



Programul Operațional Capital Uman 2014 - 2020

Axa prioritară 3: Locuri de muncă pentru toți

Obiectivul tematic 3.7: Creșterea ocupării prin susținerea întreprinderilor cu profil non-agricol din zona urbană

Titlu proiect: “**PROMotorii Firmei Tale (PROFIT) – pentru regiunea Centru**” - POCU/82/3.7/104254

## **Activitatea 6. Susținerea antreprenoriatului în regiunea de implementare a proiectului**

### **6.3. Studiu de analiză în domeniul antreprenoriatului, bune practici și măsuri de susținere**

#### ***Bune practici în antreprenoriat***

## **Contabilitatea și fiscalitatea operațiilor privind taxa pe valoarea adăugată - TVA**

**Autor:**

**HURLOIU LACRAMIOARA RODICA**

***Expert bune practici în antreprenoriat***

**IUNIE 2020**





## Contabilitatea și fiscalitatea operațiilor privind taxa pe valoarea adăugată - TVA

**Taxa pe valoarea adăugată - TVA** reprezintă un *impozit indirect* întemeiat pe criteriul deductibilității, care se stabilește asupra operațiilor privind transferul proprietății bunurilor, precum și asupra celor privind prestările de servicii. i

Ca mărime, TVA este echivalentă cu diferența dintre vânzările și cumpărările în cadrul aceluiași stadiu al circuitului economic. De aceea se aplică asupra tranzacțiilor fiecărui stadiu al circuitului economic și reprezintă un venit al bugetului de stat. În cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun de către două sau mai multe persoane, prin intermediul mai multor tranzacții, fiecare operație se consideră o livrare separată, fiind impozitate distinct, chiar dacă bunul respectiv este transferat direct asupra beneficiului final.

Conform reglementărilor în vigoare se cuprind în sfera de aplicare a TVA **operațiunile impozabile** care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- să fie efectuate de persoane impozabile; ➤ să rezulte din activități economice reglementate prin lege.

Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile importul de bunuri și servicii efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România precum și achizițiile intracomunitară de bunuri și servicii în anumite condiții stabilite de lege.

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

- a) *operațiuni taxabile*, pentru care se aplică cotele de 19%, 9% sau 5%;
- b) *operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate de către furnizorii și/sau prestatorii pentru bunurile și/sau serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor respective.
- c) *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate de către furnizorii și/sau prestatorii pentru bunurile și/sau serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor respective.

Prin **persoană impozabilă** se înțelege orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități.

Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Sunt situații în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile

Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

**Livrarea de bunuri** reprezintă transferul dreptului de proprietate.

**Prestarea de servicii** reprezintă orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

Sunt asimilate cu livrările de bunuri și prestările de servicii, fiind impozitate TVA:





- vânzarea cu plata în rate sau închirierea unor bunuri pe bază de contract, cu clauza trecerii proprietății asupra bunurilor respective după plata ultimei rate sau la o anumită dată;

- preluarea de către agentul economic a unor bunuri sau servicii pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, în vederea folosirii sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit. Se exceptează bunurile și serviciile acordate în mod gratuit în limitele și destinațiile prevăzute de lege. Același regim se aplică și agenților economici din rețeaua comercială pentru bunurile preluate din depozitele proprii.

**Livrarea intracomunitară** reprezintă o livrare de bunuri, care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru al Comunității Europene (Uniunea Europeană) de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

*Livrările intracomunitare sunt scutite de taxă (TVA) cu drept de deducere*, adică nu se înregistrează TVA aferentă vânzărilor în alte state membre ale UE, dar în schimb are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate.

Operațiunea este scutită cu drept de deducere dacă:

- se face dovada transportului (prin contracte încheiate și documente de transport);
- clientul transmite furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA (dintr-un alt stat membru al UE, decât cel în care începe transportul).

