

Ghid din 19/11/2012

Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 792 din 26/11/2012

Ghid privind aplicarea sistemului TVA la încasare

I. Aspecte reglementate prin legislația fiscală

Pentru a oferi o imagine comprehensivă necesară aplicării de către contribuabili a sistemului TVA la încasare, acest ghid reunește prevederile legale din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (normele metodologice), din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată cu modificări prin Legea nr. 208/2012 (Ordonanța Guvernului nr. 15/2012), precum și din ordine ale președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (A.N.A.F.).

1. Art. II din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012

"(1) În anul 2013, persoana impozabilă care are sediul activității economice în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cărei cifră de afaceri în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012 inclusiv, determinată în funcție de elementele prevăzute la art. 134² alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu depășește plafonul de 2.250.000 lei aplică sistemul TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 1 ianuarie 2013.

(2) În scopul aplicării prevederilor alin. (1), persoana impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 ianuarie 2013 are obligația să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 octombrie 2012 inclusiv, o notificare din care să rezulte că cifra de afaceri realizată în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012 inclusiv nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Dispozițiile art. 134² alin. (3) lit. b), alin. (4)-(8), alin. (10) și (11), precum și ale art. 156³ alin. (12) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se aplică în mod corespunzător și de către aceste persoane impozabile. În situația în care persoana impozabilă nu depune notificarea prevăzută la prima teză, aceasta va fi înregistrată din oficiu de organele fiscale competente în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, prevăzut la art. 156³ alin. (13) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 1 ianuarie 2013, urmând a aplica sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 ianuarie 2013.

(3) Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, prevăzut la art. 156³ alin. (13) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 ianuarie 2013 se face de către organele fiscale competente până la data de 1 ianuarie 2013 pe baza notificărilor prevăzute la alin. (2)".

2. Prevederile din Codul fiscal și din normele metodologice referitoare la aplicarea sistemului TVA la încasare Codul fiscal:

"Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), 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.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel:

a) în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au sediul activității economice în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu depășește 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 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. 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 cu drept de deducere, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform art. 132 și 133, realizate în cursul unui an calendaristic;

b) în cazul persoanelor impozabile, care au sediul activității economice în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 în cursul anului calendaristic curent, începând cu data înregistrării în scopuri de TVA.

(4) Dacă în cursul anului calendaristic curent cifra de afaceri a persoanelor impozabile prevăzute la alin. (3) depășește plafonul de 2.250.000 lei, sistemul TVA la încasare se aplică până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit.

(5) În cazul în care persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare nu au încasat contravaloarea integrală sau parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii, calculate conform dispozițiilor Codului de procedură civilă, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică, de la data emiterii facturii. În situația în care factura nu a fost emisă în termenul prevăzut de lege, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică de la termenul-limită prevăzut de lege pentru emiteria facturii, calculată conform dispozițiilor Codului de procedură civilă.

(6) Aplicarea prevederilor sistemului de TVA la încasare este obligatorie pentru persoanele impozabile prevăzute la alin. (3), dar nu se aplică de persoanele impozabile care fac parte dintr-un grup fiscal unic conform prevederilor art. 127 alin. (8). Sistemul TVA la încasare se aplică numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 132, sau locul prestării, conform prevederilor art. 133, se consideră a fi în România. Persoanele impozabile care au obligația aplicării sistemului TVA la încasare nu aplică sistemul pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:

a) în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160;

b) în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii care sunt scutite de TVA;

c) în cazul operațiunilor supuse regimurilor speciale prevăzute la art. 152¹-152³;

d) în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii a căror contravaloare este încasată, parțial sau total, cu numerar de către persoana impozabilă eligibilă pentru aplicarea sistemului TVA la încasare de la beneficiari persoane juridice, persoane fizice înregistrate în scopuri de TVA, persoane fizice autorizate, liber-profesioniști și asocieri fără personalitate juridică. 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 alin. (1) și alin. (2) lit. a);

e) în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21.

(7) În cazul facturilor emise de persoanele impozabile înainte de intrarea sau ieșirea în/din sistemul de TVA la încasare se aplică următoarele reguli:

a) în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri ori a prestării de servicii emise înainte de data intrării în sistemul de TVA la încasare, indiferent dacă acestea sunt sau nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după intrarea în sistemul TVA la încasare, nu se aplică prevederile alin. (3) și (5). În cazul facturilor pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data intrării în sistemul de TVA la încasare, care au fost ori nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după data intrării persoanei impozabile în sistem, se vor aplica prevederile alin. (3) și (5) pentru diferențele care vor fi facturate după data intrării în sistemul de TVA la încasare al persoanei impozabile;

b) în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, indiferent dacă acestea sunt ori nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după ieșirea din sistemul TVA la încasare, se continuă aplicarea sistemului, respectiv exigibilitatea taxei intervine conform alin. (3) și (5). În cazul facturilor pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, pentru care faptul generator de taxă intervine după data ieșirii persoanei impozabile din sistemul TVA la încasare, se vor aplica prevederile alin. (3) și (5) numai pentru taxa aferentă contravalorii parțiale a livrărilor/prestărilor facturate înainte de ieșirea din sistem a persoanei impozabile.

(8) Pentru determinarea taxei aferente încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, care devine exigibilă potrivit prevederilor alin. (3), fiecare încasare totală sau parțială se consideră că include și taxa aferentă, aplicându-se următorul mecanism de calcul pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$, în cazul cotei standard, și $9 \times 100/109$ ori $5 \times 100/105$, în cazul cotelor reduce. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru situațiile prevăzute la alin. (5).

(9) În cazul evenimentelor menționate la art. 138, taxa este exigibilă la data la care intervine oricare dintre evenimente, iar regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.

(10) În situația livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru se aplică sistemul TVA la încasare, în cazul evenimentelor menționate la art. 138, regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente, dar pentru stabilirea exigibilității taxei se aplică următoarele prevederi:

a) pentru situația prevăzută la art. 138 lit. a):

1. în cazul în care operațiunea este anulată total înainte de livrare/prestare, exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii, pentru contravaloarea pentru care a intervenit exigibilitatea taxei. Pentru contravaloarea pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei se operează anularea taxei neexigibile aferente;

2. în cazul în care operațiunea este anulată parțial înainte de livrare/prestare, se operează reducerea taxei 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;

b) pentru situația prevăzută la art. 138 lit. b) se aplică corespunzător prevederile lit. a);

c) pentru situația prevăzută la art. 138 lit. c) se aplică corespunzător prevederile lit. a) pct. 2;

d) pentru situația prevăzută la art. 138 lit. d) se operează anularea taxei neexigibile aferente;

e) pentru situația prevăzută la art. 138 lit. e) se aplică corespunzător prevederile lit. a).

(11) În situația livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru se aplică sistemul TVA la încasare, dacă evenimentele menționate la art. 138 intervin după cea de-a 90-a zi de la data emiterii facturii sau, după caz, de la data termenului-limită pentru emiterea acesteia, taxa este exigibilă la data la care intervine evenimentul."

Norme metodologice:

"16². (1) Sistemul TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3)-(8) din Codul fiscal se aplică numai de către persoanele impozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și care au sediul activității economice în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

(2) Persoanele impozabile stabilite în România care fac parte dintr-un grup fiscal unic conform prevederilor art. 127 alin. (8) din Codul fiscal, persoanele impozabile nestabilite în România care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, direct sau prin reprezentant fiscal, precum și persoanele impozabile care au sediul activității economice în afara României, dar sunt stabilite în România prin sediu fix conform art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, nu aplică sistemul TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3)-(8) din Codul fiscal.

