsin** va efectua următoarele înregistrări contabile:

- înregistrarea facturii aferente serviciilor primite (18 martie 2013):

10.000 lei 2.400 lei	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” 4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
-----------------------------	--	---	--------------------	------------

- plata datoriei către furnizorul Leader (4 mai 2013):

12.400 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	12.400 lei
------------	--------------------	---	-----------------------------------	------------

- deducerea TVA aferentă facturii primite, la data plății (4 mai 2013):

2.400 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	2.400 lei
-----------	---------------------------	---	---------------------------	-----------

După cum observați, beneficiarul își va deduce TVA la data plății facturii, respectiv în 4 mai 2013 și va include suma în Decontul de TVA 300 întocmit pentru cel de-al doilea trimestru al anului 2013.

Dacă entitățile **nu** ar fi fost persoane afiliate, atunci:

- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2013, entitatea Leader ar fi raportat TVA colectată la nivelul sumei de 2.400 lei, având în vedere faptul că în 4 mai 2013 a încasat creanța de la client;
- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2013, entitatea Barsin ar fi raportat TVA deductibilă de 2.400 lei, ținând cont că plata a fost efectuată în această perioadă fiscală.

CONCLUZIE!

Presupunând că furnizorul și beneficiarul sunt persoane afiliate, regulile sunt

următoarele:

Furnizorul	Beneficiarul	Exigibilitate TVA
<i>Furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare</i>	<i>Beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Furnizorul colectează TVA la data facturii. Beneficiarul deduce TVA la data plății facturii.</i>
<i>Furnizorul aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Furnizorul colectează TVA la data facturii. Beneficiarul deduce TVA la data plății facturii.</i>
<i>Furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Beneficiarul aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Furnizorul colectează TVA la data facturii. Beneficiarul deduce TVA la data plății facturii.</i>
<i>Furnizorul nu aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Beneficiarul nu aplică sistemul „TVA la încasare”</i>	<i>Furnizorul colectează TVA la data facturii. Beneficiarul deduce TVA la data facturii.</i>

D. Componenta „cifrei de afaceri” în sistemul TVA la încasare

Pentru a evita orice confuzie, facem precizarea încă de la început că acest indicator **nu** reprezintă cifra de afaceri evidențiată în contabilitatea unei entități (grupa 70 din Planul de conturi plus subvențiile de exploatare aferente cifrei de afaceri), în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Mai mult decât atât, problema constă în faptul că pentru cifra de afaceri în scopuri de TVA regăsim în conținutul Codului fiscal 3 definiții diferite pentru următoarele situații:

- cifra de afaceri aferentă plafonului de 65.000 euro privind regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
- cifra de afaceri aferentă plafonului de 100.000 euro, care servește drept referință privind stabilirea perioadei fiscale; și
- cifra de afaceri aferentă sistemului „TVA la încasare”.

Cifra de afaceri aferentă plafonului de 65.000 euro

Persoanele impozabile stabilite în România, a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, pot aplica scutirea de TVA, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile desfășurate, cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi.

Cifra de afaceri este constituită din valoarea totală, exclusiv TVA, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a:

- livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate în cursul unui an calendaristic, taxabile, sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere;

- operațiunilor 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;
- operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f) (operațiuni bancare, de asigurări și imobiliare), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.

Există totuși o serie de operațiuni care **NU** intră în suma care alcătuiește cifra de afaceri de 65.000 euro:

- livrările de active fixe corporale sau necorporale efectuate;
- operațiuni bancare, de asigurări și imobiliare, dacă acestea sunt accesorii activității principale desfășurate; și
- livrările intracomunitare de mijloace de transport noi către un cumpărător care nu îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, care reprezintă operațiuni scutite de TVA.

Activele corporale fixe reprezintă orice activ deținut de entitate pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoarea mai mare decât 1.800 lei, așa cum a fost stabilită de prevederile HG 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Cifra de afaceri aferentă plafonului de 100.000 euro

Codul fiscal precizează că perioada fiscală este luna calendaristică. Prin excepție, perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru entitățile care în cursul anului calendaristic precedent au realizat o cifră de afaceri inferioară plafonului de 100.000 euro, determinat pe baza cursului de schimb comunicat de BNR, valabil pentru data de 31 decembrie a anului precedent. Observați astfel o primă diferență față de definiția cifrei de afaceri aferentă plafonului de 65.000 euro. Dacă în acel caz se utilizează cursul de schimb de la data aderării, acest plafon de 100.000 euro se determină utilizând cursul de schimb comunicat la 31 decembrie anul precedent.

Cifra de afaceri care servește drept referință pentru stabilirea perioadei fiscale este alcătuită din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere, în sensul că reprezintă 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. La determinarea cifrei de afaceri trebuie să includem și facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prezentate mai sus.

De regulă, trecerea de la perioada fiscală trimestrială la cea lunară se realizează de la începutul anului următor celui în care plafonul a fost depășit. Astfel, chiar dacă în luna martie 2013 ați depășit plafonul de 100.000 euro, până la sfârșitul anului 2013 veți continua să depuneți Deconturile de TVA 300 trimestrial, urmând ca din anul 2014 să aveți perioada fiscală luna. Dacă în anul 2014 nu ați depășit plafonul de 100.000 euro, începând cu anul 2015 veți trece iar la perioada fiscală trimestrul.

Există totuși o excepție de la această regulă. Dacă utilizați trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală și efectuați o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă în România, perioada fiscală devine luna calendaristică începând cu:

- prima lună a unui trimestru calendaristic, dacă exigibilitatea TVA aferente achiziției intracomunitare de bunuri intervine în această primă lună a respectivului trimestru;
- a treia lună a trimestrului calendaristic, dacă exigibilitatea TVA aferente achiziției intracomunitare de bunuri intervine în a doua lună a respectivului trimestru. Primele

două luni ale trimestrului respectiv vor constitui o perioadă fiscală distinctă, pentru care aveți obligația depunerii unui Decont de TVA;

- prima lună a trimestrului calendaristic următor, dacă exigibilitatea TVA aferente achiziției intracomunitare de bunuri intervine în a treia lună a unui trimestru calendaristic.

Astfel, veți utiliza ca perioadă fiscală luna calendaristică pentru anul curent și pentru anul următor. Dacă în cursul anului următor nu efectuați nicio achiziție intracomunitară de bunuri, veți reveni la trimestrul calendaristic drept perioadă fiscală.

Cifra de afaceri aferentă sistemului „TVA la încasare”

Atunci când stabiliți cifra de afaceri aferentă sistemului „TVA la încasare” trebuie să țineți cont de rândurile din Decontul de TVA 300 corespunzătoare:

- operațiunilor taxabile și/sau scutite cu drept de deducere;
- operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate; precum și
- regularizărilor aferente.

Astfel, la calculul cifrei de afaceri vom ține cont și de operațiunile de export, livrări intracomunitare, facturile de avans emise și alte operațiuni pentru care entitatea a colectat TVA. Practic, din Decontul de TVA 300, veți aduna:

- pentru perioada 1 octombrie 2011 – 31 decembrie 2011, conform formularului de Decont aprobat prin Ordinul ANAF nr. 183/2011, veți lua în considerare sumele înscrise la rândurile 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 13 și 15;
- pentru anul 2012, conform formularului de Decont aprobat prin Ordinul ANAF nr. 3665/2011, veți ține cont de sumele înscrise la rândurile 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 13, 14 și 16.

Considerăm că operațiunile care sunt prezentate la rândurile de regularizări nu ar fi trebuit să fie reflectate în întregime în calculul acestui plafon, deoarece ele ar putea proveni și din alte perioade fiscale, cu mult anterioare perioadei 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012. Totuși, este de înțeles această abordare, deoarece ar fi fost destul de dificil de încercat o delimitare a acestora.

În cazul unei entități care inițial nu a fost înregistrată în scopuri de TVA și care ulterior se înregistrează în scopuri de TVA, atunci când stabiliți cifra de afaceri aferentă sistemului „TVA la încasare” **nu** țineți cont de livrările de bunuri/prestările de servicii realizate în perioada în care entitatea nu a avut un cod de înregistrare în scopuri de TVA.

Exemplu:

Entitatea Leader a fost înființată în noiembrie 2011. În luna aprilie 2012, aceasta a depășit plafonul aferent regimului special de scutire de 119.000 lei valabil la acea dată. Astfel, începând cu 1 iunie 2012, entitatea este înregistrată în scopuri de TVA.

Până la data de 25 octombrie 2012, entitatea Leader a avut obligația depunerii Notificării 097 privind aplicarea sistemului „TVA la încasare”. În mod normal, o entitate ar fi trebuit să raporteze „cifra de afaceri” înregistrată în perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012. Însă, având în vedere că entitatea Leader s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu 1 iunie 2012, aceasta a raportat doar operațiunile specifice din perioada 1 iunie 2012 – 30 septembrie 2012.

E. Intrarea în sistemul „TVA la încasare”

Există 3 situații cu care ne putem întâlni și anume:

- entitatea este înregistrată în scopuri de TVA la data de 30 septembrie 2012;
- entitatea se înregistrează în scopuri de TVA în perioada 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012;
- entitatea se înregistrează în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2013.

1. Entitatea este înregistrată în scopuri de TVA la data de 30 septembrie 2012

Persoanele impozabile care la data de 30 septembrie 2012 figurează ca fiind înregistrate în scopuri de TVA și a căror cifră de afaceri din perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 a fost inferioară plafonului de 2.250.000 lei, au avut obligația ca până la data de 25 octombrie 2012 să depună la organele fiscale competente Notificarea 097 privind aplicarea sistemului „TVA la încasare”.

Dacă până la data de 1 ianuarie 2013 acestea își păstrează înregistrarea în scopuri de TVA, vor aplica regulile specifice sistemului „TVA la încasare” **începând cu 1 ianuarie 2013** și nu mai au obligația ca la începutul anului 2013 să depună o altă Notificare 097 care să cuprindă cifra de afaceri aferentă exercițiului financiar 2012. Astfel, aceste entități nu vor lua în considerare operațiunile realizate după data de 1 octombrie 2012 pentru determinarea plafonului.

Rețineți faptul că dacă în perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 cifra de afaceri obținută a fost mai mică decât 2.250.000 lei, iar în perioada 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012 ați realizat operațiuni prin care pentru anul calendaristic 2012 ați depășit plafonul 2.250.000 lei, veți aplica totuși începând cu 1 ianuarie 2013 sistemul „TVA la încasare”. Doar dacă în anul 2013 veți depăși plafonul fixat, veți ieși din sistemul „TVA la încasare” începând cu cea de-a doua perioadă fiscală ulterioară celei în care ați depășit plafonul.

Exemplu:

Se cunosc următoarele informații despre cifra de afaceri obținută de entitatea Leader, persoană înregistrată în scopuri de TVA:

- în perioada 1 octombrie 2011 – 31 decembrie 2011, cifra de afaceri a fost de 300.000 lei;
- în perioada 1 ianuarie 2012 – 30 septembrie 2012, cifra de afaceri a fost de 1.500.000 lei; și
- în perioada 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012, cifra de afaceri a fost de 1.000.000 lei

Precizați dacă entitatea Leader va aplica sistemul „TVA la încasare” în anul 2013.

Având în vedere că în perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 cifra de afaceri obținută a fost de 1.800.000 lei, entitatea Leader a avut obligația ca până la data de 25 octombrie 2012 să depună la autoritățile fiscale Declarația 097 și să aplice prevederile sistemului „TVA la încasare” începând cu 1 ianuarie 2013.

Chiar dacă cifra de afaceri aferentă anului 2012 este de 2.500.000 lei, depășindu-se astfel plafonul de 2.250.000 lei, entitatea va aplica sistemul „TVA la încasare” începând cu 1 ianuarie 2013.

Entitățile care au avut obligația depunerii Notificării 097 și nu au depus-o până la 25 octombrie 2012, vor fi înregistrate din oficiu în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”, începând cu data înscrisă în decizia de înregistrare.

Dacă în perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 o entitate a realizat o cifră de afaceri inferioară plafonului de 2.250.000 lei, dar la data de 31 decembrie 2012 nu mai este înregistrată în scopuri de TVA, ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA, aceasta **nu** va mai fi înregistrată de organele fiscale competente în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”, chiar dacă până la data de 25 octombrie 2012 a depus Notificarea 097. Este normal să se întâmple acest lucru având în vedere faptul că entitatea nu mai este înregistrată în scopuri de TVA, iar sistemul acesta se aplică de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

2. Entitatea se înregistrează în scopuri de TVA în perioada 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012

Entitățile care se înregistrează în scopuri de TVA în perioada 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012 și care obțin de la înregistrarea în scopuri de TVA și până la 31 decembrie 2012 o cifră de afaceri inferioară plafonului de 2.250.000 lei, au obligația să depună Notificarea 097 la organele fiscale competente, până pe data de 25 ianuarie 2013.

Aceste entități vor aplica sistemul “TVA la încasare” începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul 2013. Astfel:

- cei care au ca perioadă fiscală **trimestrul**, vor aplica aceste reguli începând cu 1 aprilie 2013;
- cei care au ca perioadă fiscală **luna**, vor aplica aceste reguli începând cu 1 februarie 2013.

Entitățile care nu depun Notificarea 097 până la 25 ianuarie 2013 vor fi înregistrate din oficiu în Registrul persoanelor care aplică sistemul “TVA la încasare”, începând cu data înscrisă în decizia de înregistrare.

3. Entitatea se înregistrează în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2013

Începând cu data de 1 ianuarie 2013, entitățile care se înregistrează în scopuri de TVA au obligația să aplice sistemul “TVA la încasare” începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, cu excepția entităților exceptate de la aplicarea sistemului. Astfel, organele fiscale competente înregistrează din oficiu aceste persoane în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”, nemaexistând obligația depunerii Notificării 097.

ATENȚIE! Dacă îndeplineați condițiile și nu v-ați înregistrat de bună voie în sistem, indiferent de situația în care vă aflați din cele 3 expuse mai sus, în perioada cuprinsă între data la care aveți obligația aplicării sistemului “TVA la încasare” și data înregistrării din oficiu de către organele fiscale competente în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”, veți ține cont de următoarele prevederi:

- dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate este amânat până în momentul în care facturile primite de la furnizori au fost plătite;
- pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate, veți colecta TVA la data încasării, dar nu mai târziu de cele 90 de zile de la emiterea facturii sau de la data la care aceasta ar fi trebuit emisă.

Inițial, OG 15/2012 prevedea o formă de sancțiune pentru cei care nu se înregistrau de bună voie. Aceștia aveau drept de deducere a TVA la data plății facturilor către furnizori, însă trebuiau să colecteze TVA la data emiterii facturilor. Legea 208/2012 de

aprobare a OG 15/2012 a modificat însă aceste prevederi, entitatea aplicând regulile sistemului „TVA la încasare” și pentru facturile primite și pentru cele emise.

4. Operațiuni efectuate înainte de intrarea în sistem

În cazul în care emiteți facturi pentru contravaloarea **totală** a livrării de bunuri/prestării de servicii **înainte** de data intrării în sistemul „TVA la încasare”, indiferent dacă le-ați încasat sau nu, pentru care faptul generator de TVA (data livrării/data prestării) intervine după intrarea în sistemul „TVA la încasare”, exigibilitatea TVA rămâne la data emiterii facturii pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri/prestării de servicii.

Având în vedere că factura a fost emisă înainte de a aplica regulile sistemului „TVA la încasare”, TVA a fost colectată conform regulilor generale de exigibilitate, respectiv la data facturii. Astfel, este logic că la încasarea ulterioară a acestei facturi, nu veți avea evidențiată în contabilitate TVA neexigibilă.

Exemplu:

Entitățile Leader și Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 ianuarie 2013. În data de 8 decembrie 2012, entitatea Leader emite o factură către entitatea Barsin pentru contravaloarea totală a unor mărfuri, în valoare de 10.000 lei, plus TVA 24%.

Livrarea mărfurilor (faptul generator) are loc în data de 21 ianuarie 2013, iar factura este încasată în data de 4 februarie 2013.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 100% (8 decembrie 2012):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- livrarea mărfurilor (21 ianuarie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427 „TVA colectată”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- stornarea facturii de avans (21 ianuarie 2013):

(12.400 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	(10.000 lei) (2.400 lei)
--------------	-------------------	---	---	---------------------------------

- încasarea facturii prin bancă (4 februarie 2013):

12.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.400 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

Deși aplică sistemul “TVA la încasare” de la 1 ianuarie 2013, pentru factura respectivă, entitatea Leader va aplica regimul normal de taxă, deoarece TVA a fost deja colectată în decembrie 2012.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 100% (8 decembrie 2012):

10.000 lei	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
2.400 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- achiziția mărfurilor (21 ianuarie 2013):

10.000 lei	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
2.400 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- stornarea facturii de avans (21 ianuarie 2013):

(10.000 lei)	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	(12.400 lei)
(2.400 lei)	4426 „TVA deductibilă”			

- plata facturii prin bancă (4 februarie 2013):

12.400 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	12.400 lei
------------	--------------------	---	-----------------------------------	------------

Deși aplică sistemul “TVA la încasare” de la 1 ianuarie 2013, pentru factura respectivă, entitatea Barsin va aplica regimul normal de taxă, deoarece TVA a fost deja dedusă în decembrie 2012.