**Achiziție intracomunitară** de bunuri reprezintă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

*Achiziția intracomunitară nu este scutită de TVA*, adică persoana impozabilă care realizează o achiziție intracomunitară este obligată să înregistreze atât TVA deductibilă cât și TVA colectată aferentă. Această operațiune se numește *taxare inversă* sau *autotaxare a TVA*.

**Exportul** este scutit de TVA cu drept de deducere, similar cu livrarea intracomunitară.

**Importul** este supus TVA. Taxa se plătește la vamă de către persoana care efectuează importul.

**Faptul generator** reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

**Exigibilitatea taxei** reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

**Exigibilitatea plății taxei** reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului. Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Faptul generator intervine *la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor*, cu unele excepții prevăzute în legislație.

Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;
- c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.





Prin excepție de la prevederile generale, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite *persoane care aplică sistemul TVA la încasare*.

**Baza de impozitare a TVA** este constituită, în principiu, din prețurile de achiziție, sau în lipsa acestora prețul de cost determinat la momentul livrării/prestării bunurilor și serviciilor ce formează obiectul impozitării. Totodată, sunt cuprinse în baza de impozitare: impozitele și taxele dacă prin lege nu se prevede altfel exclusiv TVA; cheltuielile accesorii (transport, ambalare, comision etc.). Nu se cuprind: rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri; penalizările; dobânzile; sumele achitate de furnizor în contul clientului și care apoi se decontează acestuia; ambalajele care circulă între furnizori, prin schimb, fără factură. Baza de impozitare se reduce corespunzător în cazul refuzurilor totale sau parțiale; reducerile de preț sunt acordate după livrarea bunurilor și serviciilor; cumpărătorul returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

### Cotele de taxă

(1) **Cota standard de 19 %** se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse;

(2) **Cota redusă de 9 %** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- a) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă;
- b) livrarea de produse ortopedice;
- c) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- d) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;
- f) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10;
- g) livrarea apei potabile și a apei pentru irigații în agricultură;
- h) livrarea de îngrășăminte și de pesticide utilizate în agricultură, semințe și alte produse agricole destinate însămânțării sau plantării, precum și prestările de servicii de tipul celor specifice utilizate în sectorul agricol, prevăzute prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale.

(3) **Cota redusă de 5%** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

- a) manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;
- b) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, evenimente sportive, cinematografe, altele decât cele scutite;
- c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:





1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;
2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;
3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv: (i) în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;  
(ii) în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;
4. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței. (4) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.  
(5) În cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care este emisă o factură sau este încasat un avans, înainte de data livrării/prestării, pentru care se aplică cota în vigoare la data la care a fost emisă factura ori la data la care a fost încasat avansul.  
(6) În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2), precum și în situația prevăzută la alin. (5).  
(7) Cota aplicabilă pentru importul de bunuri este cota aplicabilă pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun.  
(8) Cota aplicabilă pentru achiziții intracomunitare de bunuri este cota aplicată pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun și care este în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei.

Pentru bunurile comercializate prin comerțul cu amănuntul precum, unele prestări de servicii (transport, poștă, telegraf, telefon etc.) vânzarea de bunuri prin licitație și compensațiile pentru transferul de drepturi de proprietate din patrimoniul persoanelor impozabile în domeniul public prețurile sau tarifele practicate cuprind și TVA. În aceste condiții, TVA se determină prin aplicarea unei cotei standard sau a cotei reduse recalculată ( $15,9663\% = 19/119 \times 100$  respectiv  $8,2568 = 9/109 \times 100$ ) asupra sumei obținute din vânzarea bunurilor și prestarea serviciilor respective.

Reglementările fiscale prevăd o serie de **operațiuni scutite** de TVA atât în interiorul țării cât și pentru importuri de bunuri și pentru achiziții intracomunitare, exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar, scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri, și scutiri pentru intermediari.