(3) Persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3)-(8) din Codul fiscal pentru toate operațiunile realizate, cu excepția operațiunilor care nu au locul livrării/prestării în România conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal, precum și a operațiunilor prevăzute la art. 134² alin. (6) lit. a)-e) din Codul fiscal, pentru care se aplică regulile generale privind exigibilitatea TVA prevăzute la art. 134² alin. (1) și (2) din Codul fiscal. Potrivit prevederilor art. 155 alin. (19) lit. p) din Codul fiscal, **pe facturile emise de persoanele care aplică sistemul TVA la încasare este obligatorie mențiunea «TVA la încasare», cu excepția operațiunilor pentru care persoanele respective au obligația să aplice regulile generale de exigibilitate** prevăzute la prima teză.

(4) La determinarea cifrei de afaceri care servește drept referință pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei prevăzut la art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, se au în vedere baza de impozitare înscrisă pe rândurile din decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal 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, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal, precum și rândurile de regularizări aferente. În cazul persoanei impozabile care a aplicat regimul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, nu sunt luate în calculul cifrei de afaceri livrările de bunuri/prestările de servicii realizate în perioada în care persoana impozabilă nu a avut un cod de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(5) Persoana impozabilă a cărei cifră de afaceri în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012 inclusiv, determinată în funcție de elementele prevăzute la art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu depășește plafonul de 2.250.000 lei, conform prevederilor art. II din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 ianuarie 2013, dacă la această dată este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și nu face parte dintr-un grup fiscal unic. În cazul acestor persoane nu se aplică pentru anul 2013 prevederile referitoare la plafonul cifrei de afaceri din anul precedent prevăzut la art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, respectiv nu se vor lua în considerare operațiunile realizate după data de 1 octombrie 2012 pentru determinarea plafonului. Aceste persoane trebuie să depună la organele fiscale competente o notificare până la data de 25 octombrie 2012 inclusiv din care să rezulte că nu au depășit cifra de afaceri de 2.250.000 lei, conform prevederilor art. II din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012. Nu au obligația să depună această notificare persoanele impozabile care la data la care intervine obligația depunerii notificării nu mai sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal sau fac parte dintr-un grup fiscal unic. Persoana impozabilă care are obligația depunerii notificării și nu o depune în termenul prevăzut la prima teză va fi înregistrată din oficiu de organele fiscale competente în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare. În situația în care persoana impozabilă a cărei cifră de afaceri în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012 inclusiv nu depășește plafonul de 2.250.000 lei, dar nu mai este înregistrată în scopuri de TVA la data de 31 decembrie 2012, ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA potrivit legii, sau face parte dintr-un grup fiscal unic, aceasta nu va mai fi înregistrată de organele fiscale competente în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare ori va fi radiată din acest registru, dacă a fost deja înregistrată.

(6) Aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul 2013 persoana impozabilă care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (1) din Codul fiscal în perioada 30 septembrie-31 decembrie 2012, a cărei cifră de afaceri nu depășește plafonul de 2.250.000 lei, determinată conform art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, de la momentul înregistrării în scopuri de TVA până la finele anului 2012 și care nu face parte dintr-un grup fiscal unic. În acest sens persoana impozabilă trebuie să depună la organele fiscale competente o notificare, până la data de 25 ianuarie 2013 inclusiv, din care să rezulte că nu a depășit cifra de afaceri de 2.250.000 lei, conform prevederilor art. 156³ alin. (11) din Codul fiscal. **Persoana impozabilă care nu depune notificarea în termenul prevăzut la teza anterioară va fi înregistrată din oficiu de organele fiscale competente în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare**, conform prevederilor art. 156³ alin. (11) din Codul fiscal. În perioada cuprinsă între data la care persoana impozabilă avea 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, se aplică prevederile art. 156³ alin. (11) din Codul fiscal. Aceste prevederi se aplică corespunzător în anii următori în cazul persoanelor care nu au aplicat sistemul TVA la încasare în anul precedent și care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea sistemului.

(7) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA este anulată din oficiu de organele fiscale competente conform art. 153 alin. (9) lit. a)-f) din Codul fiscal și ulterior sunt înregistrate conform art. 153 alin. (9¹) din Codul fiscal, se aplică următoarele reguli:

a) în situația în care organele fiscale competente au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal și au radiat persoana impozabilă din Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, iar înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (9¹) din Codul fiscal are loc în același an, organele fiscale competente înregistrează din oficiu persoana impozabilă în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare dacă la data înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (9¹) din Codul fiscal, cifra de afaceri realizată în anul respectiv, determinată potrivit prevederilor art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Nu sunt luate în calculul acestui plafon livrările/prestările efectuate în perioada din anul respectiv în care persoana impozabilă nu a avut un cod valabil de TVA;

b) în situația în care înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153 alin. (9¹) din Codul fiscal, are loc în alt an decât cel în care organele fiscale competente au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal, organele fiscale competente înregistrează din oficiu persoana impozabilă în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, dacă la data înregistrării cifra de afaceri din anul precedent, determinată potrivit prevederilor art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Nu sunt luate în calculul acestui plafon livrările/prestările efectuate în perioada în care persoana respectivă nu a avut un cod valabil de TVA;

c) prin excepție de la prevederile lit. a) și b), în situația în care organele fiscale competente au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal, iar înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (9¹) din Codul fiscal are loc în cursul anului 2012:

1. dacă înregistrarea în scopuri de TVA are loc înainte de data de 1 octombrie 2012, exclusiv, se aplică corespunzător prevederile alin. (5). Nu sunt luate în calculul plafonului realizat în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012 livrările/prestările efectuate în perioada în care persoana respectivă nu a avut un cod valabil de TVA;

2. dacă înregistrarea în scopuri de TVA are loc după data de 1 octombrie 2012, inclusiv, se aplică corespunzător prevederile alin. (6). Nu sunt luate în calculul plafonului realizat în cursul anului 2012 livrările/prestările efectuate în perioada în care persoana respectivă nu a avut un cod valabil de TVA.

(8) Începând cu data de 1 ianuarie 2013, persoanele impozabile care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (1) din Codul fiscal au obligația, conform prevederilor art. 134² alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, să aplice sistemul TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, cu excepția persoanelor impozabile exceptate de la aplicarea sistemului prevăzute la alin. (2). Organele fiscale competente înregistrează din oficiu aceste persoane în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, conform prevederilor art. 156³ alin. (13) din Codul fiscal.

(9) Persoana impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare și care depășește în cursul anului calendaristic curent plafonul de 2.250.000 lei aplică sistemul TVA la încasare până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit. În cazul acestor persoane impozabile se aplică corespunzător prevederile art. 156³ alin. (12) din Codul fiscal.

(10) Exemple:

1. O persoană impozabilă aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 ianuarie 2013 și are perioada fiscală trimestrul, dar în trimestrul al II-lea al anului 2013 depășește plafonul de 2.250.000 lei. În consecință, persoana impozabilă are obligația să depună o notificare până la data de 25 iulie 2013 pentru ieșirea din sistem și nu va mai aplica sistemul TVA la încasare din prima zi a celei de-a doua perioade fiscale următoare celei în care a depășit plafonul, respectiv din data de 1 octombrie 2013. Dacă în anul 2014 această persoană impozabilă nu va depăși plafonul de 2.250.000 lei, din anul 2015 va intra sub incidența prevederilor art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal și va depune o notificare conform prevederilor art. 156³ alin. (11) din Codul fiscal până la data de 25 ianuarie 2015 în vederea aplicării sistemului TVA la încasare începând cu data de 1 aprilie 2015, dacă va avea perioada fiscală trimestrul, sau începând cu data de 1 februarie 2015, dacă va avea perioada fiscală luna.