În cazul în care emiteți facturi pentru **contravaloarea parțială** a livrării de bunuri/prestării de servicii **înainte** de data intrării în sistemul „TVA la încasare”, indiferent dacă le-ați încasat sau nu, pentru care faptul generator de TVA (data livrării/data prestării) intervine după data intrării persoanei impozabile în sistem, exigibilitatea TVA va interveni la data emiterii facturii pentru contravaloarea parțială. Pentru diferențele care vor fi facturate după data intrării în sistemul „TVA la încasare”, exigibilitatea intervine la data încasării facturii/facturilor, dar să nu treacă mai mult de 90 de zile de la data emiterii facturii.

ATENȚIE!!! Astfel, în conținutul facturii de regularizare, pentru diferențele facturate după data intrării în sistem veți menționa “TVA la încasare”, iar în dreptul

avansului regularizat nu veți înscrie această mențiune, nefiind supus sistemului „TVA la încasare”.

Exemplu:

Entitățile Leader și Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 aprilie 2013. În data de 18 martie 2013, entitatea Leader emite o factură de avans către entitatea Barsin pentru contravaloarea parțială (40%) a unor mărfuri, în valoare de 4.000 lei, plus TVA 24%.

Livrarea mărfurilor (faptul generator) are loc în data de 13 aprilie 2013 la prețul de vânzare de 10.000 lei, TVA 24%, iar factura este încasată în data de 5 mai 2013.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 40% (18 martie 2013):

4.960 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	4.000 lei 960 lei
-----------	-------------------	---	---	----------------------

- livrarea mărfurilor (13 aprilie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	707.X „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427.X „TVA colectată” 707.Y „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428.Y „TVA neexigibilă”	4.000 lei 960 lei 6.000 lei 1.440 lei
------------	-------------------	---	--	--

- stornarea facturii de avans (13 aprilie 2013):

(4.960 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	(4.000 lei) (960 lei)
-------------	-------------------	---	---	--------------------------

- încasarea facturii prin bancă (5 mai 2013):

12.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.400 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă diferenței de 60% din contravaloarea livrării (5 mai 2013):

1.440 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.440 lei
-----------	-----------------------------	---	-------------------------	-----------

Entitatea Leader aplică sistemul "TVA la încasare" de la 1 aprilie 2013. Pe factura emisă în 13 aprilie 2013, pentru diferența de 60%, respectiv 6.000 lei plus 1.440 lei TVA, furnizorul va menționa "TVA la încasare", iar în dreptul avansului regularizat de 4.000 lei plus 960 lei TVA, nu va înscrie această mențiune, nefiind supus sistemului „TVA la încasare”.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 40% (18 martie 2013):

4.000 lei	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	4.960 lei
960 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- achiziția mărfurilor (13 aprilie 2013):

10.000 lei	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
960 lei	4426 „TVA deductibilă”			
1.440 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”			

- stornarea facturii de avans (13 aprilie 2013):

(4.000 lei)	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	(4.960 lei)
(960 lei)	4426 „TVA deductibilă”			

- plata facturii prin bancă (5 mai 2013):

12.400 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	12.400 lei
------------	--------------------	---	-----------------------------------	------------

- deducerea TVA aferentă diferenței de 60% din factura de achiziție (5 mai 2013):

1.440 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428.Y „TVA neexigibilă”	1.440 lei
-----------	---------------------------	---	-----------------------------	-----------

Entitatea Barsin aplică sistemul "TVA la încasare" de la 1 aprilie 2013. La data plății facturii (5 mai 2013), aceasta va deduce TVA de 1.440 lei, având în vedere faptul că în luna martie 2013 și-a mai dedus TVA de 960 lei, aferentă avansului, moment în care entitatea aplica regulile generale pentru deducerea TVA.

Pentru facturile parțiale emise înainte de intrarea în sistemul “TVA la încasare”, care nu au fost încasate integral înainte de intrarea în sistem, orice sumă încasată/plătită după intrarea furnizorului în sistemul “TVA la încasare” se atribuie mai întâi părții din factură neîncasate/neplătite **până la intrarea în sistem**, atât la furnizor cât și la beneficiar.

Exemplu:

Entitățile Leader și Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 februarie 2013. În data de 23 ianuarie 2013, entitatea Leader emite o factură de avans către entitatea Barsin pentru contravaloarea parțială (30%) a unor produse finite, în valoare de 6.000 lei, plus TVA 24%.

Livrarea bunurilor (faptul generator) are loc în data de 8 februarie 2013, prețul de vânzare fiind de 20.000 lei, TVA 24%. Creanța este încasată de către entitatea Leader astfel:

- în data de 18 februarie 2013, se încasează în numerar suma de 2.480 lei;
- în data de 7 martie 2013, se încasează prin bancă suma de 6.200 lei;
- în data de 12 aprilie 2013, se încasează restul sumei de 16.120 lei.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 30% (23 ianuarie 2013):

7.440 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	6.000 lei 1.440 lei
-----------	-------------------	---	---	------------------------

- livrarea produselor finite (8 februarie 2013):

24.800 lei	4111 „Clienți”	=	701.X „Venituri din vânzarea produselor finite” 4427.X „TVA colectată” 701.Y „Venituri din vânzarea produselor finite” 4428.Y „TVA neexigibilă”	6.000 lei 1.440 lei 14.000 lei 3.360 lei
------------	-------------------	---	--	---

- stornarea facturii de avans (8 februarie 2013):

(7.440 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	(6.000 lei) (1.440 lei)
-------------	-------------------	---	---	----------------------------

- încasarea în numerar a unei părți din creanță (18 februarie 2013):

2.480 lei	5311 „Casa în lei”	=	4111 „Clienți”	2.480 lei
-----------	-----------------------	---	-------------------	-----------

- încasarea prin bancă a unei părți din creanță (7 martie 2013):

6.200 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	6.200 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă diferenței de 1.000 lei din contravaloarea livrării (7 martie 2013):

240 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	240 lei
---------	-----------------------------	---	-------------------------	---------

- încasarea prin bancă a diferenței rămase din creanță (12 aprilie 2013):

16.120 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	16.120 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă diferenței de 13.000 lei din contravaloarea livrării (12 aprilie 2013):

3.120 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	3.120 lei
-----------	-----------------------------	---	-------------------------	-----------

Entitatea Leader aplică sistemul “TVA la încasare” de la 1 februarie 2013. Pe factura emisă în 8 februarie 2013, în dreptul diferenței de 70%, respectiv 14.000 lei plus 3.360 lei TVA, furnizorul va menționa “TVA la încasare”, iar pentru avansul regularizat de 6.000 lei plus 1.440 lei TVA, nu va înscrie această mențiune, nefiind supus sistemului „TVA la încasare”.

Codul fiscal precizează că orice sumă încasată după intrarea în sistemul “TVA la încasare” trebuie să o atribuim mai întâi părții din factură neîncasate până la intrarea în sistem. Astfel, în data de 18 februarie 2013, când se încasează o parte din creanță în numerar, entitatea Leader nu trebuie să colecteze TVA, deoarece această sumă este atribuită avansului pentru care s-a colectat deja TVA în luna ianuarie 2013.

În data de 7 martie 2013, entitatea Leader încasează prin bancă suma de 6.200 lei. Din avansul facturat în ianuarie (6.000 lei plus TVA), până în această dată s-a încasat suma de 2.480 lei (2.000 lei plus TVA), ceea ce înseamnă că suma încasată acum de 6.200 lei (5.000 lei plus TVA) va fi atribuită restului de 4.960 lei (4.000 lei plus TVA) neîncasat din avans, iar suma rămasă de 1.240 lei (1.000 lei plus TVA) diferenței facturate după intrarea în sistem. Astfel, în data de 7 martie 2013, entitatea Leader va colecta TVA de 240 lei.

În data de 12 aprilie 2013, entitatea Leader încasează prin bancă și restul creanței de 16.120 lei. Până la această dată, furnizorul a colectat TVA pentru avansul facturat de 6.000 lei și pentru o parte de 1.000 lei din diferența facturată după intrarea în sistem. Astfel, în data de 12 aprilie 2013, entitatea Leader va colecta TVA pentru suma de 13.000 lei, respectiv 3.120 lei.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 30% (23 ianuarie 2013):

6.000 lei	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de	=	401 „Furnizori”	7.440 lei
-----------	--	---	--------------------	-----------

1.440 lei	stocurilor” 4426 „TVA deductibilă”			
- achiziția produselor finite (8 februarie 2013):				
20.000 lei	345 „Produse finite”	=	401 „Furnizori”	24.800 lei
1.440 lei	4426 „TVA deductibilă”			
3.360 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”			
- stornarea facturii de avans (8 februarie 2013):				
(6.000 lei)	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	(7.440 lei)
(1.440 lei)	4426 „TVA deductibilă”			
- plata în numerar a unei părți din datorie (18 februarie 2013):				
2.480 lei	401 „Furnizori”	=	5311 „Casa în lei”	2.480 lei
- plata prin bancă a unei părți din datorie (7 martie 2013):				
6.200 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	6.200 lei
- deducerea TVA aferentă diferenței de 1.000 lei din contravaloarea achiziției (7 martie 2013):				
240 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428.Y „TVA neexigibilă”	240 lei
- plata prin bancă a diferenței rămase din datorie (12 aprilie 2013):				
16.120 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	16.120 lei
- deducerea TVA aferentă diferenței de 13.000 lei din contravaloarea achiziției (12 aprilie 2013):				
3.120 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428.Y „TVA neexigibilă”	3.120 lei
Entitatea Barsin aplică sistemul “TVA la încasare” de la 1 februarie 2013. Pe				

factura emisă în 8 februarie 2013, în dreptul diferenței de 70%, respectiv 14.000 lei plus 3.360 lei TVA, furnizorul a menționat “TVA la încasare”, iar pentru avansul regularizat de 6.000 lei plus 1.440 lei TVA, nu a înscris această mențiune, nefiind supus sistemului „TVA la încasare”.

Codul fiscal precizează că orice sumă plătită după intrarea în sistemul “TVA la încasare” trebuie să o atribuim mai întâi părții din factură neachitate până la intrarea în sistem. Astfel, în data de 18 februarie 2013, când se plătește o parte din datorie în numerar, entitatea Barsin nu își poate deduce TVA, deoarece această sumă este atribuită avansului pentru care s-a dedus deja TVA în luna ianuarie 2013.

În data de 7 martie 2013, entitatea Barsin achită prin bancă suma de 6.200 lei. Din avansul facturat de furnizor în ianuarie (6.000 lei plus TVA), până în această dată s-a plătit suma de 2.480 lei (2.000 lei plus TVA), ceea ce înseamnă că suma achitată acum de 6.200 lei (5.000 lei plus TVA) va fi atribuită restului de 4.960 lei (4.000 lei plus TVA) neplătit din avans, iar suma rămasă de 1.240 lei (1.000 lei plus TVA) diferenței facturate de furnizor după intrarea în sistem. Astfel, în data de 7 martie 2013, entitatea Barsin va deduce TVA de 240 lei.

În data de 12 aprilie 2013, entitatea Barsin achită prin bancă și restul datoriei de 16.120 lei. Până la această dată, beneficiarul a dedus TVA pentru avansul facturat de 6.000 lei și pentru o parte de 1.000 lei din diferența facturată de furnizor după intrarea în sistem. Astfel, în data de 12 aprilie 2013, entitatea Barsin va deduce TVA pentru suma de 13.000 lei, respectiv 3.120 lei.

Același tratament ar fi fost urmat de entitatea Barsin și în cazul în care aceasta nu ar fi aplicat sistemul „TVA la încasare”, iar entitatea Leader ar fi aplicat regulile sistemului.

CONCLUZIE!

Pentru facturile emise înainte de intrarea în sistemul „TVA la încasare”, aferente unor livrări/prestări efectuate după data intrării în sistem, TVA este exigibilă la data facturii, chiar dacă acestea conțin contravaloarea totală sau parțială a livrării de bunuri/prestării de servicii.

F. ieșirea din sistemul „TVA la încasare”

Începând cu 1 ianuarie 2013, entitățile care aplică sistemul “TVA la încasare” și care depășesc în cursul anului calendaristic plafonul de 2.250.000 lei, au obligația să depună la organele fiscale competente Notificarea 097, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale în care au depășit plafonul, din care să rezulte cifra de afaceri realizată. Astfel, aceste entități vor aplica sistemul “TVA la încasare” până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit.

Exemplu:

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” începând cu 1 ianuarie 2013. În luna mai 2013, aceasta a depășit plafonul cifrei de afaceri de 2.250.000 lei.

Care este momentul în care entitatea va înceta aplicarea sistemului „TVA la încasare”?

Răspunsul este diferit și depinde de perioada fiscală a entității: luna sau trimestrul.

1. Perioada fiscală este LUNA:

În acest caz, entitatea trebuie să depună, până la data de 25 iunie 2013 inclusiv,

Notificarea 097 la organele fiscale competente.

Astfel, entitatea va aplica regulile specifice sistemului „TVA la încasare” inclusiv în luna iunie 2013, urmând ca de la 1 iulie 2013 să aplice regulile generale privind exigibilitatea TVA, respective să colecteze TVA la emiterea unei facturi și să își deducă TVA la data primirii facturilor.

Dacă în anul 2014 entitatea Leader nu va depăși plafonul de 2.250.000 lei, aceasta va avea obligația ca până la data de 25 ianuarie 2015 să depună Notificarea 097, iar începând cu data de 1 februarie 2015 va aplica sistemul “TVA la încasare”, presupunând că își păstrează luna ca perioadă fiscală.

2. Perioada fiscală este TRIMESTRUL:

În acest caz, entitatea trebuie să depună, până la data de 25 iulie 2013 inclusiv, Notificarea 097 la organele fiscale competente.

Astfel, entitatea va aplica regulile specifice sistemului „TVA la încasare” inclusiv în cel de-al treilea trimestru al anului 2013, urmând ca de la 1 octombrie 2013 să aplice regulile generale privind exigibilitatea TVA, respective să colecteze TVA la emiterea unei facturi și să își deducă TVA la data facturilor primite.

Dacă în anul 2014 entitatea Leader nu va depăși plafonul de 2.250.000 lei, aceasta va avea obligația ca până la data de 25 ianuarie 2015 să depună Notificarea 097, iar începând cu data de 1 aprilie 2015 va aplica sistemul “TVA la încasare”, presupunând că își păstrează trimestrul ca perioadă fiscală.

Exemplu:

Entitatea Leader a fost înființată în anul 2010 și a optat pentru a nu se înregistra în scopuri de TVA. În luna februarie 2013, aceasta a emis o factură de prestări servicii la nivelul sumei de 250.000 lei, depășind astfel plafonul aferent regimului special de scutire. În luna iunie 2013 aceasta a depășit și plafonul de 2.250.000 lei specific sistemului „TVA la încasare”.

Va aplica entitatea Leader sistemul „TVA la încasare” în anul 2013?

Având în vedere că în luna februarie 2013 entitatea Leader a depășit plafonul aferent regimului special de scutire, aceasta are obligația ca până la data de 10 martie 2013 să depună la organele fiscale competente Declarația de mențiuni 010 prin care să solicite înregistrarea în scopuri de TVA prin atingerea sau depășirea plafonului de scutire.

Astfel, începând cu data de 1 aprilie 2013, entitatea Leader va fi înregistrată în scopuri de TVA, ceea ce înseamnă că va aplica sistemul “TVA la încasare” începând cu aceeași dată. Data înregistrării în scopuri de TVA coincide cu data înregistrării din oficiu a entității de către organele fiscale în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”.

Entitatea a depășit în luna iunie 2013 plafonul de 2.250.000 lei, ceea ce înseamnă că va trece la aplicarea regulilor generale privind exigibilitatea TVA, în funcție de perioada fiscală aleasă.

1. Perioada fiscală este LUNA:

În acest caz, entitatea trebuie să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 iulie 2013 inclusiv, Notificarea 097 prin care solicită ieșirea din sistemul „TVA la încasare”.

Astfel, entitatea va aplica regulile specifice sistemului „TVA la încasare” inclusiv în luna iulie 2013, urmând ca de la 1 august 2013 să aplice regulile generale privind exigibilitatea TVA, respective să colecteze TVA la emiterea unei facturi și să își deducă

TVA la data primirii facturilor.

În acest caz, entitatea a aplicat regulile sistemului „TVA la încasare” în intervalul 1 aprilie 2013 – 31 iulie 2013.

2. Perioada fiscală este TRIMESTRUL:

În acest caz, entitatea trebuie să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 iulie 2013 inclusiv, Notificarea 097 prin care solicită ieșirea din sistemul „TVA la încasare”.

Astfel, entitatea va aplica regulile specifice sistemului „TVA la încasare” inclusiv în cel de-al treilea trimestru al anului 2013, urmând ca de la 1 octombrie 2013 să aplice regulile generale privind exigibilitatea TVA, respective să colecteze TVA la emiterea unei facturi și să își deducă TVA la data facturilor primite.

În acest caz, entitatea a aplicat regulile sistemului „TVA la încasare” în intervalul 1 aprilie 2013 – 30 septembrie 2013.

În situația în care ați depășit plafonul și nu ați depus Notificarea 097, entitatea va fi radiată din oficiu de organele fiscale competente din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”, începând cu data înscrisă în decizia de radiere.