Prezentăm cu titlu de exemplu câteva dintre *operațiuni de interes general scutite de taxă în interiorul țării*:

- spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea;
  - prestările de servicii stomatologice și protezele dentare;
  - prestările de îngrijire și supraveghere efectuate de personal medical și paramedical;
  - transportul bolnavilor și al persoanelor accidentate;
  - livrările de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;
  - activitatea de învățământ, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități;
  - livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de cămine și cantine;
  - meditațiile acordate în particular de cadrele didactice;
  - prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială;
  - prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de protecția copiilor și a tinerilor;
  - prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial;
  - prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice;
  - prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea;
  - activitățile specifice posturilor publice de radio și televiziune, altele decât activitățile de natură comercială;
  - serviciile publice poștale, precum și livrarea de bunuri aferentă acestora;
- Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

- prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară: acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor; negocierea garanțiilor de credit ori a altor garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și administrarea garanțiilor de credit; tranzacții, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor; tranzacții, inclusiv negocierea, privind valuta, bancnotele și monedele utilizate ca mijloc legal de plată, cu excepția obiectelor de colecție, și anume monede de aur, argint sau din alt metal ori bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau monede de interes numismatic; tranzacții, inclusiv negocierea, dar exceptând administrarea sau păstrarea în siguranță, cu acțiuni, părți sociale în societăți comerciale sau asociații, obligațiuni garantate și alte instrumente financiare, cu excepția documentelor care stabilesc drepturi asupra bunurilor; administrarea de fonduri speciale de investiții;
- operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare;
- pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate;
- livrarea la valoarea nominală de timbre poștale utilizabile pentru serviciile poștale, de timbre fiscale și alte timbre similare;
- arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superfiția, cu plată, pe o anumită perioadă, cu unele excepții;





- livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile;
- livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere sau al limitării totale a dreptului de deducere.

**Dreptul de deducere** ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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 la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

Prin excepție se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

**Persoană impozabilă cu regim mixt** este persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită.

**Persoană parțial impozabilă** este persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă.

Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar *taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata*. **Pro-rata TVA** se determină anual ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărator; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

Se poate utiliza în condițiile legii *pro-rata definitivă*, *pro-rata provizorie* sau *pro-rata specială*.

*Pro-rata definitivă* se determină anual, procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare.

*Pro-rata aplicabilă provizoriu* pentru un an este *pro-rata definitivă*, determinată pentru anul precedent, sau *pro-rata estimată* pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent.

*Taxa de dedus* într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu *pro-rata provizorie*, determinată pentru anul respectiv.

*Taxa de dedus* pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, cu *pro-rata definitivă*, determinată pentru anul respectiv.





**Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată**, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile legale, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 88.500 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 300.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, *denumită în continuare regim special de scutire* (art. 310, alin. (1) C.F.)

Cifra de afaceri care servește drept referință este constituită din valoarea totală, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiuni scutite cu sau fără drept de deducere, exclusiv taxa.

Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea *regimului normal de taxă*.

O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare.

Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, este mai mare sau egală cu plafonul de scutire trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului.

Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs.

Dacă, ulterior scoaterii din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, persoana impozabilă realizează în cursul unui an calendaristic o cifră de afaceri, mai mare sau egală cu plafonul de scutire, are obligația să se înregistreze în scopuri de taxă.

**Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent** dacă are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau 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.

**Perioada fiscală** este *luna calendaristică*. Prin excepție, perioada fiscală este *trimestrul calendaristic* pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România, dar care dau drept de deducere, care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, **un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare** celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate va cuprinde *suma taxei deductibile* pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, *suma taxei colectate* a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.







**Taxa pe valoarea adugată de plată trebuie** achitată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute de lege.

Documentele justificative și de evidență privind TVA sunt: *dispoziția de livrare, avizul de însoțire a mărfii, factura, factura fiscală, chitanța fiscală, jurnalul pentru cumpărări, jurnalul pentru vânzări și borderoul de vânzare (încasare).*

**Dispoziția de livrare** servește ca document pentru eliberarea de bunuri materiale din depozit și pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau a facturii, după caz.