2. O persoană impozabilă care se înregistrează în scopuri de TVA la data de 1 martie 2013 aplică sistemul TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, fiind înregistrată din oficiu de organele fiscale în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare. În situația în care respectiva persoană impozabilă are perioada fiscală luna calendaristică și depășește în luna iunie 2013 plafonul de 2.250.000 lei, aplică sistemul TVA la încasare până la sfârșitul lunii iulie 2013. Această persoană impozabilă are obligația să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii iulie 2013, o notificare pentru ieșirea din sistem, conform art. 156³ alin. (12) din Codul fiscal, din care să rezulte că cifra de afaceri realizată este de peste 2.250.000 lei.

(11) În sensul art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, prin încasarea contravalorii livrării de bunuri sau a prestării de servicii se înțelege orice modalitate prin care furnizorul/prestatorul obține contrapartida pentru aceste operațiuni de la beneficiarul său ori de la un terț, precum plata în bani, plata în natură, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea unor instrumente de plată.

(12) În situația în care are loc o cesiune de creanțe:

a) dacă furnizorul/prestatorul cesionează creanțele aferente unor facturi emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii, se consideră că la data cesiunii creanțelor, indiferent de prețul cesiunii creanțelor, este încasată întreaga contravaloare a facturilor neîncasate până la momentul cesiunii. În cazul în care cedentul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei intervine la data cesiunii creanțelor, dacă cesiunea are loc înainte de expirarea termenului de 90 de zile calendaristice de la data prevăzută la art. 134² alin. (5) din Codul fiscal. Indiferent de faptul că furnizorii/prestatorii au cesionat creanțele, în cazul beneficiarilor care aplică sistemul TVA la încasare, precum și al celor care achiziționează bunuri/servicii de la persoane care au aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele

operațiuni, dreptul de deducere a taxei este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate a fost plătită;

b) dacă persoana care achiziționează bunuri/servicii cesionează furnizorului/prestatorului, drept plată a acestor achiziții, orice creanțe, inclusiv cesiunea dreptului de rambursare a TVA prevăzută la art. 30 din Codul de procedură fiscală, data cesiunii este data la care se consideră că beneficiarul a efectuat plata, respectiv că furnizorul a încasat contravaloarea livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii la nivelul creanței cesionate. În cazul în care cesionarul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei aferente livrărilor/prestărilor efectuate în beneficiul cedentului creanței intervine la data cesiunii creanței și corespunzător valorii creanței cesionate, dacă cesiunea are loc înainte de expirarea termenului de 90 de zile calendaristice de la data prevăzută la art. 134² alin. (5) din Codul fiscal. La expirarea termenului de 90 de zile, în situația în care contravaloarea livrării/prestării este mai mare decât valoarea creanței cesionate și nu a mai avut loc nicio altă încasare, intervine exigibilitatea pentru diferența neachitată. În cazul în care beneficiarul livrării/prestării este cedentul creanței și este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare sau achiziționează bunuri/servicii de la o persoană care a aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei intervine la data cesiunii creanței corespunzător valorii creanței cesionate, iar dreptul de deducere a taxei aferente eventualei diferențe între contravaloarea achizițiilor de bunuri/servicii și contravaloarea creanței cesionate este amânat până la data la care taxa aferentă diferenței respective este plătită.

Exemplu pentru situația prevăzută la lit. a)

Societatea A, având perioada fiscală luna calendaristică, care aplică sistemul TVA la încasare, a emis o factură pentru livrarea unui bun în sumă de 124.000 lei (inclusiv TVA) la data de 10 februarie 2013 către societatea B. TVA în sumă de 24.000 lei a fost înregistrat în creditul contului 4428 «TVA neexigibilă», nefiind încasată de la beneficiar în perioada fiscală respectivă. La data de 15 martie 2013 societatea A cesionează către societatea N creanța aferentă acestei facturi, care nu este încasată de la beneficiarul B. Prețul cesiunii este de 80.000 lei și este încasat în data de 20 aprilie 2013. În ceea ce privește factura pentru livrarea de bunuri din data de 10 februarie 2013 se consideră că aceasta este încasată și exigibilitatea TVA intervine la data de 15 martie 2013, societatea A având obligația să colecteze TVA în sumă de 24.000 lei, respectiv va evidenția suma TVA de 24.000 lei în debitul contului 4428 «TVA neexigibilă» și concomitent în creditul contului 4427 «TVA colectată».

Exemplu pentru situația prevăzută la lit. b)

Societatea B, care aplică sistemul TVA la încasare, a livrat la data de 11 februarie 2013 către societatea A bunuri (cărți supuse cotei de TVA de 9%) a căror valoare, inclusiv TVA, este de 109.000 lei. În data de 10 mai 2013 societatea A a cesionat societății B dreptul său de rambursare conform art. 30 din Codul de procedură fiscală, în sumă de 100.000 lei. La data cesiunii, respectiv 10 mai 2013, se consideră că societatea A a plătit/societatea B a încasat suma de 100.000 lei din factura de 109.000 lei. La această dată:

- societatea A va putea să deducă taxa aferentă achiziției astfel: $100.000 \times 9/109 = 8.257$ lei. Diferența de 743 lei rămasă în contul 4428 «TVA neexigibilă» va putea fi dedusă la momentul plății;

- societatea B va colecta TVA aferentă livrării corespunzător creanței care i-a fost cesionată, respectiv 8.257 lei. Pentru diferența de 743 lei rămasă în contul 4428 «TVA neexigibilă», exigibilitatea va interveni în cea de-a 90-a zi, conform art. 134² alin. (5) din Codul fiscal, dacă presupunem că A nu a mai făcut nicio plată până la data respectivă.

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

a) în cazul compensărilor între persoane juridice, la data compensării realizate conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 211/2001, și ale Hotărârii Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare;

b) 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, după caz, codul de identificare fiscală, numărul facturii, data emiterii facturii, valoarea facturii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, valoarea compensată, semnătura părților și data semnării procesului-verbal de compensare.

(14) În situația în care compensările prevăzute la alin. (13) se realizează după expirarea termenului de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii:

a) dacă furnizorul/prestatorul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, exigibilitatea taxei intervine, potrivit prevederilor art. 134² alin. (5) din Codul fiscal, în cea de-a 90-a zi calendaristică de la data emiterii facturii;

b) dacă furnizorul/prestatorul este o persoană impozabilă care nu aplică sistemul TVA la încasare, exigibilitatea taxei intervine potrivit regulilor generale de exigibilitate prevăzute la art. 134² alin. (1) și (2) din Codul fiscal;

c) în cazul beneficiarului care aplică sistemul TVA la încasare sau al celui care face achiziții de la un furnizor/prestator care aplică sistemul TVA la încasare, dreptul de deducere a taxei este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate se consideră că a fost plătită prin compensare, indiferent de perioada de 90 de zile de la data emiterii facturii, conform prevederilor art. 145 alin. (1)¹ din Codul fiscal.