ATENȚIE! În perioada cuprinsă între data la care aveți obligația de a nu mai aplica sistemul “TVA la încasare” și data radierii din oficiu de către organele fiscale competente din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul “TVA la încasare”, veți ține cont de următoarele prevederi:

- dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate ia naștere la momentul exigibilității TVA (de regulă, data facturii);
- pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate se aplică regulile generale privind exigibilitatea TVA, respectiv veți colecta TVA la emiterea facturii și nu la încasarea ei.

Ca și la intrarea în sistem, inițial, OG 15/2012 prevedea o formă de sancțiune pentru cei care nu ieșeau din sistem de bună voie. Aceștia aveau drept de deducere a TVA la data plății facturilor către furnizori, însă trebuiau să colecteze TVA la data emiterii facturilor. Legea 208/2012 de aprobare a OG 15/2012 a modificat însă aceste prevederi, entitatea fiind obligată astfel să aplice regulile generale de exigibilitate, atât pentru facturile primite, cât și pentru cele emise.

Operațiuni efectuate înainte de ieșirea din sistem

În cazul în care ați emis facturi pentru **contravaloarea totală** a livrării de bunuri/prestării de servicii înainte de data ieșirii din sistemul “TVA la încasare”, indiferent dacă le-ați încasat sau nu, pentru care faptul generator de TVA (data livrării/data prestării) intervine după ieșirea din sistemul “TVA la încasare”, **se continuă aplicarea sistemului**, respectiv exigibilitatea TVA intervine la data încasării facturii, dar nu mai mult de 90 de zile de la data emiterii facturii.

Exemplu:

Entitățile Leader și Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 ianuarie 2013 și au ca perioadă fiscală luna. În data de 16 aprilie 2013, entitatea Leader depășește plafonul de 2.250.000 lei, ceea ce înseamnă că până la data de 25 mai 2013 aceasta trebuie să depună la autoritățile fiscale Notificarea 097 pentru ieșirea din sistem, iar începând cu 1 iunie 2013 va aplica regulile generale de exigibilitate a TVA.

În data de 7 mai 2013, entitatea Leader emite o factură către entitatea Barsin pentru

contravaloarea totală a unor mărfuri, în valoare de 10.000 lei, plus TVA 24%.

Livrarea mărfurilor (faptul generator) are loc în data de 14 iunie 2013, iar factura este încasată în data de 3 iulie 2013.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 100% (7 mai 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4428 „TVA neexigibilă”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- livrarea mărfurilor (14 iunie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427 „TVA colectată”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- stornarea facturii de avans (14 iunie 2013):

(12.400 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4427 „TVA colectată”	(10.000 lei) (2.400 lei)
--------------	-------------------	---	---	---------------------------------

- încasarea facturii prin bancă (3 iulie 2013):

12.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.400 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise (3 iulie 2013):

2.400 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	2.400 lei
-----------	---------------------------	---	-------------------------	-----------

Deși începând cu 1 iunie 2013 entitatea nu mai aplică sistemul “TVA la încasare”, pentru factura respectivă entitatea Leader va aplica regulile sistemului și va colecta TVA la încasarea creanței, dar nu mai târziu de 90 de zile de la emiterea facturii și nu la data facturii.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 100% (7 mai 2012):

10.000 lei	4091 „Furnizori - debitori	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
------------	-------------------------------	---	--------------------	------------

2.400 lei	4428 „TVA neexigibilă”			
- achiziția mărfurilor (14 iunie 2013):				
10.000 lei	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
2.400 lei	4426 „TVA deductibilă”			
- stornarea facturii de avans (14 iunie 2013):				
(10.000 lei)	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	(12.400 lei)
(2.400 lei)	4426 „TVA deductibilă”			
- plata facturii prin bancă (3 iulie 2013):				
12.400 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	12.400 lei
- deducerea TVA aferentă facturii primite (3 iulie 2013):				
2.400 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	2.400 lei
Deși începând cu 1 iunie 2013 entitatea Leader nu mai aplică sistemul “TVA la încasare”, pentru factura respectivă entitatea Barsin va aplica regulile sistemului și va deduce TVA la plata datoriei și nu la data facturii.				

În cazul în care ați emis facturi pentru **contravaloarea parțială** a livrării de bunuri/prestării de servicii înainte de data ieșirii din sistemul “TVA la încasare”, pentru care faptul generator de TVA (data livrării/data prestării) intervine după data ieșirii din sistemul „TVA la încasare”, exigibilitatea TVA intervine la data încasării facturii dar nu mai mult de 90 de zile de la data emiterii facturii numai pentru TVA aferentă contravalorii parțiale a livrărilor/prestărilor facturate înainte de ieșirea din sistem. Pentru **diferențele** care vor fi facturate după data ieșirii din sistemul “TVA la încasare”, exigibilitatea intervine la data emiterii facturii/facturilor.

ATENȚIE!!! În conținutul facturii de regularizare, pentru diferențele facturate după data ieșirii din sistem nu veți menționa “TVA la încasare”, iar în dreptul avansului regularizat veți înscrie această mențiune, fiind supus sistemului „TVA la încasare”.

Exemplu:

Entitățile Leader și Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 aprilie 2013 și au ca perioadă fiscală luna. În data de 16 august 2013, entitatea Leader depășește plafonul de 2.250.000 lei, ceea ce înseamnă că până la data de 25 septembrie 2013 aceasta trebuie să depună la autoritățile fiscale Notificarea 097 pentru ieșirea din sistem, iar începând cu 1

octombrie 2013 va aplica regulile generale de exigibilitate a TVA.

În data de 17 septembrie 2013, entitatea Leader emite o factură de avans către entitatea Barsin pentru contravaloarea parțială (40%) a unor mărfuri, în valoare de 4.000 lei, plus TVA 24%.

Livrarea mărfurilor (faptul generator) are loc în data de 12 octombrie 2013 la prețul de vânzare de 10.000 lei, TVA 24%, iar factura este încasată în data de 15 noiembrie 2013.

Prezențați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 40% (17 septembrie 2013):

4.960 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4428 „TVA neexigibilă”	4.000 lei 960 lei
-----------	-------------------	---	---	--------------------------

- livrarea mărfurilor (12 octombrie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	707.X „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428.Y „TVA neexigibilă” 707.Y „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427.X „TVA colectată”	4.000 lei 960 lei 6.000 lei 1.440 lei
------------	-------------------	---	--	--

- stornarea facturii de avans (12 octombrie 2013):

(4.960 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4428 „TVA neexigibilă”	(4.000 lei) (960 lei)
-------------	-------------------	---	---	------------------------------

- încasarea facturii prin bancă (15 noiembrie 2013):

12.400 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.400 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă avansului de 40% facturat înainte de ieșirea din sistem (15 noiembrie 2013):

960 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	960 lei
---------	-----------------------------	---	-------------------------	---------

Entitatea Leader nu mai aplică sistemul “TVA la încasare” de la 1 octombrie 2013. Pe factura emisă în 12 octombrie 2013, pentru diferența de 60%, respectiv 6.000 lei plus 1.440 lei TVA, furnizorul nu va menționa “TVA la încasare”, iar în dreptul avansului regularizat de 4.000 lei plus 960 lei TVA, va înscrie această mențiune, fiind supus

sistemului „TVA la încasare”.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 40% (17 septembrie 2013):

4.000 lei	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	4.960 lei
960 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- achiziția mărfurilor (12 octombrie 2013):

10.000 lei	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
2.400 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- stornarea facturii de avans (12 octombrie 2013):

(4.000 lei)	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	(4.960 lei)
(960 lei)	4428 „TVA neexigibilă”			

- plata facturii prin bancă (15 noiembrie 2013):

12.400 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	12.400 lei
------------	--------------------	---	-----------------------------------	------------

- deducerea TVA aferentă facturii primite de la furnizor (15 noiembrie 2013):

2.400 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	2.400 lei
-----------	---------------------------	---	---------------------------	-----------

Entitatea Barsin aplică sistemul “TVA la încasare” de la 1 aprilie 2013. La data plății facturii (15 noiembrie 2013), aceasta va deduce TVA de 2.400 lei, chiar dacă începând cu 1 octombrie 2013 entitatea Leader nu mai aplică sistemul „TVA la încasare”.

Pentru facturile parțiale emise înainte de ieșirea din sistemul “TVA la încasare”, care nu au fost încasate integral înainte de ieșirea din sistem, orice sumă încasată/plătită după ieșirea furnizorului din sistemul “TVA la încasare” **se atribuie mai întâi părții din factură neîncasate/neplătite până la ieșirea din sistem**, atât la furnizor cât și la beneficiar.

Exemplu:

Entitățile Leader și Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 aprilie 2013 și au ca perioadă fiscală luna. În luna iulie 2013, entitatea Leader depășește plafonul de 2.250.000 lei, ceea ce înseamnă că până la data de 25 august 2013 aceasta trebuie să depună la autoritățile fiscale Notificarea 097 pentru ieșirea din sistem, iar începând cu 1 septembrie 2013 va aplica regulile generale de exigibilitate a TVA.

Să presupunem în acest exemplu că, în luna august 2013, entitatea Barsin depășește la rândul ei plafonul de 2.250.000 lei, ceea ce înseamnă că până la data de 25 septembrie 2013 aceasta trebuie să depună la autoritățile fiscale Notificarea 097 pentru ieșirea din sistem, iar începând cu 1 octombrie 2013 va aplica regulile generale de exigibilitate a TVA.

În data de 19 august 2013, entitatea Leader emite o factură de avans către entitatea Barsin pentru contravaloarea parțială (30%) a unor produse finite, în valoare de 6.000 lei, plus TVA 24%.

Livrarea bunurilor (faptul generator) are loc în data de 6 septembrie 2013, prețul de vânzare fiind de 20.000 lei, TVA 24%. Creanța este încasată de către entitatea Leader astfel:

- în data de 22 octombrie 2013, încasează în numerar suma de 4.960 lei;
- în data de 15 noiembrie 2013, încasează prin bancă restul sumei de 19.840 lei.

Prezențați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 30% (19 august 2013):

7.440 lei	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4428 „TVA neexigibilă”	6.000 lei 1.440 lei
-----------	-------------------	---	---	------------------------

- livrarea produselor finite (6 septembrie 2013):

24.800 lei	4111 „Clienți”	=	701.X „Venituri din vânzarea produselor finite” 4428.Y „TVA neexigibilă” 701.Y „Venituri din vânzarea produselor finite” 4427.X „TVA colectată”	6.000 lei 1.440 lei 14.000 lei 3.360 lei
------------	-------------------	---	--	---

- stornarea facturii de avans (6 septembrie 2013):

(7.440 lei)	4111 „Clienți”	=	419 „Clienți creditori” 4428 „TVA neexigibilă”	(6.000 lei) (1.440 lei)
-------------	-------------------	---	---	----------------------------

- încasarea în numerar a unei părți din creanță (22 octombrie 2013):

4.960 lei	5311 „Casa în lei”	=	4111 „Clienți”	4.960 lei
-----------	-----------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă părții din avans care se consideră că se încasează (22 octombrie 2013):

960 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	960 lei
---------	-----------------------------	---	-------------------------	---------

- încasarea prin bancă a diferenței rămase din creanță (15 noiembrie 2013):

19.840 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	19.840 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă diferenței de 2.000 lei din avansul facturat în luna august 2013 (15 noiembrie 2013):

480 lei	4428.Y „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	480 lei
---------	-----------------------------	---	-------------------------	---------

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 aprilie 2013. Pe factura emisă în 6 septembrie 2013, în dreptul diferenței de 70%, respectiv 14.000 lei plus 3.360 lei TVA, furnizorul **NU** va menționa „TVA la încasare”, iar pentru avansul regularizat de 6.000 lei plus 1.440 lei TVA, va înscrie această mențiune, fiind supus sistemului „TVA la încasare”.

Codul fiscal precizează că orice sumă încasată după ieșirea din sistemul „TVA la încasare” trebuie să o atribuim mai întâi părții din factură neîncasate până la ieșirea din sistem. Astfel, în data de 22 octombrie 2013, când se încasează o parte din creanță în numerar, entitatea Leader trebuie să colecteze TVA de 960 lei, deoarece această sumă este atribuită avansului pentru care se aplică regulile sistemului „TVA la încasare”, acesta fiind facturat până la ieșirea din sistem.

În data de 15 noiembrie 2013, entitatea Leader încasează prin bancă și restul creanței de 19.840 lei. Din avansul facturat în august 2013 (6.000 lei plus TVA), până în această dată s-a încasat suma de 4.960 lei (4.000 lei plus TVA), ceea ce înseamnă că suma încasată acum de 19.840 lei (16.000 lei plus TVA) va fi atribuită restului de 2.480 lei (2.000 lei plus TVA) neîncasat din avans, iar suma rămasă de 17.360 lei (14.000 lei plus TVA) diferenței facturate după ieșirea din sistem. Astfel, în data de 15 noiembrie 2013, entitatea Leader va colecta TVA de 480 lei.

Entitatea Leader a colectat TVA astfel:

- în luna septembrie 2013, suma de 3.360 lei;
- în luna octombrie 2013, suma de 960 lei;
- în luna noiembrie 2013, suma de 480 lei.

Entitatea Barsin va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii de avans 30% (19 august 2013):

6.000 lei	4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	=	401 „Furnizori”	7.440 lei
1.440 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- achiziția produselor finite (6 septembrie 2013):

20.000 lei	345	=	401	24.800 lei
4.800 lei	„Produse finite” 4428 „TVA neexigibilă”		„Furnizori”	

- stornarea facturii de avans (6 septembrie 2013):

(6.000 lei)	4091	=	401	(7.440 lei)
	„Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Furnizori”	
(1.440 lei)	4428 „TVA neexigibilă”			

- plata în numerar a unei părți din datorie (22 octombrie 2013):

4.960 lei	401	=	5311	4.960 lei
	„Furnizori”		„Casa în lei”	

- deducerea TVA aferentă datoriei achitate (22 octombrie 2013):

960 lei	4426	=	4428	960 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

- plata prin bancă a diferenței rămase din datorie (15 noiembrie 2013):

19.840 lei	401	=	5121	19.840 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- deducerea TVA aferentă datoriei achitate (15 noiembrie 2013):

3.840 lei	4426	=	4428	3.840 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Entitatea Barsin aplică sistemul „TVA la încasare” de la 1 aprilie 2013. Codul fiscal precizează că orice sumă achitată după ieșirea din sistemul „TVA la încasare” trebuie să o atribuim mai întâi părții din factură neachitate până la ieșirea din sistem.

Având în vedere că la data facturii finale (6 septembrie 2013) entitatea Barsin aplică sistemul „TVA la încasare”, taxa a fost recunoscută integral în contul 4428 „TVA neexigibilă”.

În data de 22 octombrie 2013, când se achită o parte din datorie în numerar, entitatea Barsin are dreptul să își deducă TVA de 960 lei. În data de 15 noiembrie 2013, entitatea Barsin plătește prin bancă și restul datoriei de 19.840 lei, astfel încât își deduce restul de TVA de 3.840 lei, chiar dacă începând cu 1 octombrie 2013 nu mai aplică regulile sistemului „TVA la încasare”.

Entitatea Barsin și-a dedus TVA astfel:

- în luna octombrie 2013, suma de 960 lei;

- în luna noiembrie 2013, suma de 3.840 lei.

CONCLUZIE!

*Pentru facturile emise înainte de ieșirea din sistemul „TVA la încasare”, aferente unor livrări/prestări efectuate după data ieșirii din sistem, TVA este exigibilă la **data încasării**, chiar dacă acestea conțin contravaloarea totală sau parțială a livrării de bunuri/prestării de servicii.*

G. Limitarea la deducere a cheltuielilor și a TVA aferente mijloacelor de transport, în condițiile sistemului “TVA la încasare”

Vom începe acest capitol al **Ghidului practic** cu o scurtă prezentare a tratamentului prevăzut de legislația fiscală în ultimii ani în ceea ce privește o serie de mijloace de transport și cheltuielile asociate acestora, ținând cont că pentru perioadele enumerate mai jos, Codul fiscal conține prevederi diferite:

- până la 30 aprilie 2009;
- între 1 mai 2009 și 31 decembrie 2011;
- între 1 ianuarie 2012 și 30 iunie 2012;
- între 1 iulie 2012 și 31 decembrie 2012;
- după 1 ianuarie 2013 (sistemul „TVA la încasare”).

1. Până la 30 aprilie 2009

Până la sfârșitul lunii aprilie 2009, nu existau prevederi specifice care să limiteze la deducere TVA sau cheltuielile aferente vehiculelor rutiere. În practică se aplicau regulile generale, în sensul că entitățile trebuiau să dovedească utilizarea acestor mijloace de transport în scopul desfășurării activităților economice.

2. Între 1 mai 2009 și 31 decembrie 2011

Prin OUG nr. 34 din 11 aprilie 2009 cu privire la reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, **în perioada cuprinsă între 1 mai 2009 și 31 decembrie 2011**, s-a prevăzut **limitarea integrală** a dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate **exclusiv** pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Astfel, vehiculele care prin construcție și echipare sunt destinate transportului mixt, respectiv atât transportului de persoane cât și transportului de mărfuri, cum ar fi autofurgonetele, autocamioanele, autodubele, etc. **nu** au intrat sub incidența acestor prevederi, chiar dacă din punct de vedere al greutății și al numărului de locuri de pasageri s-au situat în limitele prevăzute.