**Avizul de însoțire a mărfii** servește în mod similar cu dispoziția de livrare la care se adaugă funcția de document de însoțire pe timpul transportului.

**Factura fiscală** reprezintă documentul pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. Totodată este folosit ca document de însoțire pe timpul transportului, document de încărcare în gestiunea patrimoniului și document de înregistrare în contabilitatea furnizorului și cumpărătorului.

**Chitanța fiscală** servește ca document de deducere a TVA în cazul cumpărărilor de bunuri și servicii pentru nevoile unității când plata acestora se face în numerar, ca document, în cazul în care unii agenți economici sunt scutiți de obligația emiterii unei facturi potrivit legii (de exemplu, transportul cu taximetre) și ca document de înregistrare în contabilitate.

**Borderoul de vânzare (încasare)** servește ca document de centralizare zilnică a vânzărilor (încasărilor) realizate de unitate, la înregistrarea vânzărilor (încasărilor) în „Jurnalul de vânzare”, la stabilirea TVA - colectată.

Se completează pe baza monetarelor sau a documentelor de contabilizare a vânzărilor pe unități (borderouri, bonuri de vânzare etc.)

**Jurnalul pentru cumpărări** servește ca registru-jurnal auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii și ca document de stabilire a TVA - deductibilă lunară.

**Jurnalul pentru vânzări** este utilizat ca registru-jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii și ca document de stabilire lunară a TVA - colectată.

În plan contabil, în consonanță cu criteriul deductibilității, TVA se delimitează și evidențiază ca o creanță asupra bugetului de stat la intrare și ca o datorie, în raport cu bugetul, la ieșire. În consecință, pentru calcularea și decontarea TVA se disting trei categorii de operații, respectiv **calcularea și evidențierea TVA - deductibilă**, în amonte, la primirea bunurilor și serviciilor, **calcularea și evidențierea TVA - colectată**, în aval, la vânzarea bunurilor și serviciilor și **stabilirea și regularizarea TVA de plată sau de recuperat** de la buget.

#### **Câteva elemente de sinteză privind contabilitatea și fiscalitatea TVA:**

- au dreptul la deducerea TVA numai persoanele impozabile, înregistrate la organele fiscale ca plătitoare de TVA;
- bunurile și serviciile pentru care se poate deduce TVA trebuie să fie folosite în scopul unor operații taxabile;
- trebuie să existe o factură fiscală care să justifice TVA deductibilă;
- se poate deduce TVA pentru bunurile achiziționate aferente exporturilor, chiar dacă exportul nu este supus taxării, fiind o operațiune scutită cu drept de deducere;
- TVA de dedus se calculează prin aplicarea pro-ratei TVA la TVA deductibilă deoarece unele bunuri pot fi folosite simultan la operațiuni cu și fără drept de deducere; (dacă bunurile sunt realizate pentru operațiuni din sfera TVA, se poate deduce integral TVA deductibilă; dacă bunurile sunt realizate pentru operațiuni din afara sferei TVA, taxa nu se poate deduce; iar dacă bunurile sunt realizate pentru operațiuni mixte – atât taxabile cât și netaxabile, se va utiliza pro-rata TVA);
- **TVA de plată = TVA colectată - TVA de dedus**, calculată pe baza **Decontului de TVA** (formularul 300);





- **TVA de dedus = TVA deductibilă x pro-rata TVA;**
- diferența dintre TVA deductibilă și TVA de dedus care apare în cazul în care pro-rata TVA este mai mică de 100% se înregistrează pe seama cheltuielilor cu impozite și taxe.