(15) În cazul încasărilor prin bancă de tipul transfer-credit, data încasării contravalorii totale/parțiale a livrării de bunuri/prestării de servicii de către persoana care aplică sistemul TVA la încasare este data înscrisă în extrasul de cont sau în alt document asimilat acestuia.

(16) În cazul în care încasarea se efectuează prin instrumente de plată de tip transfer-debit, respectiv cec, cambie și bilet la ordin, data încasării contravalorii totale/parțiale a livrării de bunuri/prestării de servicii de către persoana care aplică sistemul TVA la încasare este:

a) data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia, în situația în care furnizorul/prestatorul care aplică sistemul TVA la încasare nu girează instrumentul de plată, ci îl încasează/scontează. În cazul scontării instrumentului de plată, se consideră că persoana respectivă a încasat contravaloarea integrală a instrumentului de plată;

b) data girului, în situația în care furnizorul/prestatorul care aplică sistemul TVA la încasare girează instrumentul de plată altei persoane. În acest scop se păstrează 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.

(17) Data încasării în situația în care plata s-a efectuat prin carduri de debit sau de credit de către cumpărător este data înscrisă în extrasul de cont ori în alt document asimilat acestuia.

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

(19) Livrările de bunuri/Prestările de servicii a căror contravaloare este încasată parțial sau total cu numerar de către persoana eligibilă pentru aplicarea sistemului TVA la încasare de la alte categorii de beneficiari decât cele prevăzute la art. 134² alin. (6) lit. d) din Codul fiscal nu sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare. Nu sunt considerate încasări/plăți în numerar sumele în numerar depuse de beneficiar direct în contul bancar al furnizorului/prestatorului. În sensul art. 134² alin. (6) lit. d) din Codul fiscal, furnizorul/prestatorul care este obligat la aplicarea sistemului TVA la încasare exclude de la aplicarea sistemului TVA la încasare acele sume dintr-o factură care sunt încasate în numerar de la beneficiari persoane juridice, persoane fizice înregistrate în scopuri de TVA, persoane fizice autorizate, liber profesioniști și asocieri fără personalitate juridică.

(20) În sensul art. 134² alin. (6) lit. e) din Codul fiscal, se exclud de la aplicarea sistemului TVA la încasare livrările de bunuri/prestările de servicii dacă, la momentul emiterii facturii sau, după caz, la data termenului-limită prevăzut de lege pentru emiterea facturii în situația în care factura nu a fost emisă în termenul prevăzut de lege, beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21 din Codul fiscal.

(21) În scopul aplicării prevederilor art. 134² alin. (7) din Codul fiscal:

a) pentru facturile parțiale emise de către persoana impozabilă 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/prestatorului 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;

b) pentru facturile parțiale emise de către persoana impozabilă 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/prestatorului 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.

(22) În scopul aplicării prevederilor art. 134² alin. (8) din Codul fiscal, persoana impozabilă care încasează parțial o factură cuprinzând contravaloarea unor livrări de bunuri/prestări de servicii care conțin mai multe cote de TVA și/sau mai multe regimuri de impozitare are dreptul să aleagă bunurile/serviciile care consideră că au fost încasate parțial pentru a determina suma taxei încasate în funcție de cote, respectiv regimul aplicabil.

(23) Persoana impozabilă care este scoasă din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA la cerere sau din oficiu de către organele fiscale, potrivit legii, este radiată din oficiu de organele fiscale competente și din Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare. Persoana impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare și care intră într-un grup fiscal unic este radiată din oficiu de organele fiscale competente din Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare de la data la care intră în vigoare implementarea grupului fiscal unic conform prevederilor pct. 4 alin. (8).

[...]"

Comentarii:

Normele metodologice conțin prevederi importante referitoare la organizarea informațiilor din lege cu privire la persoanele care vor aplica sistemul TVA la încasare, astfel:

a) de la 1 ianuarie 2013, conform prevederilor art. II din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012, vor aplica sistemul TVA la încasare persoanele impozabile a căror cifră de afaceri, în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012, este inferioară plafonului de 2.250.000 lei. Față de prevederile generale de la art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, care se referă la cifra de afaceri din anul precedent ca referință pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, prevederile art. II din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 cuprind o altă perioadă de referință, respectiv perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012. Datorită acestei perioade de referință diferite, în cazul acestor contribuabili nu va fi luată în calcul și cifra de afaceri realizată după data de 1 octombrie 2012;

b) contribuabilii a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată din oficiu de organele fiscale conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal și care vor fi reînregistrați înainte de data de 30 septembrie 2012 vor aplica sistemul TVA la încasare în situația în care nu au depășit plafonul de 2.250.000 lei în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012, în perioada în care aveau un cod valabil de TVA.

Aceste persoane vor depune până la data de 25 octombrie 2012 o notificare la organele fiscale competente pentru a fi înregistrate în Registrul persoanelor care aplică TVA la încasare;

c) contribuabilii care s-au înregistrat în scopuri de TVA după data de 1 octombrie 2012 vor aplica prevederile generale (cifra de afaceri din anul precedent) de la art. 134² alin. (3) lit. a) și de la art. 156³ alin. (11) din Codul fiscal, respectiv vor depune o notificare până pe data de 25 ianuarie 2013 dacă nu au depășit plafonul de 2.250.000 lei în anul 2012 și vor aplica sistemul TVA la încasare începând cu 1 februarie 2013, cei care au perioadă fiscală luna, sau începând cu 1 aprilie 2013, cei care au perioadă fiscală trimestrul;

d) contribuabilii care au fost scoși din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal, iar înregistrarea în scopuri de TVA a avut loc după data de 1 octombrie 2012, vor depune notificare până pe 25 ianuarie 2013 dacă nu au depășit plafonul de 2.250.000 lei în anul 2012 și vor aplica sistemul TVA la încasare, începând cu 1 februarie 2013, cei care au perioadă fiscală luna sau, începând cu 1 aprilie 2013, cei care au perioadă fiscală trimestrul. Nu sunt luate în calculul plafonului realizat în cursul anului 2012 livrările/prestările efectuate în perioada în care persoana respectivă nu a avut un cod valabil de TVA;

e) după data de 1 ianuarie 2013, nu vor depune notificări, ci vor fi înregistrați din oficiu de organul fiscal competent în Registrul persoanelor care aplică TVA la încasare, următoarele categorii de contribuabili:

- contribuabilii care se înregistrează ca plătitori de TVA în cursul anului conform art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, de la data înregistrării în scopuri de TVA;

- contribuabilii care sunt scoși din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal și reînregistrate în scopuri de TVA.

Clarificări importante din normele metodologice referitoare la persoane excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare, indiferent de cifra de afaceri realizată [art. 134² alin. (3) lit. a) și alin. (6) din Codul fiscal]:

- persoanele care au sediul activității economice în afara României, înregistrate în scopuri de TVA în România direct, prin reprezentant fiscal, sau prin sediu fix fără personalitate juridică cum sunt sucursalele;

- persoanele care fac parte dintr-un grup fiscal unic;

- persoanele impozabile care au sediul activității economice în România și care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Având în vedere că, potrivit prevederilor art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, contribuabilii care vor aplica TVA la încasare vor amâna colectarea taxei aferente vânzării până la data încasării (dar nu mai mult de 90 de zile de la emiterea facturii conform art. 134² alin. (5) din Codul fiscal), normele metodologice tratează în detaliu documentele pe baza cărora se va considera că încasarea a fost efectuată în funcție de modalitățile de plată, respectiv plata prin bancă, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea instrumentelor de plată de tip cambie, cec, bilet la ordin. Sunt inserate, de asemenea, exemple necesare înțelegerii corecte a prevederilor legale.