Exemplu:

Entitatea Leader a achiziționat în data de 5 august 2011 un autocamion cu platformă basculantă la costul de 300.000 lei, TVA 24%. Societatea nu dispune de agenți de vânzare și nu poate îndeplini nicio altă condiție prevăzută în excepțiile prezentate în Codul fiscal.

Prezențați tratamentul contabil aferent acestei operațiuni economice.

Înregistrarea contabilă efectuată de entitatea Leader se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii primite de la furnizorul de imobilizări:

300.000 lei	2133	=	404	372.000 lei
72.000 lei	„Mijloace de transport” 4426 „TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”	

Astfel, atât timp cât activul este utilizat în activitatea economică a entității, aceasta are dreptul de a deduce TVA de 72.000 lei.

De asemenea, **limitarea integrală** la deducere se aplica și TVA aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării acestor vehicule, aflate în proprietatea sau în folosința entităților, cu o serie de excepții.

Costul de achiziție al vehiculelor rutiere ar fi trebuit să poată fi determinat de cei implicați în astfel de tranzacții respectând aceleași reguli ca și în cazul celorlalte imobilizări corporale. Însă, în ultimii ani, au fost aduse o serie de modificări, în special în ceea ce privește **regimul TVA**. În cazul achizițiilor de vehicule rutiere motorizate, având în vedere că TVA era integral limitat la deducere, rezulta faptul că aceasta era în totalitate o taxă nerecuperabilă, ceea ce însemna că trebuia inclusă în costul de achiziție.

Exemplu:

În data de 19 august 2009, entitatea Leader a achiziționat un autoturism la costul de 50.000 lei, TVA 19%.

Care este costul de achiziție al vehiculului și care sunt înregistrările contabile.

Entitatea Leader va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea facturii privind activul dobândit (19 august 2009):

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

- trecerea TVA nerecuperabilă în costul de achiziție al vehiculului (19 august 2009):

9.500 lei	2133		4426	9.500 lei
	„Mijloace de transport”		„TVA deductibilă”	

Astfel, valoarea de intrare a vehiculului rutier este de 59.500 lei, sumă care va fi folosită și pentru calculul amortizării. Dacă presupunem că durata normală de utilizare aleasă de entitate este de 4 ani, înseamnă că amortizarea lunară va fi de 1.239,58 lei (59.500 lei / 48 luni). Entitatea nu își poate recupera în mod direct TVA achitată furnizorului, însă va recupera suma prin amortizare pe tot parcursul duratei de utilizare.

Tot în această perioadă, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare, au fost considerate deductibile limitat la **cel mult un singur** autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții. Același tratament s-a aplicat și în ceea ce privește amortizarea fiscală a acestor vehicule.

Dacă în cadrul unei entități activează o singură persoană de conducere, iar aceasta deține 3 autoturisme, atunci doar amortizarea unui autoturism este deductibilă, iar cea aferentă celorlalte două va fi considerată nedeductibilă fiscal. De asemenea, pentru acel

autoturism, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații sunt deductibile, iar pentru celelalte două mijloace de transport sunt considerate nedeductibile.

Pentru operațiunile de **leasing**, având în vedere tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA diferit față de tratamentul contabil și cel al impozitului pe profit, s-a considerat că pentru bunurile achiziționate în baza unui contract de leasing, TVA nu a fost integral nedeductibilă și astfel nu trebuie recunoscută în costul de achiziție al vehiculului. În acea perioadă, TVA pentru ratele de leasing și celelalte costuri suportate era considerată deductibilă, iar pentru valoarea reziduală nedeductibilă.

Exemplu:

Entitatea Leader deține un autoturism în regim de leasing financiar. În data de 22 noiembrie 2010, entitatea Leader a primit factura reprezentând valoarea reziduală în sumă de 2.000 lei, TVA 24%.

Prezențați înregistrările contabile efectuate.

Entitatea Leader va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea facturii privind valoarea reziduală (22 noiembrie 2010):

2.000 lei	167	=	404	59.500 lei
	„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		„Furnizori de imobilizări”	
480 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

- trecerea TVA la cheltuieli (22 noiembrie 2010):

480 lei	635		4426	480 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

3. Între 1 ianuarie 2012 și 30 iunie 2012

În această perioadă, în cazul achiziției de vehicule încadrate în categoria celor prezentate în acest capitol, ați avut dreptul de a deduce **50% din TVA** aferentă. Același tratament s-a aplicat și **TVA** aferentă achizițiilor de **combustibil** destinat utilizării vehiculelor care au aceleași caracteristici.

În Codul fiscal, prin achiziție se înțelege cumpărarea de vehicule din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculelor. Astfel, în această perioadă, limitarea deducerii TVA nu s-a aplicat și pentru prestările de servicii legate direct de vehiculele în cauză, cum ar fi serviciile de reparații și întreținere a vehiculelor sau ratele de leasing.

Exemplu:

Entitatea Leader a achiziționat în data de 18 mai 2012 un autoturism la costul de 100.000 lei, TVA 24%. Acest vehicul nu se încadrează în excepțiile prezentate în Codul fiscal.

Prezențați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Înregistrările contabile se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii primite de la furnizor (18 mai 2012):

100.000 lei	2133	=	404	124.000 lei
24.000 lei	„Mijloace de transport” 4426 „TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”	
- includerea a 50% din TVA în valoarea vehiculului achiziționat (18 mai 2012):				
12.000 lei	2133	=	4426	12.000 lei
	„Mijloace de transport”		„TVA deductibilă”	
Astfel, costul autoturismului este de 112.000 lei, valoare care va sta la baza calcului amortizării lunare.				

Pentru încadrarea vehiculelor în categoriile exceptate, organele fiscale nu vor analiza fiecare deplasare sau utilizare în parte, deoarece legea stabilește că utilizarea trebuie să fie **exclusivă** pe destinațiile exceptate. Utilizarea vehiculului pentru mai multe categorii exceptate nu va anula încadrarea sa pe excepțiile prevăzute de lege. De exemplu, dacă același vehicul este utilizat și de un agent de vânzări dar și pentru intervenție sau reparații, vehiculul se va încadra în categoriile exceptate dacă va rezulta că nu mai este utilizat și în alte scopuri care nu se încadrează pe excepțiile prevăzute de Codul fiscal.

Utilizarea exclusivă a vehiculului pe activitățile exceptate de lege rezultă din:

- obiectul de activitate al persoanei impozabile;
- dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții;
- foile de parcurs din care să rezulte că numai personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehiculele în cauză; și
- orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.

Având în vedere prevederea expresă a legii care permite deducerea integrală a TVA doar în cazul în care se poate dovedi utilizarea exclusivă pe categoriile exceptate, rezultă că acele vehicule care sunt parțial utilizate pentru activitățile exceptate și parțial pentru activități care nu se regăsesc pe excepțiile stipulate de lege, vor beneficia de deducerea **parțială** în procent de 50% a TVA potrivit Codului fiscal.

Atenție! Prevederile privind limitarea dreptului de deducere a TVA **nu** sunt aplicabile pentru **ratele de leasing** plătite pe perioada derulării contractelor de leasing, întrucât acestea reprezintă din punct de vedere al TVA prestări de servicii, dar se vor aplica pentru **valoarea reziduală** la care se face transferul dreptului de proprietate la sfârșitul contractului de leasing, aceasta fiind considerată o livrare de bunuri.

În situația în care transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că **nu** a mai avut loc o operațiune de **leasing**, ci o **livrare de bunuri** la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului, situație în care prevederile privind limitarea parțială a dreptului de deducere se aplică la întreaga valoare de achiziție a vehiculului. Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului are loc **după** derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, însă **înainte** de sfârșitul perioadei de leasing, se consideră că are loc o **livrare de bunuri** la valoarea la care se face transferul, valoare ce include și ratele care nu au ajuns la scadență.

În ceea ce privește avansurile acordate pentru achiziția unor astfel de vehicule, vă puteți afla în una din situațiile:

- dacă au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri pentru contravaloarea **integrală** a vehiculelor respective înainte de 1 ianuarie 2012, atunci nu veți putea deduce TVA, chiar dacă livrarea acestora a avut loc după data de 1 ianuarie 2012;
- dacă au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea **parțială** a vehiculelor respective înainte de 1 ianuarie 2012, iar livrarea acestora a intervenit după data de 1 ianuarie 2012, TVA va fi deductibilă în procent de 50% pentru **întreaga** contravaloare a vehiculelor.

Rețineți faptul că livrările de vehicule rutiere a căror achiziție a făcut obiectul limitării **totale** a dreptului de deducere reprezintă operațiuni **scutite de TVA**. Scutirea nu se aplică pentru livrarea vehiculelor a căror achiziție a făcut obiectul restricționării la 50% a dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, dacă ați achiziționat un autoturism în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2011 și nu v-ați putut deduce TVA, atunci, la vânzarea vehiculului, **nu** trebuie să colectați TVA. În schimb, dacă achiziționați un autoturism după 1 ianuarie 2012 și vă recuperați doar 50% din TVA deductibilă, la cedarea ulterioară a acestuia sunteți obligați să colectați TVA, operațiunea nefiind scutită de TVA. De asemenea, pentru cedarea vehiculelor obținute în urma unui contract de leasing **trebuie să colectați TVA**, indiferent dacă contractul de leasing a fost încheiat înainte sau după 1 ianuarie 2012.

4. Între 1 iulie 2012 și 31 decembrie 2012

Începând cu **1 iulie 2012**, tratamentul cheltuielilor și a TVA aferente vehiculelor rutiere motorizate, cu o greutate maximă autorizată mai mică de 3.500 kg și care au până în 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului a suferit modificări **semnificative**. În Mof nr 384 din 07 iunie 2012 a fost publicată OUG 24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Trebuie să facem o **precizare**. Până la 1 iulie 2012, limitarea TVA sau a cheltuielii la deducere se aplica vehiculelor rutiere motorizate care erau destinate **exclusiv** pentru transportul rutier de persoane. Începând cu 1 iulie 2012 aceste prevederi se aplică tuturor vehiculelor rutiere motorizate care au o masă totală maximă autorizată până la 3.500 kg și mai puțin de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

De asemenea, începând cu 1 iulie 2012, limitarea la deducere de 50% **nu** se mai aplică doar asupra cheltuielilor cu carburanții. Acest regim fiscal se aplică **tuturor** cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate care **nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, cu o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în **proprietatea** sau în **folosința** contribuabilului.

Așadar, și în cazul în care utilizați un astfel de vehicul rutier în baza unui contract de comodat, sunteți obligat să țineți cont de aceste prevederi, având în vedere că formularea din legislația fiscală este „în proprietatea sau în folosința contribuabilului”.

Există totuși o categorie de cheltuieli pentru care nu se aplică această regulă. Este vorba de cheltuielile privind amortizarea. Aceasta este deductibilă integral însă numai în limita a cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu funcții de conducere și de administrare.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale sunt incluse cheltuielile **direct atribuibile** unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum ar fi (lista nu este exhaustivă):

- cheltuielile de reparații și de întreținere;

- cheltuielile cu lubrifianți și cu piese de schimb;
- cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului;
- impozitele locale;
- asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto;
- partea nedeductibilă din TVA aferentă acestor cheltuieli;
- inspecțiile tehnice periodice;
- rovinietă;
- chiriile;
- dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

În măsura în care utilizați un astfel de vehicul **exclusiv** în scopul activității economice (ceea ce de multe ori este greu de demonstrat), toate aceste cheltuieli aferente sunt **integral deductibile** la calculul profitului impozabil. Utilizarea unui vehicul în scopul activității economice se referă la (lista nu este exhaustivă):

- deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței;
- deplasări la locații unde se află puncte de lucru;
- deplasări la bancă, la autoritățile fiscal, la vamă, la oficiile poștale;
- utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu;
- deplasări pentru intervenție, service, reparații;
- utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.

Este obligația dumneavoastră de a demonstra că îndepliniți toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, așa cum rezultă și din jurisprudența europeană (Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien). Pentru a putea justifica acest lucru și a vă exercita dreptul de deducere a TVA, trebuie să dispuneți de toate documentele justificative și să întocmiți **foi de parcurs**, în care veți trece cel puțin următoarele informații:

- categoria de vehicul utilizat;
- scopul și locul deplasării;
- kilometrii parcurși;
- norma proprie de consum carburant/kilometru parcurs.

Atenție! Aplicarea limitei de 50% în vederea stabilirii valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil o veți efectua după aplicarea limitării aferente TVA. Astfel, această limitare se aplică și asupra TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al TVA.

Iată în continuare un exemplu în acest sens, fără a ține cont de prevederile sistemului „TVA la încasare”.

Exemplu:

Entitatea Leader deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. În data de 24 noiembrie 2012, pentru acest vehicul este efectuată revizia anuală, factura emisă de unitatea de service fiind de 3.000 lei, TVA 24%.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Înregistrările contabile se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii primite de la furnizor (24 noiembrie 2012):

3.000 lei	611 „Cheltuieli cu întreținerea și	=	401 „Furnizori”	3.720 lei
-----------	--	---	--------------------	-----------

720 lei	reparațiile” 4426 „TVA deductibilă”			
- includerea a 50% din TVA aferentă facturii pe cheltuieli (24 noiembrie 2012):				
360 lei	611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	=	4426 „TVA deductibilă”	360 lei
Din punct de vedere al TVA, partea de TVA nedeductibilă de 360 lei a fost transferată în categoria cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile. Chiar dacă își deduce doar 50% din TVA, în Declarația 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național entitatea va reflecta întreaga sumă de 720 lei. Baza de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile este de 3.360 lei (3.000 lei + 360 lei). Din punct de vedere fiscal, la determinarea profitului impozabil, veți ține cont că valoarea nedeductibilă a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile este de 1.680 lei (3.360 lei x 50%).				

În aceeași manieră veți proceda și în cazul cheltuielilor cu combustibilii, pentru categoriile de vehicule rutiere prezentate mai sus.

Exemplu:				
Entitatea Leader deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. În data de 9 decembrie 2012, administratorul entității alimentează la o benzinărie, valoarea totală a bonului fiscal fiind de 248 lei.				
<i>Prezența înregistrărilor contabile efectuate de entitatea Leader.</i>				
Înregistrările contabile se prezintă astfel:				
- înregistrarea bonului fiscal primit (9 decembrie 2012):				
200 lei	6022 „Cheltuieli privind combustibilii”	=	401 „Furnizori”	248 lei
48 lei	4426 „TVA deductibilă”			
- includerea a 50% din TVA aferentă bonului fiscal pe cheltuieli (9 decembrie 2012):				
24 lei	6022 „Cheltuieli privind combustibilii”	=	4426 „TVA deductibilă”	24 lei
Astfel, partea de TVA nedeductibilă de 24 lei a fost transferată în categoria cheltuielilor privind combustibilii. Baza de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilii este de 224 lei (200 lei + 24 lei). Din punct de vedere fiscal, la determinarea profitului impozabil, veți ține cont că valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilii este de 112 lei (224 lei x 50%).				

Până la 1 iulie 2012, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare erau considerate **integral deductibile**, în limita a cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții. Începând însă cu această dată, doar 50% din nivelul acestor cheltuieli sunt deductibile în aceleași condiții, de cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate sunt **integral deductibile** atunci când vehiculele respective se înscriu în următoarele categorii:



- *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență* (pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea unor intervenții de urgență, cum sunt cele asupra rețelelor de gaz, energie electrică, apă, canalizare);
- *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de pază și protecție* (vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea);
- *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de curierat* (vehiculele care serveșc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor);
- *vehiculele utilizate de agenții de vânzări* (vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților);
- *vehiculele utilizate de agenții de achiziții* (vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene);
- *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată* (vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate), inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
- *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată*, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- *vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial*.

Aceste excepții sunt reformulate față de reglementările anterioare. De exemplu, carele de reportaj sau vehiculele utilizate la transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității nu mai sunt enumerate în mod expres ca integral deductibile.

Pentru a putea demonstra utilizarea vehiculului în activitățile exceptate de mai sus, trebuie să analizăm fiecare situație în parte, ținând cont de:

- obiectul de activitate al entității;
- dovada că entitatea are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții;
- foile de parcurs care trebuie să conțină informațiile enumerate anterior; și
- orice alte dovezi care pot fi furnizate.

În cazul vehiculelor pe care le utilizați în vederea transportului angajaților la și de la locul de muncă, se consideră că vehiculul este folosit în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile.

În categoria vehiculelor utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă sunt încadrate vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Această facilitate poate fi acordată salariaților, administratorilor societăților comerciale, directorilor care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandate și persoanelor fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, în situația în care suportați drepturile legale cuvenite acestora.

Atunci când un vehicul este utilizat în folosul propriu de către angajați ori este pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității economice, avem de-a face cu noțiunea de **uz personal**. Astfel, transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate mai sus este considerat uz personal al vehiculului.

Din punct de vedere al TVA, tot de la 1 iulie 2012, se limitează la 50% dreptul de deducere a TVA aferente **închirierii** sau **leasingului** de vehicule rutiere motorizate și a TVA aferente cheltuielilor legate de vehiculele deținute, în cazul în care nu le utilizați exclusiv în scopul activității economice.