În mod corespunzător se delimitează următoarele tipuri de operații:

a) **Operații privind TVA - deductibilă. TVA - deductibilă** se calculează și înregistrează ca o creanță asupra bugetului statului în cadrul următoarelor operații privind intrările:

a1) TVA - deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor pentru activitatea de exploatare:

$$4426 = 401 \text{ și după caz,}$$

**3XX sau 6XX**

a2) TVA - deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări:

$$4426 = 404$$

**2XX**

a3) TVA - deductibilă aferentă imobilizărilor corporale realizate în regie proprie: **4426** = **4427**

a4) TVA - deductibilă compensată TVA - colectată:

$$4427 = 4426$$

a5) diferența corespunzătoare TVA - deductibilă ce depășește valoarea TVA - colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului:

$$4424 = 4426$$

a6) prorata TVA - deductibilă devenită nedeductibilă:

$$635 = 4426$$

b) **Operații privind TVA - colectată. TVA - colectată** se calculează și înregistrează ca o datorie față de bugetul statului în cadrul următoarelor operații privind ieșirile:

b1) TVA - colectată înscrisă în facturile emise către clienți sau alte documente legale reprezentând vânzările de mărfuri și bunuri, prestările de servicii și executările de lucrări:

$$41X = 4427$$

$$461 = 7XX$$

$$51X$$

$$53X$$

b2) TVA - colectată aferentă lipsurilor imputate:

$$4282 = 4427$$

$$461 = 758$$

b3) TVA - neexigibilă devenită exigibilă:

$$4428 = 4427$$

b4) TVA - colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură:

$$635 = 4427$$

b5) TVA - de plată datorată bugetului statului,

$$4427 = 4423$$

b6) TVA - colectată aferentă clienților insolvabili scoși din activ:

$$4427 = 4118$$

c) **Operații privind TVA - neexigibilă.** Aceasta intervine în cazul operațiilor de cumpărare – vânzare pentru care nu s-au întocmit documentele de facturare până la închiderea





exercițiului, pentru livrări de bunuri, lucrări și servicii cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la unitățile comerciale ce țin evidența la acest preț.

c1) TVA - neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii și executărilor de lucrări cu plata în rate:

$$4111 = 4428$$

$$70X$$

c2) TVA - neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii executărilor de lucrări pentru care nu s-au întocmit facturi:

$$418 = 4428$$

c3) TVA - neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri din unitatea cu amănuntul:

$$371 = 4428$$

c4) TVA - neexigibilă aferentă facturilor nesosite:

$$4428 = 408$$

c5) TVA - neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri din unitățile comerciale cu amănuntul:

$$4428 = 371$$

c6) TVA - neexigibilă aferentă vânzărilor cu plata în rate devenită exigibilă în cursul exercițiului financiar:

$$4428 = 4427$$

c7) TVA - neexigibilă devenită deductibilă aferentă cumpărărilor cu plata în rate, precum și cea aferentă facturilor sosite:

$$4426 = 4428$$

c8) TVA - neexigibilă devenită exigibilă aferentă facturilor întocmite:

$$4428 = 4427$$

d) **Operații privind regularizarea lunară a TVA.** Cu ocazia exigibilității lunare pe baza decontului privind operațiile realizate și TVA aferentă se stabilește TVA de plată sau de recuperat. În acest scop se procedează la compensarea soldurilor conturilor **4426 „TVA - deductibilă”** și **4427 „TVA - colectată”**. În acest scop se calculează **TVA de dedus** potrivit relației:

$$TVA \text{ de dedus pe perioada de referință} = TVA \text{ aferentă intrărilor de bunuri și servicii pe perioada de referință} \times \text{Pro-rata TVA}$$

(Soldul debitor al contului 4426 TVA deductibilă (înscrisă în Decontul TVA) pe perioada de referință) unde:

$$\text{Pro-rata TVA} = \frac{\text{Veniturile din operațiile supuse TVA}}{\text{Total venituri}}$$