În cazul compensării între persoane juridice se aplică prevederile Hotărârii Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare, menționate în normele metodologice, care stabilesc documentele și procedura de urmat astfel:

1. 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)

2. pentru facturi cu sume mai noi de 30 de zile, cu o valoare individuală mai mică de 10.000 lei:

(i) în cazul în care persoanele juridice optează să intre în sistemul de compensare prevăzut de Hotărârea Guvernului nr. 685/1999, cu modificările și completările ulterioare, compensarea se va realiza prin IMI, conform pct. 1;

(ii) în cazul în care persoanele juridice nu optează să intre în sistemul de compensare prevăzut de Hotărârea Guvernului nr. 685/1999, cu modificările și completările ulterioare, compensarea se realizează pe baza documentelor prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 685/1999, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul încasării în numerar a contravalorii facturii, în sensul art. 134² alin. (6) lit. d) din Codul fiscal, furnizorul/prestatorul care este obligat la aplicarea sistemului TVA la încasare exclude 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, persoane fizice autorizate, liber profesioniști și asocieri fără personalitate juridică.

Pentru eventualele diferențe neachitate până la data emiterii facturii, furnizorul/prestatorul aplică sistemul TVA la încasare și înscrie mențiunea prevăzută la art. 155 alin. (19) lit. p) din Codul fiscal, cu excepția situației în care livrarea/prestarea se încadrează în altă categorie exceptată prevăzută la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal.

Exemplu:

Societatea A, care aplică sistemul TVA la încasare, livrează piese de schimb în valoare de 1.000 lei către societatea B în data de 12 martie 2013. Factura în valoarea de 1.000 lei plus 240 lei TVA este emisă în data de 12 martie, dată până la care societatea A a încasat deja 500 lei în numerar de la societatea B.

Pe factura emisă, societatea A va menționa separat valoarea care a fost încasată în numerar și a TVA aferentă, respectiv 403 lei plus 97 lei TVA pentru care se aplică regimul normal de exigibilitate, și, separat, diferența de 597 lei plus 143 lei TVA în dreptul căreia se înscrie mențiunea "TVA la încasare".

Dacă în data de 20 aprilie 2013 societatea B va face o altă plată în numerar de 300 lei, la societatea A exigibilitatea TVA aferente acestei sume încasate în numerar, respectiv 58 lei, intervine la data de 20 aprilie 2013.

La societatea B exigibilitatea taxei aferente acestei plăți intervine de asemenea în data de 20 aprilie 2013, respectiv B va deduce TVA în sumă de 58 lei în decontul lunii aprilie 2013.

Totodată, în normele metodologice se prevede în mod expres că persoanele obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare trebuie să înscrie în factură mențiunea "TVA la încasare" conform prevederilor art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, pentru a permite beneficiarilor să cunoască faptul că exigibilitatea taxei este amânată până la data plății numai pentru operațiunile pe care nu trebuie să le excludă de la aplicarea TVA la încasare prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal.

3. În cazul reducerilor de preț, al anularilor totale sau parțiale de facturi și al celorlalte evenimente menționate la art. 138 din Codul fiscal au fost introduse prevederi la pct. 20 din normele metodologice, care au în vedere

prevederile specifice ajustării bazei impozabile în cazul operațiunilor supuse TVA la încasare de la art. 134² alin. (10) din Codul fiscal:

Codul fiscal:

"Ajustarea bazei de impozitare

Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) 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;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare."

Norme metodologice:

"20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(1¹) În cazul în care persoanele obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare se află în situațiile prevăzute la alin. (1), se aplică prevederile art. 134² alin. (10) și (11) din Codul fiscal. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce, ori, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu exigibilă.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.

(2¹) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul achizițiilor realizate de/de la persoanele obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 134² alin. (10) din Codul fiscal în situațiile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal.

Exemplu:

Societatea A, care aplică sistemul TVA la încasare, emite către beneficiarul B o factură pentru o livrare de bunuri la data de 10 ianuarie 2013, în valoare de 5.000 lei plus TVA 1.200 lei, total factură 6.200 lei. TVA în sumă de 1.200 lei se înregistrează în creditul contului 4428 «TVA neexigibilă». La data de 20 februarie 2013 încasează suma de 2.000 lei de la beneficiarul său. TVA aferentă acestei încasări se determină astfel: $2000 \times 24/124 = 387$ lei și se evidențiază în debitul contului 4428 «TVA neexigibilă» și concomitent în creditul contului 4427 «TVA colectată». În data de 25 martie 2013, societatea A acordă o reducere de preț beneficiarului B de 10% din contravaloarea bunurilor livrate.

Societatea A emite o factură în care înscrie cu semnul minus baza de impozitare, respectiv $5.000 \times 10/100 = 500$ lei și TVA aferentă, respectiv $1.200 \times 10/100 = 120$ lei. Conform prevederilor art. 134² alin. (10) din Codul fiscal, în luna martie 2013 societatea A va diminua TVA neexigibilă în cuantum de 813 lei cu suma de 120 lei.

Beneficiarul B, la primirea facturii pentru reducerea de preț de la societatea A, va diminua «TVA neexigibilă» în cuantum de 813 lei cu suma de 120 lei.

Dacă presupunem că la data de 20 februarie 2013 societatea A ar fi încasat de la societatea B suma de 5.000 lei, TVA aferentă acestei încasări se determină astfel: $5.000 \times 24/124 = 968$ lei și se evidențiază în debitul contului 4428 «TVA neexigibilă» și concomitent în creditul contului 4427 «TVA colectată». În data de 25 martie 2013, societatea A acordă o reducere de preț beneficiarului B de 25% din contravaloarea bunurilor livrate. Societatea A emite o factură în care înscrie cu semnul minus baza de impozitare, respectiv $5.000 \times 25/100 = 1.250$ lei și TVA aferentă, respectiv $1.200 \times 25/100 = 300$ lei. Conform prevederilor art. 134² alin. (10) din Codul fiscal, în luna martie 2013 societatea A va anula TVA neexigibilă în cuantum de 232 lei și va diminua taxa colectată cu suma de 68 lei. În această situație, societatea B va anula TVA neexigibilă de 232 lei și va diminua TVA dedusă cu suma de 68 lei.

(3) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 138 lit. d) din Codul fiscal, este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, inclusiv în cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare în situația în care falimentul beneficiarului intervine după cea de-a 90-a zi de la data emiterii facturii, sau, după caz, de la data termenului-limită pentru emiterea acesteia. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare și falimentul beneficiarului intervine înainte de cea de-a 90-a zi de la data emiterii facturii sau, după caz, de la data termenului-limită pentru emiterea acesteia, se aplică prevederile art. 134² alin. (10) lit. d) din Codul fiscal, respectiv se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.

[...]"

Comentarii:

Astfel cum rezultă din normele metodologice, în situații precum reduceri de prețuri, anularea totală sau parțială a unui contract, alte evenimente prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, care intervin ulterior facturării, contribuabilii vor emite facturi în care înscriu 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/prestator se ajustează mai întâi taxa neexigibilă și doar în situația în care nu mai există diferențe de taxă neexigibilă se ajustează taxa colectată la furnizor/prestator, respectiv taxa deductibilă la beneficiar.