Aceste prevederi se aplică inclusiv în situația în care ați primit facturi și/sau ați plătit avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea serviciilor intervine după această dată.

Această restricție de limitare la 50% a dreptului de deducere a TVA **nu** se aplică:

- vehiculelor care se înscriu în categoriile prezentate mai sus;
- vehiculelor rutiere motorizate care au o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului; și
- vehiculelor utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Pentru următoarele categorii de vehicule, TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și TVA aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este **deductibilă integral** și nu se aplică limitarea la 50% a deducerii taxei, dacă se consideră că utilizarea acestora și pentru uz personal este **neglijabilă**, cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive:

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

Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat **ocazional** sau de o manieră **continuuă** și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, dreptul de deducere a TVA aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a TVA aferente cheltuielilor legate de acesta este limitat la 50%.

Dacă vă aflați în situația de a deduce doar 50% din TVA aferentă **nu** trebuie să faceți dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foilor de parcurs.

Rețineți faptul că livrările de vehicule rutiere a căror achiziție a făcut obiectul limitării **totale** a dreptului de deducere reprezintă operațiuni **scutite de TVA**. Scutirea nu se aplică pentru livrarea vehiculelor a căror achiziție a făcut obiectul restricționării la 50% a dreptului de deducere a TVA.

Exemplu:

Entitatea Leader deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice în regim de leasing financiar. În data de 24 februarie 2013, a fost emisă factura aferentă ratei 25, care conține:

- principal în sumă de 1.000 lei;
- dobândă în sumă de 200 lei;
- diferențe de curs valutar 100 lei.

Prezența înregistrărilor contabile efectuate de entitatea Leader.

Înregistrările contabile se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii de leasing (24 februarie 2013):

1.000 lei	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	1.612 lei
200 lei	666 „Cheltuieli privind dobânzile”			
100 lei	668 „Alte cheltuieli financiare”			
312 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- includerea a 50% din TVA aferentă dobânzii pe cheltuieli (24 februarie 2013):

24 lei	666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	4426 „TVA deductibilă”	24 lei
--------	--	---	---------------------------	--------

- includerea a 50% din TVA aferentă diferențelor de curs pe cheltuieli (24 februarie 2013):

12 lei	668 „Alte cheltuieli financiare”	=	4426 „TVA deductibilă”	12 lei
--------	--	---	---------------------------	--------

- includerea a 50% din TVA aferentă principalului pe cheltuieli (24 februarie 2013):

120 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	120 lei
---------	--	---	---------------------------	---------

Astfel, entitatea Leader își deduce TVA la nivelul sumei de 156 lei, restul de 50%

fiind evidențiată în categoria cheltuielilor.

Cheltuielile cu dobânzile sunt de 224 lei, cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar sunt de 112 lei, iar cheltuiala cu TVA aferentă principalului este de 120 lei. Din punct de vedere fiscal, la determinarea profitului impozabil, entitatea va deduce 50% din toate aceste cheltuieli.

Atenție! Până la data de 30 iunie 2012, prevederile privind limitarea dreptului de deducere a TVA **nu** erau aplicabile pentru **ratele de leasing** plătite pe perioada derulării contractelor de leasing, întrucât acestea reprezintă din punct de vedere al TVA prestări de servicii, dar se aplicau pentru **valoarea reziduală** la care se face transferul dreptului de proprietate la sfârșitul contractului de leasing, aceasta fiind considerată o livrare de bunuri.

În situația în care transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că **nu** a mai avut loc o operațiune de **leasing**, ci o **livrare de bunuri** la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului, situație în care prevederile privind limitarea parțială a dreptului de deducere se aplică la întreaga valoare de achiziție a vehiculului. Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului are loc **după** derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, însă **înainte** de sfârșitul perioadei de leasing, se consideră că are loc o **livrare de bunuri** la valoarea la care se face transferul, valoare ce include și ratele care nu au ajuns la scadență.

În ceea ce privește avansurile acordate pentru achiziția unor astfel de vehicule, vă puteți afla în una din situațiile:

- dacă au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri pentru contravaloarea integrală a vehiculelor respective înainte de 1 ianuarie 2012, atunci nu veți putea deduce TVA, chiar dacă livrarea acestora a avut loc după data de 1 ianuarie 2012;
- dacă au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a vehiculelor respective înainte de 1 ianuarie 2012, iar livrarea acestora a intervenit după data de 1 ianuarie 2012, TVA va fi deductibilă în procent de 50% pentru întreaga contravaloare a vehiculelor.

5. După 1 ianuarie 2013 (sistemul „TVA la încasare”)

Contribuabilii care aplică sistemul „TVA la încasare”, precum și contribuabilii care fac achiziții de la cei care aplică sistemul „TVA la încasare”, dacă nu au drept de deducere integral sau parțial a TVA, **nu** vor reflecta ca taxă neexigibilă taxa nedeductibilă aferentă achizițiilor, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu achitată.

Exemplu:

Entitatea Leader deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. În data de 12 martie 2013, pentru acest vehicul este efectuată revizia anuală, factura emisă de unitatea de service fiind de 3.000 lei, TVA 24%. Factura este achitată prin ordin de plată în data de 5 aprilie 2013.

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” și are ca perioadă fiscală luna.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Înregistrările contabile se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii primite de la furnizor (12 martie 2013):

3.000 lei	611 „Cheltuieli cu întreținerea și	=	401 „Furnizori”	3.720 lei
-----------	--	---	--------------------	-----------

360 lei	reparațiile” 4426			
360 lei	„TVA deductibilă” 4428			
	„TVA neexigibilă”			
- includerea a 50% din TVA aferentă facturii pe cheltuieli, la data facturii (12 martie 2013):				
360 lei	611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	=	4426 „TVA deductibilă”	360 lei
- plata facturii către unitatea de service (5 aprilie 2013):				
3.720 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	3.720 lei
- deducerea a 50% din TVA aferentă facturii, la data plății (5 aprilie 2013):				
360 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	360 lei
La data facturii, entitatea Leader transferă 50% din TVA în categoria cheltuielilor, fără a ține cont de momentul efectuării plății. La data plății facturii, entitatea își va deduce TVA la nivelul sumei de 360 lei. Baza de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile este de 3.360 lei (3.000 lei + 360 lei). Faptul că factura este plătită în cel de-al doilea trimestru nu influențează în niciun fel calculul profitului imposibil. Pentru primul trimestru al anului 2013, entitatea Leader va deduce o cheltuială de 1.680 lei (3.360 lei x 50%).				

În situația în care achiziționați vehicule și aplicați sistemul „TVA la încasare” sau achiziționați vehicule de la entități care aplică sistemul „TVA la încasare”, vă veți deduce 50% din TVA la plata facturii.

Exemplu:

În data de 24 aprilie 2013, entitatea Leader achiziționează un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice, la costul de 60.000 lei, TVA 24%. Factura este achitată prin ordin de plată în data de 7 mai 2013.

Entitatea Leader nu aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Înregistrările contabile se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii de achiziție a autoturismului (24 aprilie 2013):

60.000 lei	2133 „Mijloace de transport”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	74.400 lei
7.200 lei	4426 „TVA deductibilă”			
7.200 lei	4428			

	„TVA neexigibilă”			
- includerea a 50% din TVA aferentă facturii în costul activului, la data facturii (24 aprilie 2013):				
7.200 lei	2133 „Mijloace de transport”	=	4426 „TVA deductibilă”	7.200 lei
- plata facturii către furnizor (7 mai 2013):				
74.400 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	74.400 lei
- deducerea a 50% din TVA aferentă facturii primite de la furnizor, la data plății (7 mai 2013):				
7.200 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	7.200 lei
La data facturii, entitatea Leader transferă 50% din TVA în costul autoturismului. Astfel, valoarea de intrare a acestuia este de 67.200 lei (60.000 lei + 7.200 lei). Ținând cont de legislația fiscală aplicabilă, entitatea Leader va începe să amortizeze activul din luna mai 2013, fără ca momentul plății datoriei către furnizor să aibă vreo influență asupra impozitului pe profit. La data plății facturii, entitatea își va deduce TVA la nivelul sumei de 7.200 lei.				

Vom prezenta în continuare un exemplu de evidențiere în contabilitate a unei facturi aferente unui leasing financiar, în condițiile sistemului „TVA la încasare”.

Exemplu:

Entitatea Leader deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice în regim de leasing financiar. În data de 24 februarie 2013, a fost emisă factura aferentă ratei 25, care conține:

- principal în sumă de 1.000 lei;
- dobândă în sumă de 200 lei;
- diferențe de curs valutar 100 lei.

Entitatea Leader aplică sistemul „TVA la încasare” și achită contravaloarea facturii la data de 6 martie 2013.

Prezentați înregistrările contabile efectuate de entitatea Leader.

Înregistrările contabile se prezintă astfel:

- înregistrarea facturii de leasing (24 februarie 2013):

1.000 lei	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	1.612 lei
200 lei	666 „Cheltuieli privind dobânzile”			

156 lei	„Alte cheltuieli financiare” 4426			
156 lei	„TVA deductibilă” 4428			
	„TVA neexigibilă”			

- includerea a 50% din TVA aferentă dobânzii pe cheltuieli, la data facturii (24 februarie 2013):

24 lei	666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	4426 „TVA deductibilă”	24 lei
--------	---------------------------------------	---	---------------------------	--------

- includerea a 50% din TVA aferentă diferențelor de curs pe cheltuieli, la data facturii (24 februarie 2013):

12 lei	668 „Alte cheltuieli financiare”	=	4426 „TVA deductibilă”	12 lei
--------	-------------------------------------	---	---------------------------	--------

- includerea a 50% din TVA aferentă principalului pe cheltuieli, la data facturii (24 februarie 2013):

120 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	120 lei
---------	--	---	---------------------------	---------

- plata facturii de leasing (6 martie 2013):

1.612 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.612 lei
-----------	-----------------------------------	---	-----------------------------------	-----------

- deducerea a 50% din TVA aferentă facturii primite de la furnizor, la data plății (6 martie 2013):

156 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	156 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

Astfel, la plata facturii, entitatea Leader își deduce TVA la nivelul sumei de 156 lei, restul de 50% fiind evidențiată în categoria cheltuielilor chiar de la data facturii.

Cheltuielile cu dobânzile sunt de 224 lei, cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar sunt de 112 lei, iar cheltuiala cu TVA aferentă principalului este de 120 lei. Din punct de vedere fiscal, la determinarea profitului impozabil aferent primului trimestru al anului 2013, entitatea va deduce 50% din toate aceste cheltuieli, indiferent de momentul plății facturii către firma de leasing.

H. Ajustarea bazei de impozitare pentru entitățile care aplică sistemul „TVA la încasare”

În majoritatea cazurilor, baza de impozitare a TVA este constituită din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

În situația livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru se aplică sistemul “TVA la încasare”, dacă baza de impozitare este ajustată, regimul de impozitare, cotele de TVA aplicabile și cursul de schimb valutar **sunt aceleași** ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente, însă pentru stabilirea exigibilității TVA, trebuie să ținem cont de următoarele prevederi:

Situații care duc la ajustarea bazei de impozitare	Reguli pentru exigibilitatea TVA
A fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor	Dacă operațiunea este anulată total înainte de livrare/prestare, exigibilitatea TVA intervine la data anulării operațiunii, pentru contravaloarea pentru care a intervenit exigibilitatea taxei. Pentru contravaloarea pentru care nu a intervenit exigibilitatea TVA se operează anularea taxei neexigibile aferente Dacă operațiunea este anulată parțial înainte de livrare/prestare, se operează reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, iar în situația în care cuantumul taxei aferente anulării depășește taxa neexigibilă, pentru diferență exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii
Acordarea unor rabaturi, remize, risturne, sconturi și alte reduceri de preț după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor	Se operează reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, iar în situația în care cuantumul taxei aferente anulării depășește TVA neexigibilă, pentru diferență exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii
Refuzul total sau parțial privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și anularea totală ori parțială a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj	Dacă operațiunea este anulată total înainte de livrare/prestare, exigibilitatea TVA intervine la data anulării operațiunii, pentru contravaloarea pentru care a intervenit exigibilitatea taxei. Pentru contravaloarea pentru care nu a intervenit exigibilitatea TVA se operează anularea taxei neexigibile aferente Dacă operațiunea este anulată parțial înainte de livrare/prestare, se operează reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, iar în situația în care

	cuantumul taxei aferente anulării depășește taxa neexigibilă, pentru diferență exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii
Cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare	Dacă operațiunea este anulată total înainte de livrare/prestare, exigibilitatea TVA intervine la data anulării operațiunii, pentru contravaloarea pentru care a intervenit exigibilitatea taxei. Pentru contravaloarea pentru care nu a intervenit exigibilitatea TVA se operează anularea taxei neexigibile aferente Dacă operațiunea este anulată parțial înainte de livrare/prestare, se operează reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, iar în situația în care cuantumul taxei aferente anulării depășește taxa neexigibilă, pentru diferență exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii
Contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu poate fi încasată din cauza falimentului beneficiarului (ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă)	Se operează anularea TVA neexigibile aferente

În continuare, prezentăm un exemplu în care furnizorul acordă o reducere comercială beneficiarului la un nivel inferior soldului creanței existente. Așa cum am prezentat în tabelul de mai sus, Codul fiscal ne impune reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei.

Exemplu:

În data de 12 martie 2013, entitatea Leader a vândut mărfuri entității Barsin la prețul de vânzare de 20.000 lei, plus TVA 24%, costul lor fiind de 12.000 lei. În data de 7 aprilie 2013, entitatea Leader a încasat prin bancă suma de 10.000 lei. În data de 11 mai 2013, entitatea Leader acordă o reducere comercială de 10% din contravaloarea bunurilor livrate. Restul sumei va fi încasată în data 24 mai 2013.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală luna.
Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (12 martie 2013):

24.800 lei	4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4428 „TVA neexigibilă”	20.000 lei 4.800 lei
------------	-------------------	---	---	---------------------------------

- scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute (12 martie 2013):

12.000 lei	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	12.000 lei
------------	--	---	------------------	------------

- încasarea parțială a facturii prin bancă (7 aprilie 2013):

10.000 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	10.000 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă încasării parțiale în sumă de 1.935,48 lei (10.000 lei x $\frac{24}{124}$) (7 aprilie 2013):

1.935,48 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.935,48 lei
--------------	---------------------------	---	-------------------------	--------------

- înregistrarea reducerii comerciale acordate în sumă de 2.000 lei, pe baza facturii emise (11 mai 2013):

2.000 lei	709 „Reduceri comerciale acordate”	=	4111 „Clienți”	2.000 lei
-----------	--	---	-------------------	-----------

- înregistrarea diminuării TVA neexigibile cu suma de 480 lei, aferentă reducerii comerciale acordate (11 mai 2013):

(480 lei)	4111 „Clienți”	=	4428 „TVA neexigibilă”	(480 lei)
-----------	-------------------	---	---------------------------	-----------

- încasarea restului sumei de 12.320 lei (24.800 lei – 10.000 lei – 2.480 lei) prin bancă (24 mai 2013):

12.320 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	12.320 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

- exigibilitatea TVA aferentă restului de încasat în sumă de 2.384,51 lei (12.320 lei x $\frac{24}{124}$) (24 mai 2013):

2.384,51 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	2.384,51 lei
--------------	---------------------------	---	-------------------------	--------------

Conform prevederilor din Codul fiscal, s-a operat reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei.

Având în vedere că entitatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 1.935 lei, ținând cont că a încasat 10.000 lei din creanța respectivă;

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii mai 2013, entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 2.385 lei, ținând cont de faptul că în urma emiterii facturii de reducere, TVA neexigibilă a fost diminuată cu suma de 480 lei.

Dacă entitatea Leader nu ar fi încasat restul creanței în data de 24 mai 2013, atunci diferența de TVA în sumă de 2.385 lei ar fi trebuit colectată și inclusă în Decontul de TVA 300 aferent lunii iunie 2013, perioadă fiscală în care se împlinesc cele 90 de zile de la emiterea facturii.

Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:

- achiziția mărfurilor de la furnizor (12 martie 2013):

20.000 lei	371	=	401	24.800 lei
4.800 lei	„Mărfuri” 4428		„Furnizori”	
	„TVA neexigibilă”			

- plata parțială a facturii prin bancă (7 aprilie 2013):

10.000 lei	401	=	5121	10.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- exigibilitatea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 1.935,48 lei ($10.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (7 aprilie 2013):

1.935,48 lei	4426	=	4428	1.935,48 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

- înregistrarea reducerii comerciale primite în sumă de 2.000 lei, pe baza facturii (11 mai 2013):

2.000 lei	401	=	609	2.000 lei
	„Furnizori”		„Reduceri comerciale primite”	

- înregistrarea diminuării TVA neexigibile cu suma de 480 lei, aferentă reducerii comerciale primite (11 mai 2013):

(480 lei)	4428	=	401	(480 lei)
	„TVA neexigibilă”		„Furnizori”	

- plata restului sumei de 12.320 lei (24.800 lei – 10.000 lei – 2.480 lei) prin bancă (24 mai 2013):

12.320 lei	401	=	5121	12.320 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- exigibilitatea TVA aferentă restului de plătit în sumă de 2.384,51 lei ($12.320 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (24 mai 2013):

2.384,51 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	2.384,51 lei
--------------	---------------------------	---	---------------------------	--------------

Conform prevederilor din Codul fiscal, s-a operat reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei.