Dacă TVA de dedus este mai mică decât TVA - deductibilă, diferența se înregistrează prin formula:

$$635 = 4426$$

În continuare se compensează TVA de dedus cu TVA - colectată la nivelul soldului cel mai mic înregistrarea fiind:

$$4427 = 4426$$

Cu respectarea următoarelor condiții: d1) dacă TVA de dedus este mai mare decât TVA - colectată, contul **4426 „TVA - deductibilă” are sold debitor:**

$$4424 = 4426$$

Diferența se compensează cu TVA datorată bugetului de stat din lunile următoare sau se încasează pe baza cererii de rambursare, înregistrarea fiind:





$$4423 = 4424 \text{ (dacă se compensează)}$$

$$512 \text{ (dacă se rambursează)}$$

În situația în care din deconturile întocmite pe o perioadă de 3 luni consecutiv sumele datorate bugetului de stat nu acoperă integral taxa deductibilă, diferența se rambursează de organul fiscal competent în termen de 30 de zile de la data depunerii decontului aferent lunii a treia și a cererii de rambursare. d2) dacă TVA – colectată este mai mare decât TVA de dedus, contul **4427 „TVA - colectată” are sold creditor:**

$$4427 = 4423$$

Dacă nu este cazul compensării cu TVA - de recuperat din luna precedentă, diferența se achită până la data de 25 a lunii următoare:

$$4423 = 512$$

Pentru a concretiza operațiile de mai sus, în continuare se prezintă un exemplu privind cumpărările – vânzările de mărfuri:

**Exemplu.** Valoarea mărfurilor cumpărate de la furnizori este de 10.000 lei, iar cea a mărfurilor vândute este de 12.000 lei, **TVA 19%**.

a) înregistrarea TVA aferentă mărfurilor intrate,

$$\begin{array}{rcll} 10.000 \text{ lei} & 371 & = & 401 \quad 11.900 \text{ lei} \\ 1.900 \text{ lei} & 4426 & & \end{array}$$

b) înregistrarea TVA aferentă mărfurilor vândute,

$$\begin{array}{rcll} 14.280 \text{ lei} & 4111 & = & 707 \quad 12.000 \text{ lei} \\ & & & 4427 \quad 2.280 \text{ lei} \end{array}$$

c) regularizarea TVA cu ocazia exigibilității,

$$\begin{array}{rcll} 2.280 \text{ lei} & 4427 & = & 4426 \quad 1.900 \text{ lei} \\ & & & 4423 \quad 380 \text{ lei} \\ 380 \text{ lei} & 4423 & = & 5121 \quad 380 \text{ lei} \end{array}$$

Dacă situația era inversă,

**4426 „TVA - deductibilă”** 2.280 lei și **4427 „TVA - colectată”** 1.900 lei, înregistrarea de regularizare era:

$$\begin{array}{rcll} 1.900 \text{ lei} & 4427 & = & 4426 \quad 2.280 \text{ lei} \\ 380 \text{ lei} & 4424 & & \end{array}$$

și dacă se rambursează la cerere,

$$380 \text{ lei} \quad 5121 = 4424 \quad 380 \text{ lei} \text{ Dacă se compensează în}$$

lunile următoare prin TVA - de plată:

$$380 \text{ lei} \quad 4423 = 4424 \quad 380 \text{ lei}$$





## Câteva aspecte contabile și fiscale privind sistemul TVA la încasare

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, au aplicat obligatoriu sistemul **TVA la încasare**. Începând cu 1 ianuarie 2014 sistemul **TVA la încasare** a devenit opțional pentru persoanele impozabile eligibile. În aceste condiții **TVA nu se colectează la emiterea facturii ci la încasarea ei și nu se deduce la primirea facturii, ci la plata ei**.