4. Cursul de schimb valutar aplicabil pentru determinarea bazei de impozitare a TVA

Codul fiscal:

"Cursul de schimb valutar

Art. 139¹. - (1) Dacă elementele folosite la stabilirea bazei de impozitare a unui import de bunuri se exprimă în valută, cursul de schimb valutar se stabilește conform prevederilor comunitare care reglementează calculul valorii în vamă.

(2) Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză, iar, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3)-(8), la data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare. În situația în care se utilizează cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană, conversia între monede, altele decât moneda euro, se realizează prin intermediul cursului de schimb al monedei euro pentru fiecare dintre monede. În contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb al unei bănci comerciale, în caz contrar aplicându-se cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană."

Norme metodologice:

"22. (1) În sensul art. 139¹ alin. (2) din Codul fiscal, prin ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României se înțelege cursul de schimb comunicat de respectiva bancă în ziua anterioară și care este valabil pentru operațiunile care se vor desfășura în ziua următoare.

(2) În sensul art. 139¹ alin. (2) din Codul fiscal, în cazul emiterii de facturi înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ori de încasarea unui avans, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data emiterii acestor facturi va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv la data regularizării operațiunii, inclusiv în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare. În cazul încasării de avansuri pentru care factura este emisă ulterior încasării avansului, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv atunci când se fac regularizările avansurilor încasate.

[...]

Exemplul nr. 3:

Compania A livrează bunuri în valoare de 7.000 euro către compania B, la data de 20 februarie 2013. Compania A aplică sistemul TVA la încasare, iar factura este emisă la data de 10 martie 2013. Cursul de schimb valutar valabil în data de 20 februarie 2013 este de 4,5 lei/euro. Societatea A încasează contravaloarea integrală a facturii în data de 15 mai 2013, la cursul de 4,4 lei/euro. Societatea A va înregistra ca taxă neexigibilă aferentă livrării suma de 7.560 lei, calculată astfel:

- baza impozabilă: 7.000 euro x 4,5 lei/euro = 31.500 lei,
- TVA neexigibilă aferentă livrării: 31.500 lei x 24% = 7.560 lei.

Exigibilitatea TVA aferentă livrării intervine la data încasării, respectiv 15 mai 2013, dată la care societatea A trebuie să colecteze TVA în sumă de 7.560 lei.

[...]

(6) Pentru operațiunile în interiorul țării, dacă baza impozabilă este stabilită în valută, transformarea în lei se va efectua la cursul din data la care intervine exigibilitatea taxei conform prevederilor art. 134-134² alin. (1) și (2) din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3)-(8), transformarea în lei se efectuează la cursul din data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare, respectiv conform prevederilor art. 134-134² alin. (1) și (2) din Codul fiscal.

[...]"

Comentarii:

La data emiterii unei facturi pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în cazul în care baza impozabilă este stabilită în valută, aceasta trebuie convertită în lei la cursul de schimb din data exigibilității TVA. În cazul operațiunilor supuse TVA la încasare, deoarece la data emiterii facturii este posibil ca taxa să nu fie încă exigibilă, nefiind încasată, a fost necesară stabilirea unei reguli pentru a determina TVA aferentă operațiunii respective, chiar dacă taxa este neexigibilă. Regula este stabilită de Codul fiscal și prevede că se va aplica același curs de schimb valutar pentru conversie ca și în situația în care operațiunea nu ar fi fost supusă TVA la încasare. Prin normele metodologice s-a exemplificat această prevedere legală.

5. Cota de TVA aplicabilă

Codul fiscal:

"Cotele

Art. 140 [...]

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

(3¹) 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.

(4) 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. 134² alin. (2), precum și în situația prevăzută la alin. (3¹).

[...]"

Comentarii:

Prin Codul fiscal au fost stabilite reguli de aplicare a cotei de TVA, inclusiv în situația în care ar apărea modificări legislative de schimbare a cotei de TVA.

În cazul operațiunilor supuse TVA la încasare, dacă factura este emisă înainte de data livrării/prestării, nu există nici fapt generator de taxă și nici exigibilitate dacă factura nu este încasată. Din acest motiv, prin lege au fost stabilite reguli de determinare a cotei aplicabile la data emiterii unei facturi pentru operațiuni supuse TVA la încasare, care sunt redate la art. 140 alin. (31) din Codul fiscal. În ce privește situația în care se schimbă cotele de TVA, în principiu regula este aceeași ca în cazul operațiunilor supuse regimului normal de exigibilitate, respectiv orice factură emisă înainte de data livrării/prestării va fi regularizată pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării/prestării.

6. Deducerea TVA

Codul fiscal:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) 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. 134² 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.

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² 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. 134² 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 potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160."

Norme metodologice:

"45. [...]"

(8) Prevederile art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal se aplică numai în cazul operațiunilor taxabile, pentru care furnizorul/prestatorul este obligat să aplice sistemul TVA la încasare și să înscrie în factură această mențiune conform prevederilor art. 155 alin. (19) lit. p) din Codul fiscal, dar nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor art. 134² alin. (6) din Codul fiscal care sunt supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor art. 134² alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal la beneficiar. În situația în care furnizorul/prestatorul este înscris în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare la data emiterii unei facturi, dar omite să înscrie mențiunea «TVA la încasare», deși operațiunea respectivă nu este exclusă de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (6) din Codul fiscal, beneficiarul are obligația să exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal.

(9) Prevederile art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal se aplică inclusiv de către beneficiarii persoane impozabile care au sediul activității economice în afara României, dar care sunt înregistrate în România în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu stabilite în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

(10) Prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal referitoare la amânarea dreptului de deducere până în momentul în care taxa aferentă bunurilor/serviciilor este plătită furnizorului/prestatorului se aplică numai pentru taxa care ar fi deductibilă potrivit prevederilor art. 145 alin. (2)-(4¹), art. 145¹, 147 și 147¹ din Codul fiscal. Persoanele impozabile care se află în situațiile prevăzute la art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal și achiziționează bunuri/servicii pentru care taxa nu este deductibilă conform art. 145 alin. (2)-(5), art. 145¹ și 147 din Codul fiscal nu vor reflecta ca taxă neexigibilă taxa nedeductibilă, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu achitată.

(11) Pentru determinarea taxei deductibile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal aferente plății contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii se aplică procedeul de calcul prevăzut la art. 134² alin. (8) din Codul fiscal.

Exemplu:

Societatea A, care aplică sistemul TVA la încasare, având perioada fiscală luna calendaristică, emite o factură pentru o livrare de bunuri în valoare de 3.000 lei plus TVA 720 lei în data de 14 mai 2013 către societatea B. Dacă taxa nu se achită în aceeași perioadă fiscală se înregistrează în contul 4428 «TVA neexigibilă». În data de 5 iulie 2013, societatea B plătește parțial

prin extras bancar suma de 1.300 lei. Taxa deductibilă aferentă acestei plăți se calculează astfel: $1.300 \times 24/124 = 252$ lei și se evidențiază în debitul contul 4426 «TVA deductibilă», concomitent cu evidențierea în creditul contului 4428 «TVA neexigibilă».

(12) În sensul art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal, se consideră că taxa a fost plătită furnizorului/prestatorului în situația în care se stinge obligația de plată către furnizor/prestator, chiar dacă plata este făcută către un terț.