Având în vedere că entitatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 1.935 lei, ținând cont că a plătit 10.000 lei din datoria respectivă;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii mai 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 2.385 lei, ținând cont de faptul că în urma primirii facturii de reducere, TVA neexigibilă a fost diminuată cu suma de 480 lei.

În exemplul următor, furnizorul acordă beneficiarului o **reducere comercială mai mare** decât soldul creanței existente. Așa cum am prezentat la începutul acestui subcapitol, Codul fiscal ne impune reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, iar în situația în care quantumul taxei aferente anulării depășește TVA neexigibilă, pentru diferență exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii.

Exemplu:

În data de 7 februarie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii entității Barsin pentru suma de 10.000 lei, plus TVA 24%. În data de 11 martie 2013, entitatea Leader a încasat prin bancă suma de 7.440 lei. În data de 2 aprilie 2013, entitatea Leader acordă entității Barsin o reducere comercială de 5.000 lei, plus TVA 24%.

Ambele entități aplică sistemul „TVA la încasare” și au ca perioadă fiscală luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (7 februarie 2013):

12.400 lei	4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate” 4428 „TVA neexigibilă”	10.000 lei 2.400 lei
------------	-------------------	---	---	-----------------------------

- încasarea parțială a facturii prin bancă (11 martie 2013):

7.440 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	7.440 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

- exigibilitatea TVA aferentă încasării parțiale în sumă de 1.440 lei ($7.440 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (11 martie 2013):

1.440 lei	4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.440 lei
-----------	---------------------------	---	-------------------------	-----------

- înregistrarea reducerii comerciale acordate în sumă de 5.000 lei, pe baza facturii

emise (2 aprilie 2013):

5.000 lei	709 „Reduceri comerciale acordate”	=	4111 „Clienți” 419 „Clienți - creditor”	4.000 lei 1.000 lei
-----------	--	---	--	------------------------

- înregistrarea diminuării TVA neexigibile cu suma de 960 lei, aferentă reducerii comerciale acordate (2 aprilie 2013):

(960 lei)	4111 „Clienți”	=	4428 „TVA neexigibilă”	(960 lei)
-----------	-------------------	---	---------------------------	-----------

- înregistrarea diminuării TVA colectată cu suma de 240 lei, aferentă reducerii comerciale acordate (2 aprilie 2013):

(240 lei)	419 „Clienți - creditor”	=	4427 „TVA colectată”	(240 lei)
-----------	-----------------------------	---	-------------------------	-----------

Conform prevederilor din Codul fiscal, inițial s-a operat reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, dar având în vedere că reducerea acordată era mai mare cu 1.240 lei decât soldul creanței, s-a procedat la diminuarea TVA colectată cu suma de 240 lei.

Având în vedere că entitatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii martie 2013, entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 1.440 lei, ținând cont că a încasat 7.440 lei din creanța respectivă;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va recunoaște TVA colectată la nivelul sumei negative de 240 lei, ținând cont de faptul că reducerea comercială acordată a fost mai mare decât creanța disponibilă.

Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:

- factura de prestări servicii primită de la furnizor (7 februarie 2013):

10.000 lei	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401 „Furnizori”	12.400 lei
2.400 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- plata parțială a facturii prin bancă (11 martie 2013):

7.440 lei	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	7.440 lei
-----------	--------------------	---	-----------------------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 1.440 lei ($7.440 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (11 martie 2013):

1.440 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	1.440 lei
-----------	---------------------------	---	---------------------------	-----------

- înregistrarea reducerii comerciale primite în sumă de 5.000 lei, pe baza facturii (2 aprilie 2013):

4.000 lei	401 „Furnizori”	=	609 „Reduceri comerciale primite”	5.000 lei
1.000 lei	4092 „Furnizori - debitori pentru prestări de servicii”			

- înregistrarea diminuării TVA neexigibile cu suma de 960 lei, aferentă reducerii comerciale primite (2 aprilie 2013):

(960 lei)	4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	(960 lei)
-----------	---------------------------	---	--------------------	-----------

- înregistrarea diminuării TVA deductibilă cu suma de 240 lei, aferentă reducerii comerciale primite (2 aprilie 2013):

(240 lei)	4426 „TVA deductibilă”	=	4092 „Furnizori - debitori pentru prestări de servicii”	(240 lei)
-----------	---------------------------	---	--	-----------

Conform prevederilor din Codul fiscal, inițial s-a operat reducerea TVA neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei, dar având în vedere că reducerea primită a fost mai mare cu 1.240 lei decât soldul datoriei, s-a procedat la diminuarea TVA deductibilă cu suma de 240 lei.

Având în vedere că entitatea declară și achită TVA la bugetul de stat **LUNAR**, tratamentul TVA este următorul:

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii martie 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 1.440 lei, ținând cont că a plătit 7.440 lei din datoria respectivă;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va recunoaște TVA deductibilă la nivelul sumei negative de 240 lei, ținând cont de faptul că reducerea comercială primită a fost mai mare decât soldul datoriei disponibile.

CONCLUZIE!

În situații precum reduceri de prețuri, anularea totală sau parțială a unui contract, care intervin ulterior facturării, veți emite facturi în care înscriseți cu semnul minus baza impozabilă și TVA aferentă acestor operațiuni, chiar dacă TVA nu a devenit exigibilă la data respectivă.

***Ca regulă**, atât la beneficiar cât și la furnizor, se ajustează mai întâi TVA neexigibilă și doar în situația în care nu mai există diferențe de taxă neexigibilă se ajustează TVA colectată la furnizor, respectiv TVA deductibilă la beneficiar.*

I. Aspecte privind ajustarea TVA în cadrul sistemului „TVA la încasare”

În conținutul acestui subcapitol, vom prezenta separat aspectele esențiale privind ajustarea TVA în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, precum și în cazul achizițiilor de bunuri de capital, având în vedere tratamentul fiscal diferit.

În principiu, ajustarea se poate face atât în favoarea contribuabililor, cât și în defavoarea acestora, astfel:

- ajustare în defavoarea contribuabililor:

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

- ajustare în favoarea contribuabililor:

(X lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(X lei)
---------	--	---	---------------------------	---------

Codul fiscal precizează că cheltuielile generate de TVA ca urmare a aplicării proratei, precum și în alte situații când TVA este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile sunt **deductibile integral**.

Pentru a înțelege exact cum se procedează la ajustarea TVA în cadrul sistemului „TVA la încasare”, vom prezenta o serie de informații cu privire la modalitatea în care se efectuează ajustarea TVA, ținând cont de dificultatea înregistrării corecte a acestor operațiuni în practică.

Achiziții de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

Sunt situații în care avem de-a face cu livrări sau prestări către sine, ceea ce înseamnă că **nu trebuie să ajustăm** TVA dedusă inițial. Sunt asimilate **livrărilor de bunuri** efectuate cu plată următoarele operațiuni:

- 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 sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă TVA aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
- preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital, pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției.

Sunt asimilate **prestării de servicii** efectuate cu plată următoarele:

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

- 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 TVA pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția mijloacelor de transport a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere.

Veți **ajusta TVA** dedusă inițial aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, în următoarele situații:

- dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea Decontului de TVA 300, cum ar fi:
 - dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;
 - în cazul în care reducerile comerciale sau financiare sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
 - în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;
 - în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare;
 - atunci când pro rata definitivă, calculată la sfârșitul anului, diferă de pro rata provizorie utilizată în cursul anului;
 - cazul în care, în mod eronat, ați dedus o sumă de taxă mai mare decât aveți dreptul sau mai mică.
- atunci când vă pierdeți dreptul de deducere a TVA, pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate, ajustare care trebuie efectuată la momentul pierderii dreptului de deducere;
- deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care aveți dreptul să o operați.

Așa cum observați, ajustarea TVA se poate efectua și atunci când deducerea este **mai mică** decât cea la care aveți dreptul. Astfel, puteți ajusta taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care **câștigați dreptul de deducere a TVA**. În acest caz, ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere și o veți evidenția în Decontul de TVA 300 aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea sau într-un Decont de TVA 300 ulterior. Puteți ajunge să efectuați aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

- modificări ale obiectului de activitate;
- modificări legislative; sau
- alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere.

În această ultimă categorie sunt incluse și vehiculele pentru care a fost limitat dreptul de deducere, în situația în care fac obiectul unei livrări taxabile sau are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate exclusiv pentru activități exceptate de la limitarea dreptului de deducere.

Așa cum am mai precizat și în conținutul subcapitolului „Limitarea la deducere a cheltuielilor și a TVA aferente mijloacelor de transport”, ajustarea TVA nu poate fi aplicată

pentru vehiculele al căror drept de deducere a fost limitat 100%, pe care ulterior le vindeți terților, deoarece sunteți obligați să aplicați scutirea de TVA.

În cazul entităților care aplică **sistemul „TVA la încasare”**, precum și al celor care nu aplică sistemul dar sunt beneficiari ai unor entități care aplică sistemul „TVA la încasare”, pentru serviciile neutilizate, bunurile de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, activele corporale fixe în curs de execuție achiziționate, taxa nededusă se ajustează la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, pentru taxa deductibilă, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului,

În cazul activelor corporale fixe care nu sunt amortizate integral, altele decât bunurile de capital, ajustarea TVA se face pentru **valoarea rămasă neamortizată**, folosind cota de TVA în vigoare la data achiziției activului corporal fix. Prin valoare rămasă neamortizată se înțelege valoarea de înregistrare în contabilitate, diminuată cu amortizarea contabilă.

Atunci când, la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, TVA aferentă achiziției nu a fost achitată integral, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, vă puteți exercita dreptul de deducere a taxei respective, cu excepția situației în care la data plății, bunurile/serviciile **nu** sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei.

În cazul activelor corporale fixe amortizabile, pe măsură ce plătiți diferența de taxă, vă puteți deduce partea din taxa plătită corespunzătoare valorii rămase neamortizate la momentul la care intervine evenimentul care a generat ajustarea. Dacă apar și alte evenimente care generează ajustarea TVA până la data plății TVA, în favoarea statului sau în favoarea contribuabilului, în cazul activelor corporale fixe amortizabile, suma taxei de dedus se determină în funcție de valoarea rămasă neamortizată la data fiecărui eveniment care generează ajustarea taxei.

TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă, efectuate de persoane impozabile care aplică sistemul „TVA la încasare”, precum și TVA aferentă operațiunilor scutite de la aplicarea sistemului efectuate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul „TVA la încasare” se ajustează potrivit regulilor generale.

În cazul în care aplicați regimul special de scutire și vă înregistrați normal în scopuri de TVA, precum și în cazul în care sunteți înregistrați în scopuri de TVA și solicitați scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, veți proceda la ajustarea de taxă.

Atunci când înregistrarea în scopuri de TVA v-a fost **anulată** de organele fiscale competente, se consideră că activele corporale fixe, care nu sunt amortizate integral, altele decât bunurile de capital, sunt alocate pe perioada în care nu ați dispus de un cod valabil de TVA unei activități fără drept de deducere, fiind obligatorie ajustarea taxei pentru valoarea rămasă neamortizată. Ajustarea va fi reflectată în ultimul Decont de TVA depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA. În cazul în care nu ați evidențiat corect sau nu ați efectuat ajustările de taxă, veți declara sumele rezultate din ajustarea taxei în Formularul 307 “Declarație privind sumele rezultate din ajustarea TVA”.

După înregistrarea în scopuri de TVA, puteți ajusta taxa aferentă activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, pentru valoarea rămasă neamortizată, inclusiv în situația în care acestea au fost livrate în regim de taxare în perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA, în cadrul procedurii de executare silită. Ajustarea o veți reflecta în primul Decont de TVA depus după înregistrarea în scopuri de TVA sau într-un decont ulterior.

Aceste prevederi sunt valabile și persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”, precum și celor care au achiziționat bunuri/servicii de la persoane impozabile care aplică sistemul și care trec apoi la regimul special de scutire.

În situația în care vă **pierdeți dreptul de deducere a TVA**, trebuie să ajustați, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital. În această situație, ajustarea reprezintă anularea dreptului de deducere a TVA deduse inițial și trebuie evidențiată în Decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Această ajustare apare ca urmare a unor situații, cum ar fi:

- modificări ale obiectului de activitate;
- modificări legislative;
- alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. Se includ în această categorie și vehiculele pentru care nu a fost limitat dreptul de deducere, în situația în care are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate pentru activități care impun limitarea dreptului de deducere la 50%;
- bunuri lipsă în gestiune, cu excepția bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, precum și bunurilor furate dovedite legal prin hotărâre judecătorească definitivă.

ATENȚIE! În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, veți efectua ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

În cazul entităților care aplică sistemul „TVA la încasare”, precum și al celor care nu aplică sistemul dar sunt beneficiari ai unor entități care aplică sistemul „TVA la încasare”, pentru serviciile neutilizate, bunurile de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, activele corporale fixe în curs de execuție achiziționate, TVA deductibilă se ajustează la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului.

În situația în care la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, taxa aferentă achiziției nu a fost achitată integral, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, nu vă puteți exercita dreptul de deducere a taxei respective cu excepția situației în care la data plății, bunurile/serviciile sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei.

În cazul activelor corporale fixe amortizabile, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, nu vă deduceți partea din taxa plătită corespunzătoare valorii rămase neamortizate la momentul la care intervine evenimentul care a generat ajustarea. Dacă apar și alte evenimente care generează ajustarea TVA până la data plății TVA, în favoarea statului sau în favoarea dvs., în cazul activelor corporale fixe amortizabile, suma taxei de dedus o veți determina în funcție de valoarea rămasă neamortizată la data fiecărui eveniment care generează ajustarea taxei.

Exemplu:

În data de 15 februarie 2013, entitatea Leader, care aplică sistemul „TVA la încasare” a achiziționat un utilaj la costul de 8.000 lei, TVA 24%. Activul este alocat unei activități cu drept de deducere integral, are o durată de utilizare de 4 ani și va fi amortizat prin metoda liniară. În data de 26 februarie 2013, entitatea Leader achită furnizorului său suma de 3.720 lei.

În data de 11 martie 2014, utilajul este alocat unei activități fără drept de deducere a TVA, entitatea fiind nevoită să ajusteze TVA.

În data de 7 septembrie 2014, entitatea Leader mai plătește furnizorului suma de 4.960 lei.

În data de 13 decembrie 2014 apare al doilea eveniment care generează ajustarea TVA, respectiv utilajul este alocat unei activități cu drept de deducere.

În data de 21 februarie 2015, entitatea Leader plătește furnizorului și restul sumei datorate de 1.240 lei.

Prezențați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Pentru o mai bună înțelegere a ajustărilor de TVA efectuate, vom prezenta în continuare un tabel cu situația valorii neamortizate a utilajului, la datele respective:

Data	Cost utilaj	Amortizare lunara	Amortizare cumulată	Valoare neamortizată	Procent neamortizat
11 martie 2014	8.000	166,66	2.000	6.000	75%
13 decembrie 2014	8.000	166,66	3.500	4.500	56,25%

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția utilajului (15 februarie 2013):

8.000 lei	2131 „Echipamente tehnologice”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	9.920 lei
1.920 lei	4428 „TVA neexigibilă”			

- achitarea sumei de 3.720 lei către furnizor (26 februarie 2013):

3.720 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	3.720 lei
-----------	-----------------------------------	---	-----------------------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 720 lei ($3.720 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (26 februarie 2013):

720 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	720 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

În luna martie 2014, apare primul eveniment care generează ajustarea taxei, respectiv utilajul este alocat unei activități fără drept de deducere a TVA. În acest moment, valoarea neamortizată a bunului este de 6.000 lei (reprezintă 75% din valoarea bunului). TVA dedusă până acum este de 720 lei. Ajustarea TVA este calculată în funcție de valoarea rămasă neamortizată ($720 \text{ lei} \times 75\%$) și este în favoarea statului:

- ajustarea TVA în funcție de valoarea rămasă neamortizată ($720 \text{ lei} \times 75\%$) (11 martie 2014):

540 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	540 lei
---------	--	---	---------------------------	---------

- achitarea sumei de 4.960 lei către furnizor (7 septembrie 2014):

4.960 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	4.960 lei
-----------	--------------------------------------	---	-----------------------------------	-----------

- deducerea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 960 lei ($4.960 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (7 septembrie 2014):

960 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	960 lei
---------	---------------------------	---	---------------------------	---------

- ajustarea TVA în funcție de valoarea rămasă neamortizată la data de 11 martie 2014, moment în care a intervenit evenimentul ce a generat ajustare (960 lei x 75%) (7 septembrie 2014):

720 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	720 lei
---------	--	---	---------------------------	---------

În luna decembrie 2014, apare al doilea eveniment care generează ajustarea taxei. În acest moment, valoarea rămasă neamortizată este de 4.500 lei (reprezentând 56,25% din valoarea bunului). TVA achitată furnizorului este de 1.680 lei (720 lei + 960 lei). Astfel, ajustarea calculată în funcție de valoarea rămasă neamortizată în favoarea entității Leader este de 945 lei ($1.680 \text{ lei} \times 56,25\%$):

- ajustarea TVA în funcție de valoarea rămasă neamortizată ($1.680 \text{ lei} \times 56,25\%$) (13 decembrie 2014):

(945 lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(945 lei)
-----------	--	---	---------------------------	-----------

În luna februarie 2015, entitatea Leader plătește furnizorului suma rămasă de 1.240 lei, din care TVA 240 lei. Și de această dată, taxa de dedus se determină în funcție de valoarea rămasă neamortizată la data fiecărui eveniment care generează ajustarea taxei. Astfel, suma care nu se deduce este de 45 lei ($240 \text{ lei} \times 75\% - 240 \text{ lei} \times 56,25\%$), iar diferența de 195 lei ($240 \text{ lei} - 45 \text{ lei}$) se deduce:

- achitarea sumei de 1.240 lei către furnizor (21 februarie 2015):

1.240 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.240 lei
- deducerea TVA aferentă plății parțiale în sumă de 240 lei ($1.240 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (21 februarie 2015):				
240 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	240 lei
- ajustarea TVA în funcție de valoarea rămasă neamortizată la data fiecărui eveniment care generează ajustarea taxei (21 februarie 2015):				
45 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	450 lei

Nu trebuie să ajustați deducerea inițială a taxei în cazul:

- bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale (inundații, alunecări de teren, cutremure) ori a unor cauze de forță majoră (incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, război, război civil, acte de terorism sau orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră), în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
- bunurilor furate **dovedite legal** prin hotărâre judecătorească definitivă;
- bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, respectiv cele care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:
 - degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii; și
 - se face dovada că bunurile au fost distruse.
- activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital;
- perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de dvs. în norma proprie de consum. În cazul depășirii acestor limite, veți ajusta taxa aferentă depășirii acestora;
- acordării în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice;
- acordării de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare;
- bunurilor acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne.