Conform Legii nr. 227/2015 privind Codului fiscal, art. 282 **exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator**. Prin excepție, **exigibilitatea taxei intervine:**

- a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*
- b) *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;*
- c) *la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.*

Totodată, prin excepție de la prevederile amintite se poate aplic **sistemul TVA la încasare**, respectiv **exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare**. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului **TVA la încasare**:

- a) *persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care au sediul activității economice în România, a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent **nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei**. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei, și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, realizate în cursul unui an calendaristic;*
- b) *persoanele impozabile, care au sediul activității economice în România, care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA.*





*Nu sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:*

- a) *persoanele impozabile care fac parte dintr-un grup fiscal unic;*
- b) *persoanele impozabile care nu sunt stabilite în România;*
- c) *persoanele impozabile care în anul precedent au depășit plafonul de 2.250.000 lei;*
- d) *persoanele impozabile care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului și care au depășit plafonul de 2.250.000 lei în anul precedent sau în anul calendaristic în curs, calculat în funcție de operațiunile realizate în perioada în care respectiva persoană a avut un cod valabil de TVA. Persoana impozabilă care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare este obligată să aplice sistemul respectiv cel puțin până la sfârșitul anului calendaristic în care a optat pentru aplicarea sistemului, cu excepția situației în care în cursul aceluiași an cifra de afaceri depășește plafonul de 2.250.000 lei, caz în care sistemul se aplică până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit. Dacă în primul an de aplicare a sistemului TVA la încasare persoana impozabilă nu depășește plafonul de 2.250.000 lei, poate aplica sistemul TVA la încasare până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul de 2.250.000 lei, calculat pentru fiecare an calendaristic în parte, a fost depășit pe parcursul unui an calendaristic. Orice persoană impozabilă care a optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare și care nu depășește în cursul unui an plafonul de 2.250.000 lei poate renunța la aplicarea sistemului respectiv oricând în cursul anului.*

Conform art. 297 alin. (2) - (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codului fiscal, **dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa 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 conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 282 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă.*

Contribuabilii eligibili care au optat să aplice sistemul TVA la încasare **vor colecta TVA la încasarea facturilor**, (art. 282 alin. (3)) și concomitent vor include în facturile emise mențiunea „**TVA la încasare**” (art. 319 alin. (20) lit. p). Acești contribuabili vor deduce TVA pentru toate achizițiile efectuate atunci când vor plăti furnizorii – art. 297 alin. (3) (indiferent dacă furnizorii sunt sau nu în sistemul TVA la încasare).

Beneficiarii (indiferent dacă sunt sau nu în sistemul TVA la încasare) vor deduce TVA pentru achizițiile efectuate de la contribuabilii care aplică TVA la încasare numai la momentul achitării acestor facturi (art. 297 alin. (2)).





## **Obligativitatea declarării Taxei pe Valoarea Adăugată**

Declarația 392A: aceasta se declară de către acele persoane impozabile ce sunt înregistrate ca fiind plătitoare de TVA, pentru toate achizițiile și prestările de servicii realizate în anul precedent depunerii declarației asupra tuturor achizițiilor și prestărilor realizate până la data de 31 decembrie. Această declarație se depune până la data de 25 februarie a anului următor.

Declarația 392B: această declarație se depune de către persoanele neplătitoare de TVA pentru toate achizițiile și prestările de servicii realizate într-un an, având termen de depunere 25 februarie a anului următor operațiunilor realizate. Declarația 390VIES: această declarație se depune de acele persoane înregistrate ca fiind plătitoare de TVA ce realizează achiziții intracomunitare în țările Uniunii Europene sau pentru acele operațiuni triunghiulare care implică mai mulți agenți economici și o taxare inversă.

Formularul 394: se comportă ca o declarație informativă pe care persoanele înregistrate în scopuri de TVA trebuie să o depună cu privire la operațiunile impozabile realizate pe teritoriul național.

Declarația 301: se mai numește și decontul de TVA și este obligatorie pentru acele persoane neimpozabile și impozabile dar care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA pentru achizițiile intracomunitare. Aceasta trebuie să fie depusă până la data de 25 a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea operațiunii.

Declarația 300: se depune de către persoanele plătitoare de TVA, lunar sau trimestrial în funcție de vectorul fiscal în care este înregistrată până la data de 25 a lunii sau a trimestrului.