(13) În scopul aplicării prevederilor art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal:

a) în cazul în care plata se efectuează prin instrumente de plată de tip transfer-debit, respectiv cec, cambie și bilet la ordin, data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/prestării de servicii efectuate de la/de persoana care aplică sistemul TVA la încasare este:

1. data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia în situația în care cumpărătorul este emitentul instrumentului de plată, indiferent dacă încasarea este efectuată de furnizor/prestator ori de altă persoană;

2. data girului către furnizor/prestator, în situația în care cumpărătorul nu este emitentul instrumentului de plată, în acest scop fiind obligatorie păstrarea unei copii a instrumentului de plată în care este menționată și persoana către care a fost girat instrumentul de plată;

b) în situația în care plata s-a efectuat prin carduri de debit sau de credit de către cumpărător, data plății este data înscrisă în extrasul de cont ori alt document asimilat acestuia. Indisponibilizarea sumelor, evidențiată în extrasul de cont, nu este considerată plată;

c) în cazul plăților prin bancă de tipul transfer-credit, data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/servicii de la/de persoana care aplică sistemul TVA la încasare este data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia;

d) în cazul cesiunii de creanțe și a compensării, se aplică corespunzător prevederile pct. 16² alin. (12), respectiv pct. 16² alin. (13)-(14), pentru a determina data plății;

e) în cazul plății în natură, data plății este data la care intervine faptul generator de taxă pentru livrare/prestare care reprezintă contrapartidă pentru achiziția de bunuri/servicii efectuată."

Comentarii:

Alături de prevederile art. 134² alin. (3)-(8), cele ale art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal sunt deosebit de importante, oferind o imagine completă a drepturilor și obligațiilor ce revin persoanelor care aplică TVA la încasare și celor care fac achiziții de la aceste persoane.

Prevederile art. 145 alin. (11) din Codul fiscal amână deducerea TVA pentru achizițiile efectuate de orice contribuabil de la un contribuabil care aplică TVA la încasare, până la momentul plății totale sau parțiale a facturii.

Prevederile art. 145 alin. (12) din Codul fiscal amână deducerea TVA pentru achizițiile efectuate de contribuabilul care aplică TVA la încasare, până la momentul plății totale sau parțiale a facturii către furnizor/prestator.

Având în vedere că pentru a deduce TVA este necesară plata facturii, normele metodologice tratează în detaliu documentele pe baza cărora se va considera că plata a fost efectuată în funcție de modalitățile de plată, respectiv plata prin bancă, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea instrumentelor de plată de tip cambie, cec, bilet la ordin.

7. Justificarea deducerii taxei

Codul fiscal:

"Condiții de exercitare a dreptului de deducere

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;

[...]"

Norme metodologice:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale."

Comentarii:

În corelare cu prevederile art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal, pentru justificarea deducerii TVA se prevede la art. 146 din Codul fiscal obligativitatea prezentării documentului de plată alături de factură.

8. Ajustarea TVA prevăzută la art. 148 din Codul fiscal pentru alte bunuri decât cele de capital

Norme metodologice:

"53. [...]"

(2) În baza prevederilor art. 148 lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate să ajusteze taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere a taxei. Ajustarea în acest caz reprezintă exercitarea dreptului de deducere și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea sau, după caz, într-un decont de taxă ulterior. **Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:**

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) **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.** Se includ în această categorie și vehiculele pentru care a fost limitat dreptul de deducere conform art. 145¹ din Codul fiscal, 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 prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal. Aceste ajustări nu pot fi aplicate pentru vehiculele al căror drept de deducere a fost limitat 100% care sunt ulterior livrate, întrucât este obligatorie aplicarea scutirii de TVA prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

(3) În situațiile prevăzute la alin. (2), taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, activelor corporale fixe în curs de execuție, achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxe inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, precum și cele achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 134² alin. (6) lit. a)-e) din Codul fiscal, se ajustează la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, pentru taxa deductibilă, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului, iar în cazul activelor corporale fixe se aplică și prevederile alin. (14). În situația în care la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea nu a fost achitată integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, persoana impozabilă își exercită 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 se plătește diferența de taxă, persoana impozabilă 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 persoanei impozabile, 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. Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxe inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, efectuate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la art. 134² alin. (6) lit. a)-e) din Codul fiscal efectuate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează potrivit regulilor generale prevăzute la alin. (2).

(4) În cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, precum și în cazul în care persoana înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 152 alin. (7) din Codul fiscal, se aplică ajustările de taxă prevăzute la pct. 61 și 62. Persoanele care aplică sistemul TVA la încasare, precum și cele care au achiziționat bunuri/servicii de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA și trec la regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal aplică în mod corespunzător prevederile alin. (8).

(5) Conform art. 148 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se ajustează taxa deductibilă, în situații precum:

a) cazurile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal;

b) când pro rata definitivă, calculată la sfârșitul anului, diferă de pro rata provizorie utilizată în cursul anului;

c) cazul în care persoana impozabilă în mod eronat a dedus o sumă de taxă mai mare decât avea dreptul sau mai mică.

(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, 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 cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. **Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:**

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) **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 conform art. 145¹, în situația în care are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate pentru activități care impun limitarea dreptului de deducere la 50% conform art. 145¹ din Codul fiscal;

d) **bunuri lipsă în gestiune** din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

(7) În situațiile prevăzute la alin. (6), taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, activelor corporale fixe în curs de execuție, achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, precum și cele achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal, se ajustează la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, pentru taxa deductibilă, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului, iar în cazul activelor corporale fixe se aplică și prevederile alin. (14). În situația în care la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea nu a fost achitată integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, persoana impozabilă nu își exercită 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, persoana impozabilă nu 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 persoanei impozabile, 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. Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal efectuate de beneficiar de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează potrivit regulilor generale prevăzute la alin. (6).

Exemplu:

Societatea A, care aplică sistemul TVA la încasare (sau a cumpărat bunuri de la o persoană care a aplicat TVA la încasare) a achiziționat în ianuarie 2013 un activ corporal fix amortizabil în valoare de 10.000 lei plus TVA 2.400 lei. La data achiziției societatea A plătește furnizorului suma de 6.200 lei, din care TVA 1.200 lei, care se deduce. Bunul este alocat unei activități cu drept de deducere integral.

- În luna martie 2014, apare primul eveniment care generează ajustarea taxei, respectiv bunul este alocat unei activități fără drept de deducere a TVA. Societatea A trebuie să efectueze ajustarea taxei deduse astfel:

valoarea neamortizată a bunului este de 7.000 lei (reprezintă 70% din valoarea bunului);

TVA dedusă 1.200 lei;

ajustarea calculată în funcție de valoarea rămasă neamortizată: $1.200 \times 70\% = 840$ lei, în favoarea statului.

- În luna iunie 2014 societatea A mai plătește furnizorului suma de 2.583 lei, din care 500 lei reprezintă TVA. Taxa de dedus se determină proporțional cu valoarea rămasă neamortizată la momentul la care a intervenit evenimentul care a generat ajustare, astfel: $500 \times 70\% = 350$ lei - taxă care nu se deduce. Diferența de 150 lei ($500 - 350$) se deduce.

- În luna septembrie 2014, apare al doilea eveniment care generează ajustarea taxei, respectiv bunul este alocat unei activități cu drept de deducere.

Valoarea rămasă neamortizată este de 6.000 lei (reprezentând 60% din valoarea bunului);

TVA achitată: 1.200 lei + 500 lei = 1.700 lei;

- ajustarea calculată în funcție de valoarea rămasă neamortizată: $1.700 \times 60\% = 1.020$ lei în favoarea persoanei impozabile.