Achiziții de bunuri de capital

Precizăm de la început faptul că **nu** veți efectua ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital în situația în care suma care ar rezulta ca urmare a fiecărei ajustări aferente unui bun de capital este **mai mică de 1.000 lei**.

Bunurile de capital cuprind:

- activele deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative, dacă au durată normală de utilizare mai mare de un an și valoarea mai mare decât 1.800 lei; și
- operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane.

Nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare este **mai mică de 5 ani**, precum și ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori.

Activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani. Bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane.

Pentru locatar, din punct de vedere al TVA, data la care bunul se consideră achiziționat este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locator. Pentru taxa aferentă achiziției bunurilor de capital cumpărate de locatar printr-un contract de leasing, perioada de ajustare începe la data de 1 ianuarie a anului în care a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor. **Atenție** însă, veți efectua ajustarea pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data transferului dreptului de proprietate.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează:

- pe o **perioadă de 20 de ani**, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat (denumite în continuare bunuri imobile); sau
- pe o **perioadă de 5 ani**, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele de mai sus.

Până la 1 ianuarie 2007, perioada de ajustare prevăzută în Codul fiscal pentru bunurile imobile era de 5 ani. Astfel, dacă ați achiziționat o clădire înainte de 2007, iar în prezent o utilizați în activități fără drept de deducere a TVA, **nu** mai aveți obligația ajustării TVA, deoarece a trecut perioada de 5 ani. De asemenea, înainte de data aderării României la UE, ajustarea se efectua ținându-se cont și de fracțiunile de an, iar în prezent se face pe ani calendaristici întregi.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri. Nu se supune ajustării taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor sau întreținerii bunurilor de capital. După cum observați, există o delimitare clară între operațiunile de **modernizare** și cele de **reparații**.

Operațiunile de transformare sau modernizare a unor bunuri imobile sunt cele care conduc la majorarea valorii acestora. TVA deductibilă aferentă transformării sau modernizării unui bun imobil ori a unei părți a acestuia se ajustează de către entitatea la dispoziția căreia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia, condițiile fiind ca:

- lucrările de transformare sau modernizare să fi fost efectuate de către această entitate; și
- valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil.

În situația în care valoarea fiecărei transformări sau modernizări **nu depășește 20%** din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, **nu** trebuie să efectuați ajustări ale taxei. În acest sens, veți avea în vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, așa cum sunt înregistrate în contabilitate. Dacă bunurile aparțin unor persoane care nu au obligația de a conduce evidență contabilă, veți avea în vedere valoarea bunului imobil înainte și după transformare/modernizare, stabilită printr-un raport de expertiză.

În cazul **bunurilor imobile**, se consideră că acestea sunt folosite pentru prima dată după transformare ori modernizare, la data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor (procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor) de transformare a construcției în cauză. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia este majorată valoarea activului corporal fix cu valoarea transformării respective.

Atât în cazul entităților care nu aplică sistemul „TVA la încasare”, cât și în cazul celor care aplică regulile sistemului, perioada de ajustare începe de la data de **1 ianuarie** a anului în care:

- bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital la care ajustarea se efectuează în 5 ani, dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după 1 ianuarie 2007;
- bunurile sunt recepționate, pentru bunurile imobile construite și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de 1 ianuarie 2007, dacă anul primei utilizări este anul 2007 sau un alt an ulterior anului aderării;
- bunurile imobile au fost achiziționate și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de 1 ianuarie 2007, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul 2007 sau într-un an ulterior anului aderării;
- bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor imobile, a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de 1 ianuarie 2007, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul 2007 sau un an ulterior aderării.

Ajustarea taxei deductibile se efectuează în mod diferit în funcție de situația cu care vă întâlniți:

Situația apărută	Modalitatea de ajustare
Bunul de capital este folosit: - integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice; - pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei; - pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială	Ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare de 5 sau 20 de ani, după caz, în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.
Apar modificări ale elementelor folosite la calculul TVA deduse.	Ajustarea se efectuează dacă ați aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare.
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	Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării.
Bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții: - bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă; - bunul de capital este pierdut sau distrus ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră; - bunul de capital este furat, în condițiile în care furtul este dovedit legal prin hotărâre judecătorească definitivă	Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării.
Se ajustează baza de impozitare, conform art 138 din Codul fiscal	Ajustarea se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, în perioada fiscală în care apar aceste situații, pe baza facturii emise de furnizor.

ATENȚIE! Și în cazul bunurilor de capital lipsă din gestiune care sunt imputate, veți efectua ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

În situația în care în cursul perioadei de ajustare expiră contractul de închiriere, leasing, concesiune sau orice alt tip de contract prin care bunul imobil ori o parte a acestuia a fost pus/pusă la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit

proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, veți considera că bunul de capital constând în modernizările/transformările efectuate își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei care a utilizat bunul respectiv. Ajustarea deducerii aferente operațiunilor de transformare sau modernizare se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului. Dacă transferați lucrările de modernizare/transformare cu titlu oneros proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, nu veți mai efectua ajustarea taxei.

Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea dvs sau în favoarea statului, veți efectua ajustările pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente, cu excepția cazurilor în care este utilizată pro rata, ajustarea făcându-se în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.

Atunci când înregistrarea în scopuri de TVA v-a fost anulată de organele fiscale competente, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei. Ajustarea va fi reflectată în ultimul Decont de TVA depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA. După înregistrarea în scopuri de TVA, puteți ajusta taxa aferentă bunurilor de capital proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare.

În situația bunurilor de capital livrate în cadrul procedurii de executare silită, în regim de taxare, în perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA, puteți ajusta taxa aferentă acestora proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Ajustarea va fi reflectată în primul Decont de TVA depus după înregistrarea în scopuri de TVA sau într-un decont ulterior.

Începând cu anul 2008, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru **toată taxa** aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

În continuare, vă prezentăm un exemplu de ajustare a taxei deductibile în situația în care bunul de capital este folosit integral sau parțial, pentru **alte scopuri decât activitățile economice**.

Exemplu:

În data de 7 septembrie 2010, entitatea Leader a achiziționat un apartament cu 3 camere pentru activitatea sa economică, costul fiind de 200.000 lei, TVA 24%.

În data de 21 martie 2012, entitatea decide să utilizeze clădirea integral în scop de locuință sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere.

În data de 6 februarie 2013, clădirea este din nou utilizată în cadrul unor operațiuni cu drept de deducere.

Prezențați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția apartamentului (7 septembrie 2010):

200.000 lei	212 „Construcții”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	248.000 lei
48.000 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- ajustarea TVA în favoarea statului pentru perioada rămasă de 18 ani în sumă de 43.200 lei ($48.000 \text{ lei} \times \frac{18}{20}$) (21 martie 2012):

43.200 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	43.200 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

- ajustarea TVA în favoarea entității pentru perioada rămasă de 17 ani în sumă de 40.800 lei ($48.000 \text{ lei} \times \frac{17}{20}$) (6 februarie 2013):

(40.800 lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(40.800 lei)
--------------	--	---	---------------------------	--------------

Perioada de ajustare a TVA în cazul apartamentului achiziționat este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2010 și până în anul 2029 inclusiv. În data de 21 martie 2012, entitatea Leader a efectuat ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare (2013 - 2029), iar astfel a restituit 18 douăzecimi din TVA dedusă inițial.

Începând cu data de 6 februarie 2013, apartamentul va fi din nou utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere. Astfel, entitatea va ajusta taxa aferentă perioadei rămase de 17 ani, în favoarea sa.

Bunurile de capital pot fi folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială. Și în aceste situații se impune ajustarea taxei deductibile.

Exemplu:

În data de 11 iunie 2008, entitatea Leader a achiziționat un hotel la costul de 10.000.000 lei, TVA 19%.

În data de 19 octombrie 2012, la parterul hotelului a fost amenajat un cazinou care ocupă 40% din suprafața clădirii.

Perioada fiscală a entității Leader este luna.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Activitatea de jocuri de noroc este scutită de TVA fără drept de deducere, ceea ce înseamnă că entitatea Leader trebuie să ajusteze taxa dedusă inițial, în funcție de suprafața ocupată de cazinou.

Fiind vorba de un bun imobil achiziționat după 1 ianuarie 2007, perioada de ajustare este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2008 și până la sfârșitul anului 2027.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția hotelului (11 iunie 2008):

10.000.000 lei	212 „Construcții”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	11.900.000 lei
1.900.000 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- ajustarea TVA în favoarea statului pentru perioada rămasă de 16 ani în sumă de 1.520.000 lei ($1.900.000 \text{ lei} \times \frac{16}{20}$) (19 octombrie 2012):

1.520.000 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	1.520.000 lei
------------------	--	---	---------------------------	------------------

În octombrie 2012, entitatea Leader trebuie să ajusteze taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, având în vedere schimbarea destinației unei părți din clădire. Astfel, pentru anii 2008, 2009, 2010 și 2011, entitatea nu ajustează taxa dedusă inițial, care reprezintă 380.000 lei ($1.900.000 \text{ lei} \times \frac{4}{20}$).

Pentru perioada rămasă de 16 ani (2012–2027), taxa se ajustează fiind la nivelul sumei de 1.520.000 lei ($1.900.000 \text{ lei} \times \frac{16}{20}$) și se înscrie în Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2012.

Dacă ulterior partea alocată cazinoului de 40% din clădire se mărește sau se micșorează, entitatea Leader va efectua ajustări suplimentare în plus sau în minus, respectând aceleași criterii.

În continuare, ne vom referi la situațiile în care avem de-a face cu achiziții de bunuri de capital pentru care nu cunoaștem destinația, respectiv dacă le vom utiliza pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu putem determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere. În cazul acestor achiziții, taxa deductibilă se deduce pe bază de **pro-rata**.

Ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare, pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse, în funcție de pro-rata definitivă calculată la sfârșitul fiecărui an. Față de ajustările prezentate mai înainte, care se fac de câte ori apare un eveniment care conduce la ajustare, în acest caz **ajustarea se va realiza anual**, pe durata întregii perioade de ajustare, atât timp cât bunul de capital este alocat unei activități în cazul căreia nu se poate determina proporția în care este utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere și fără drept de deducere.

Exemplu:

În data de 14 mai 2008, entitatea Leader, persoană impozabilă cu regim mixt, a achiziționat un echipament de producție la costul de 500.000 lei, TVA 19%. Pentru anul 2008, pro-rata provizorie utilizată este de 70%.

Iată în continuare situația pro-rata definitivă aferentă celor 5 ani de utilizare:

	2008	2009	2010	2011	2012
Pro-rata	50%	30%	60%	40%	80%

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția utilajului (14 mai 2008):

500.000 lei	2131 „Echipamente tehnologice”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	595.000 lei
95.000 lei	4426 „TVA deductibilă”			

- ajustarea TVA în funcție de pro-rata provizorie (95.000 lei x 70%) (14 mai 2008):

28.500 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	28.500 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

- ajustarea TVA în funcție de pro-rata definitivă (95.000 lei x 50%) (decembrie 2008):

19.000 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	19.000 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

Pro-rata provizorie pentru anul 2008 este 70%, iar TVA dedusă este de 66.500 lei (95.000 lei x 70%). La sfârșitul anului 2008, entitatea Leader va efectua ajustarea taxei pe baza pro-rata definitivă, obținându-se suma de 47.500 lei (95.000 lei x 50%), care se compară cu taxa dedusă pe baza pro-rata provizorie (66.500 lei), iar diferența de 19.000 lei (66.500 lei – 47.500 lei) se înscrie în Decontul de TVA din luna decembrie 2008 ca taxă nedeductibilă.

Această ajustare a deducerii se referă la întreaga sumă dedusă inițial provizoriu și astfel acoperă și ajustarea aferentă primei cincimi pentru bunurile de capital.

Pentru anii următori, ajustarea TVA se realizează astfel:

- TVA deductibilă de la achiziție se împarte la 5 ani, rezultând suma de 19.000 lei ($\frac{95.000}{5}$);
- TVA efectiv dedusă în baza pro-rata definitivă pentru prima perioadă se împarte la rândul său la 5 ani, rezultând suma de 9.500 lei ($\frac{47.500}{5}$);
- rezultatul înmulțirii TVA deductibile de 19.000 lei cu pro-rata definitivă pentru fiecare dintre următorii 4 ani se va compara apoi cu 9.500 lei;
- diferența rezultată va constitui ajustarea deducerii în favoarea fie a statului, fie a entității.

Ajustările pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 se realizează astfel:

Elemente	2009	2010	2011	2012
Pro-rata definitivă	30%	60%	40%	80%
Deducere autorizată	19.000 lei x 30% = 5.700 lei	19.000 lei x 60% = 11.400 lei	19.000 lei x 40% = 7.600 lei	19.000 lei x 80% = 15.200 lei
TVA deja dedusă	9.500 lei	9.500 lei	9.500 lei	9.500 lei
Deducere suplimentară permisă		1.900 lei		5.700 lei
Ajustare în favoarea statului	3.800 lei		1.900 lei	

- ajustarea TVA în funcție de pro-rata definitivă (decembrie 2009):

3.800 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	3.800 lei
-----------	--	---	---------------------------	-----------

- ajustarea TVA în funcție de pro-rata definitivă (decembrie 2010):

(1.900 lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(1.900 lei)
-------------	--	---	---------------------------	-------------

- ajustarea TVA în funcție de pro-rata definitivă (decembrie 2011):

1.900 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	1.900 lei
-----------	--	---	---------------------------	-----------

- ajustarea TVA în funcție de pro-rata definitivă (decembrie 2012):

(5.700 lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(5.700 lei)
-------------	--	---	---------------------------	-------------

Reamintim faptul că cheltuielile generate de TVA ca urmare a aplicării prorataei, în situația în care TVA este aferentă unor bunuri achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile sunt deductibile integral.

Dacă aplicați sistemul „TVA la încasare” sau dacă nu aplicați sistemul dar achiziționați bunuri de capital de la entități care aplică sistemul „TVA la încasare”, veți ajusta taxa deductibilă la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea astfel:

- în situația în care ajustarea este în favoarea statului, se ajustează taxa efectiv dedusă aferentă sumei plătite, corespunzătoare perioadei rămase din perioada de ajustare;
- în situația în care ajustarea este în favoarea persoanei impozabile se ajustează taxa nededusă dar plătită furnizorului, corespunzătoare perioadei rămase din perioada de ajustare.

Dacă la data la care intervine un eveniment care generează ajustarea nu ați achitat integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce plătiți diferența de taxă, veți determina taxa care ar fi deductibilă sau nedeductibilă corespunzător utilizării bunului de capital pentru operațiuni cu ori fără drept de deducere în cadrul perioadei de ajustare și o veți evidenția în Decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care taxa a fost plătită.

Exemplu:

În data de 5 martie 2013, entitatea Leader a achiziționat o clădire cu birouri la costul de 400.000 lei, TVA 24%.

Bunul de capital va fi pus la dispoziția entității Leader la data achiziției (5 martie 2013), urmând ca plata să se facă în 4 tranșe egale de 100.000 lei, plus TVA 24%, astfel: prima tranșă la data punerii bunului la dispoziția persoanei impozabile B (5 martie 2013), a doua tranșă la 20 decembrie 2013, a treia tranșă la 14 iunie 2014 și ultima tranșă la 18 decembrie 2014. Plățile se efectuează cu respectarea prevederilor contractuale.

În perioada martie 2013 – august 2014, bunul de capital este utilizat în scopul operațiunilor taxabile, respectiv este închiriat în regim de taxare cu TVA prin opțiune.

Începând cu luna septembrie 2014, bunul de capital este alocat în integralitate pentru realizarea de operațiuni de închiriere în regim de scutire de TVA fără drept de deducere.

Prezentăm tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Perioada de ajustare începe de la 1 ianuarie a anului în care bunul de capital este pus la dispoziția entității Leader, respectiv 1 ianuarie 2013 și este de 20 de ani (1 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2032).

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția clădirii cu birouri (5 martie 2013):

400.000 lei	212	=	404	496.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	
96.000 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

- plata primei tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (5 martie 2013):

124.000 lei	404	=	5121	124.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

- deducerea TVA aferentă primei tranșe, în sumă de 24.000 lei ($124.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (5 martie 2013):

24.000 lei	4426	=	4428	24.000 lei
------------	------	---	------	------------

	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	
- plata celei de-a doua tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (20 decembrie 2013):				
124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei
- deducerea TVA aferentă celei de-a doua tranșe, în sumă de 24.000 lei ($124.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (20 decembrie 2013):				
24.000 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	24.000 lei
- plata celei de-a treia tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (14 iunie 2014):				
124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei
- deducerea TVA aferentă celei de-a treia tranșe, în sumă de 24.000 lei ($124.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (14 iunie 2014):				
24.000 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	24.000 lei
Începând cu luna septembrie 2014, bunul de capital este închiriat în regim de scutire de TVA. Taxa dedusă conform plăților efectuate până la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea este de 72.000 lei ($24.000 \text{ lei} \times 3 \text{ tranșe}$), corespunzător celor 3 tranșe de plată efectuate. Ajustarea taxei deduse la data evenimentului care generează ajustarea este de 68.400 lei ($72.000 \text{ lei} \times \frac{19}{20}$) și este în favoarea statului. Diferența de 3.600 lei ($72.000 \text{ lei} - 68.400 \text{ lei}$) reprezintă taxa dedusă pentru anul 2013, în care bunul a fost utilizat pentru operațiuni taxabile.				
- ajustarea TVA în favoarea statului (septembrie 2014):				
68.400 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	68.400 lei
- plata ultimei tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (18 decembrie 2014):				
124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei

În decembrie 2014, se determină cuantumul TVA deductibile în funcție de modul de utilizare a bunului de capital în perioada de ajustare. Astfel TVA la nivelul sumei de 22.800 lei ($24.000 \text{ lei} \times \frac{19}{20}$) nu se poate deduce, deoarece corespunde celor 19 ani rămași din perioada de ajustare, iar bunul de capital este deja alocat operațiunilor scutite fără drept de deducere.

- deducerea TVA aferentă ultimei tranșe (18 decembrie 2014):

1.200 lei	4426	=	4428	24.000 lei
22.800 lei	„TVA deductibilă” 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA neexigibilă”	

Suma de 1.200 lei aferentă anului 2013 se va deduce în luna decembrie 2014 și se înscrie în Decont la rândurile corespunzătoare de taxă dedusă.

Dacă presupunem că începând cu luna iunie 2018 bunul de capital începe să fie utilizat în integralitate pentru operațiuni taxabile, entitatea va ajusta TVA în favoarea sa.

Suma astfel dedusă este de 72.000 lei ($96.000 \text{ lei} \times \frac{15}{20}$).

- ajustarea TVA în favoarea entității (iunie 2018):

(72.000 lei)	635	=	4426	(72.000 lei)
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

În exemplul precedent, am presupus că bunul imobil este alocat ulterior achiziției operațiunilor fără drept de deducere integral. Pot fi situații, în care această trecere să nu fie făcută pentru întreg imobilul, ci doar pentru o parte a acestuia. Astfel, trebuie să ținem cont de ponderea în care activul este alocat acestor categorii de operațiuni.

Exemplu:

În data de 5 martie 2013, entitatea Leader a achiziționat o clădire cu birouri la costul de 400.000 lei, TVA 24%.

Bunul de capital va fi pus la dispoziția entității Leader la data achiziției (5 martie 2013), urmând ca plata să se facă în 4 tranșe egale de 100.000 lei, plus TVA 24%, astfel: prima tranșă la data punerii bunului la dispoziția persoanei impozabile B (5 martie 2013), a doua tranșă la 20 decembrie 2013, a treia tranșă la 14 iunie 2014 și ultima tranșă la 18 decembrie 2014. Plățile se efectuează cu respectarea prevederilor contractuale.

În perioada martie 2013 – august 2014, bunul de capital este utilizat în scopul operațiunilor taxabile, respectiv este închiriat în regim de taxare cu TVA prin opțiune.

Începând cu luna septembrie 2014, bunul de capital este alocat parțial (30%) pentru realizarea de operațiuni de închiriere în regim de scutire de TVA fără drept de deducere.

Prezentări tratamentului TVA în cazul entității Leader.

Perioada de ajustare începe de la 1 ianuarie a anului în care bunul de capital este pus la dispoziția entității Leader, respectiv 1 ianuarie 2013 și este de 20 de ani (1 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2032).

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- achiziția clădirii cu birouri (5 martie 2013):

400.000 lei	212 „Construcții” 4428	=	404 „Furnizori de imobilizări”	496.000 lei
96.000 lei	„TVA neexigibilă”			

- plata primei tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (5 martie 2013):

124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------------	-------------

- deducerea TVA aferentă primei tranșe, în sumă de 24.000 lei ($124.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (5 martie 2013):

24.000 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	24.000 lei
------------	---------------------------	---	---------------------------	------------

- plata celei de-a doua tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (20 decembrie 2013):

124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------------	-------------

- deducerea TVA aferentă celei de-a doua tranșe, în sumă de 24.000 lei ($124.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (20 decembrie 2013):

24.000 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	24.000 lei
------------	---------------------------	---	---------------------------	------------

- plata celei de-a treia tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (14 iunie 2014):

124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------------	-------------

- deducerea TVA aferentă celei de-a treia tranșe, în sumă de 24.000 lei ($124.000 \text{ lei} \times \frac{24}{124}$) (14 iunie 2014):

24.000 lei	4426	=	4428	24.000 lei
------------	------	---	------	------------

	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	
--	-------------------	--	-------------------	--

Începând cu luna septembrie 2014, bunul de capital este închiriat parțial (30%) în regim de scutire de TVA. Taxa dedusă conform plăților efectuate până la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea este de 72.000 lei (24.000 lei x 3 tranșe), corespunzător celor 3 tranșe de plată efectuate. Ajustarea taxei deduse la data evenimentului care generează ajustarea este de 20.520 lei ($72.000 \text{ lei} \times \frac{19}{20} \times 30\%$) și este în favoarea statului. Diferența de 51.480 lei (72.000 lei – 20.520 lei) reprezintă taxa dedusă pentru anul 2013, în care bunul a fost utilizat pentru operațiuni taxabile.

- ajustarea TVA în favoarea statului (septembrie 2014):

20.520 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	20.520 lei
------------	--	---	---------------------------	------------

- plata ultimei tranșe din datorie, în sumă de 124.000 lei (18 decembrie 2014):

124.000 lei	404 „Furnizori de imobilizări”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	124.000 lei
-------------	--------------------------------------	---	-----------------------------------	-------------

În decembrie 2014, se determină cuantumul TVA deductibile în funcție de modul de utilizare a bunului de capital în perioada de ajustare. Astfel TVA la nivelul sumei de 6.840 lei ($24.000 \text{ lei} \times \frac{19}{20} \times 30\%$) nu se poate deduce, deoarece corespunde celor 19 ani rămași din perioada de ajustare, iar bunul de capital este deja alocat operațiunilor scutite fără drept de deducere în proporție de 30%.

- deducerea TVA aferentă ultimei tranșe (18 decembrie 2014):

17.160 lei	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	24.000 lei
6.840 lei	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			

Suma de 17.160 lei aferentă anului 2013 se va deduce în luna decembrie 2014 și se înscrie în Decont la rândurile corespunzătoare de taxă dedusă.

Dacă presupunem că începând cu luna iunie 2018 bunul de capital începe să fie utilizat în integralitate pentru operațiuni taxabile, entitatea va ajusta TVA în favoarea sa. TVA dedusă până în acest moment este de 68.640 lei (96.000 lei – 20.520 lei – 6.840 lei). TVA pe care societatea nu a avut dreptul să îl deducă este de 6.840 lei, iar TVA dedusă inițial și ajustată în favoarea statului este de 20.520 lei.

Astfel, TVA de ajustat în favoarea entității este de 21.600 lei ($96.000 \text{ lei} \times \frac{15}{20} \times 30\%$).

- ajustarea TVA în favoarea entității (iunie 2018):

(21.600 lei)	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4426 „TVA deductibilă”	(21.600 lei)
--------------	--	---	---------------------------	--------------

Nu omiteți faptul că **aveți obligația de a ține un Registru al bunurilor de capital** care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Trebuie să păstrați această situație pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii, împreună cu orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital. Din conținutul registrului, trebuie să reiasă:

- data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;
- valoarea (baza de impozitare) bunului de capital;
- taxa deductibilă aferentă bunului de capital;
- taxa dedusă; și
- ajustările efectuate taxei.

J. Implicațiile anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA asupra entităților care aplică sistemul „TVA la încasare”

Începând cu 1 ianuarie 2012, organele fiscale au dreptul să anuleze din oficiu înregistrarea în scopuri TVA a unei entități dacă:

- aceasta este declarată inactivă;
- entitatea a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în Registrul Comerțului (și-a suspendat activitatea);
- asociații/administratorii entității sau entitatea însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau fapte care atrag răspunderea solidară cu debitorul declarat insolubil sau insolvent, stabilite prin decizie a organului fiscal competent rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac sau prin hotărâre judecătorească;
- entitatea **nu** a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun Decont de TVA, dar nu este în inactivitate/inactivitate temporară (această prevedere se aplică numai în cazul entităților pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul);
- în Deconturile de TVA 300 depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul entităților care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul entităților care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, **nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, realizate în cursul acestor perioade de raportare;
- entitatea nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Prin OG 24/2012, publicată în MOF nr. 384 din 07 iunie 2012, au fost aduse lămuriri suplimentare și anume:

- în cazul entităților care au ca perioadă fiscală **luna** calendaristică și care **nu au depus niciun Decont** de TVA 300 pentru 6 luni consecutive, dar nu sunt în situația

- de a fi declarate inactive sau nu au intrat în inactivitate temporară, înscrisă în Registrul comerțului, organele fiscale competente **anulează** înregistrarea entităților în scopuri de TVA din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă (1 august sau 1 februarie);
- începând cu decontul aferent trimestrului al III-lea al anului 2012, în cazul unei entități care are perioada fiscală **trimestrul** calendaristic și care **nu a depus niciun Decont** de TVA 300 pentru două trimestre calendaristice consecutive, dar nu este în situația de a fi declarată inactivă și nu a intrat în inactivitate temporară, organele fiscale competente **anulează** înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere pentru cel de-al doilea decont de taxă (1 august sau 1 februarie);
 - începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, **anularea** înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile care are perioada fiscală **luna** calendaristică, dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive **nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, realizate în cursul acestor perioade de raportare, se face de organul fiscal competent din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă (1 august sau 1 februarie);
 - începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală **trimestrul** calendaristic, organele fiscale competente **anulează** înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru două trimestre calendaristice consecutive, **nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă (1 august sau 1 februarie).

Ulterior anulării înregistrării în scopuri de TVA, organele fiscale competente înregistrează entitățile în scopuri de TVA astfel:

- din oficiu, de la data la care entitatea nu se mai află în Registrul contribuabililor declarați inactivi sau și-a reluat activitatea;
- la solicitarea entităților, în situația celor care aveau înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau fapte care atrag răspunderea solidară cu debitorul declarat insolubil sau insolvent, dacă a încetat situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

Atunci când o entitate **nu** a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun Decont de TVA, organele fiscale o înregistrează în scopuri de TVA pe baza **Formularului 099** (Cerere de înregistrare în scopuri de TVA), însoțită de următoarele informații/documente:

- Deconturile de TVA 300 nedepuse la termen;
- o cerere motivată din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege Deconturile de TVA.

Dacă o entitate este la prima abatere de acest tip, atunci ea va fi înregistrată în scopuri de TVA numai **după o perioadă de 3 luni** de la anularea înregistrării. În cazul în care abaterea se repetă după reînregistrarea persoanei impozabile, organele fiscale vor anula codul de înregistrare în scopuri de TVA și **nu vor mai aproba** eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

Atunci când în Deconturile de TVA 300 depuse pentru un semestru calendaristic (lunar sau trimestrial), o entitate **nu a evidențiat achiziții de bunuri/servicii și nici livrări**

de bunuri/prestări de servicii, organele fiscale o înregistrează în scopuri de TVA pe baza Formularului 099, însoțită de o **declarație** pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice cel mai târziu în cursul lunii următoare celei în care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Și în acest caz data înregistrării în scopuri de TVA este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

În situația în care entitatea nu depune o cerere de înregistrare în scopuri de TVA în **maximum 180 de zile** de la data anulării, organele fiscale **nu vor mai aproba** eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

ATENȚIE!!! Trebuie reținut că persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA **nu** vor putea să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar vor avea **obligatia** de a plăti TVA colectată în cazul în care continuă să desfășoare operațiuni impozabile în acea perioadă. În acest sens, a fost introdusă **Declarația 311** privind TVA datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat.

Pe site-ul ANAF puteți consulta Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA. Codul fiscal precizează că „înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării”.

Așa cum am prezentat mai sus, dacă unei entități i se anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA și ulterior aceasta îndeplinește condițiile cerute, va fi iarăși înregistrată în scopuri de TVA de către organele fiscale. Atunci când vrem să analizăm implicațiile asupra aplicării sistemului „TVA la încasare”, trebuie să vedem în ce situație ne aflăm din următoarele:

- anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA pot avea loc în același an;
- anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA pot avea loc în ani diferiți;
- anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea înainte de 1 octombrie 2012; și
- anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea între 1 octombrie 2012 și 31 decembrie 2012.

1. Anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA au loc în același an

Atunci când organele fiscale au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, acestea au radiat entitatea și din Registrul persoanelor care aplică sistemul “TVA la încasare”. Dacă înregistrarea în scopuri de TVA are loc în același an în care a avut loc și anularea, organele fiscale vor înregistra din oficiu entitatea în Registrul persoanelor care aplică sistemul “TVA la încasare”, condiția fiind ca la data înregistrării în scopuri de TVA cifra de afaceri realizată în anul respective să nu depășească plafonul de 2.250.000 lei.

Nu uitați regula generală. În calculul acestui plafon nu țineți cont de livrările/prestările efectuate în perioada din anul respectiv în care entitatea nu a avut un cod valabil de TVA.

2. Anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA au loc în ani diferiți

Atunci când înregistrarea în scopuri de TVA are loc în alt an decât cel în care entității i s-a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, organele fiscale vor înregistra din oficiu entitatea în Registrul persoanelor care aplică sistemul “TVA la încasare”, condiția fiind ca, la data înregistrării, cifra de afaceri din anul precedent să nu depășească plafonul de 2.250.000 lei.

Și în acest caz, la determinarea plafonului nu veți ține cont de livrările/prestările efectuate în perioada în care entitatea nu a avut un cod valabil de TVA.

3. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea înainte de 1 octombrie 2012

În acest caz, entitățile aveau obligația ca până la data de 25 octombrie 2012 să depună la organele fiscale Notificarea 097 privind aplicarea sistemului „TVA la încasare”, dacă cifra de afaceri din perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 a fost inferioară plafonului de 2.250.000 lei.

Atunci când determinați plafonul pentru perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012, nu luați în calcul livrările/prestările efectuate în perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA.

Dacă până la data de 1 ianuarie 2013 entitățile își păstrează înregistrarea în scopuri de TVA, vor aplica regulile specifice sistemului „TVA la încasare” începând cu 1 ianuarie 2013 și nu mai au obligația ca la începutul anului 2013 să depună o altă Notificare 097 care să cuprindă cifra de afaceri aferentă exercițiului financiar 2012. Astfel, aceste entități nu vor lua în considerare operațiunile realizate după data de 1 octombrie 2012 pentru determinarea plafonului.

4. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea între 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012

În această situație, entitățile au obligația să depună Notificarea 097 la organele fiscale, până pe data de 25 ianuarie 2013, dacă obțin de la înregistrarea în scopuri de TVA și până la 31 decembrie 2012 o cifră de afaceri inferioară plafonului de 2.250.000 lei.

Atunci când determinați plafonul aferent anului 2012, nu luați în calcul livrările/prestările efectuate în perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA

Aceste entități vor aplica sistemul „TVA la încasare” începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul 2013. Astfel:

- cei care au ca perioadă fiscală **trimestrul**, vor aplica aceste reguli începând cu 1 aprilie 2013;
- cei care au ca perioadă fiscală **luna**, vor aplica aceste reguli începând cu 1 februarie 2013.



Echipa S&R Accounting Leader SRL vă stă la dispoziție cu o gamă întreagă de servicii financiare:

- **consultanță financiară și fiscală**
- **optimizare fiscală a afacerii**
- **retratate la IFRS**
- **audit statutar**
- **servicii de contabilitate și salarizare.**