- În luna decembrie 2014 societatea A plătește furnizorului suma de 3.617 lei, din care TVA reprezintă 700 lei. Taxa de dedus se determină în funcție de valoarea rămasă neamortizată la data fiecărui eveniment care generează ajustarea taxei, astfel: $700 \times 70\% - 700 \times 60\% = 490 - 420 = 70$ lei nu se deduc, iar diferența de 630 lei ($700 - 70$) se deduce.

[...]

(14) În cazul activelor corporale fixe, care nu sunt amortizate integral, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, ajustarea taxei conform art. 148 din Codul fiscal se face pentru valoarea rămasă neamortizată. Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției activului corporal fix. În sensul prezentelor norme, prin valoare rămasă neamortizată se înțelege valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă."

Comentarii:

Modificarea utilizării unui bun după achiziția acestuia, respectiv utilizarea pentru operațiuni cu sau fără drept de deducere, conduce la efectuarea unor ajustări de TVA prin care trebuie să se asigure că persoana impozabilă va beneficia de deducerea TVA pentru bunul respectiv în măsura în care acesta este utilizat pentru operațiuni care dau drept de deducere. Problema devine mai complicată în cazul persoanelor care au achiziționat bunuri de la persoane care aplică TVA la încasare, precum și al achizițiilor efectuate de persoanele care aplică TVA la încasare, și care nu au achitat integral TVA, diferența de taxă neachitată fiind neexigibilă. Prin normele metodologice s-au dat exemple pentru a clarifica modul în care vor proceda persoanele care efectuează ajustări de TVA, în special în cazul activelor corporale fixe, care nu sunt bunuri de capital, în vederea respectării principiului enunțat în cazul taxei neexigibile care devine deductibilă sau nedeductibilă pe măsura plății.

9. Ajustarea TVA prevăzută de art. 149 din Codul fiscal pentru bunuri de capital

Norme metodologice:

"54. [...]"

(17) În cazul bunurilor de capital pentru care persoana impozabilă a aplicat prevederile art. 145 alin. (1)¹) și (1²) din Codul fiscal, perioada de ajustare începe la data prevăzută la art. 149 alin. (3) din Codul fiscal.

(18) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, precum și a bunurilor de capital achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal, se ajustează la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea conform art. 149 alin. (4) lit. a), c) și d) din Codul fiscal, astfel:

a) în situația în care ajustarea este în favoarea statului, se ajustează taxa efectiv dedusă aferentă sumei plătite, corespunzătoare perioadei rămase din perioada de ajustare;

b) în situația în care ajustarea este în favoarea persoanei impozabile se ajustează taxa nededusă dar plătită furnizorului/prestatorului, corespunzătoare perioadei rămase din perioada de ajustare.

(19) În situația prevăzută la alin. (18), dacă la data la care intervine un eveniment care generează ajustarea nu a fost achitată integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, se determină 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 se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care taxa a fost plătită. Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal efectuate de beneficiar de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează potrivit regulilor generale prevăzute la alin. (1)-(16).

Exemplu:

O persoană impozabilă B cumpără un bun de capital (o clădire) de la persoana impozabilă A. Ambele persoane aplică sistemul TVA la încasare. Valoarea bunului de capital este de 100.000 lei și TVA aferentă este de 24.000 lei. Prin contractul dintre părți se stabilesc următoarele: bunul de capital va fi pus la dispoziția persoanei impozabile B la data de 20.07.2013, urmând ca plata să se facă în 4 tranșe egale de 25.000 lei + TVA aferentă, care devin scadente la plată corespunzător, prima tranșă la data punerii bunului la dispoziția persoanei impozabile B (20.07.2013), a doua tranșă la 31.12.2013, a treia tranșă la 30.06.2014 și ultima tranșă la 31.12.2014. Plățile se efectuează cu respectarea prevederilor contractuale.

Perioada de ajustare începe de la 1 ianuarie a anului în care bunul de capital este pus la dispoziția persoanei impozabile B, respectiv 1 ianuarie 2013.

Situația 1:

În perioada 20.07.2013-31.07.2014 bunul de capital este utilizat în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile B, respectiv operațiunilor de închiriere în regim de taxare cu TVA prin opțiune conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal.

Începând cu 1.08.2014 bunul de capital este alocat în integralitate pentru realizarea de operațiuni de închiriere în regim de scutire de TVA fără drept de deducere în sensul art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

- Perioada de ajustare (20 de ani): 1.01.2013-31.12.2032

- TVA aferentă achiziției bunului de capital: 24.000 lei.

- TVA dedusă conform plăților efectuate până la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea: 18.000 lei, corespunzător celor 3 tranșe de plată efectuate.

- Ajustarea taxei deduse la data evenimentului care generează ajustarea: $18.000 \times 19/20 = 17.100$ lei, în favoarea statului. Diferența de 900 de lei reprezintă taxa dedusă pentru anul 2013, în care bunul a fost utilizat pentru operațiuni taxabile.

La 31.12.2014 se plătește și ultima tranșă, TVA aferentă fiind de 6.000 lei.

Se determină la momentul efectuării plății cuantumul TVA deductibile în funcție de modul de utilizare a bunului de capital în perioada de ajustare, astfel: $6.000 \text{ lei} \times 19/20 \text{ ani} = 5.700 \text{ lei}$ care nu se poate deduce, întrucât corespunde celor 19 ani rămași din perioada de ajustare, iar bunul de capital este deja alocat operațiunilor scutite fără drept de deducere. Suma de 5.700 lei se scade din contul 4428 «TVA neexigibilă» fiind înregistrată în conturile de cheltuieli.

Suma de 300 lei aferentă anului 2013 se va deduce în decontul lunii decembrie 2014 și se înscrie în decont la rândurile corespunzătoare de taxă dedusă.

La data de 3.03.2016 bunul de capital începe să fie utilizat în integralitate pentru operațiuni taxabile.

- TVA de ajustat: $24.000 \times 17/20 = 20.400$ lei, în favoarea persoanei impozabile.

Situația 2:

În perioada 20.07.2013-31.07.2014 bunul de capital este utilizat în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile B, respectiv pentru operațiuni de închiriere în regim de taxare cu TVA în sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal. Începând cu 1.08.2014 bunul de capital este alocat parțial (20%) pentru realizarea de operațiuni de închiriere în regim de scutire de TVA fără drept de deducere în sensul art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

- Perioada de ajustare (20 ani): 1.01.2013-31.12.2032

- TVA dedusă conform plăților efectuate până la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea: 18.000 lei, corespunzător celor 3 tranșe de plată efectuate.

- Ajustarea taxei deduse la data evenimentului care generează ajustarea: $18.000 \times 19/20 \times 20\% = 3.420$ lei în favoarea statului.

La 31.12.2014 se plătește și ultima tranșă, TVA aferentă fiind de 6.000 lei.

Se determină la momentul efectuării plății cuantumul TVA deductibile în funcție de modul de utilizare a bunului de capital în perioada de ajustare, astfel: $6.000 \text{ lei} \times 19/20 \times 20\% = 1.140$ lei, care nu se pot deduce, întrucât corespund celor 19 ani rămași din perioada de ajustare, iar bunul de capital este deja alocat operațiunilor scutite fără drept de deducere în proporție de 20%.

În decontul lunii decembrie 2014 se înscrie la rândurile corespunzătoare de taxă dedusă suma de 4.860 lei (6.000-1.140).

La data de 3.03.2016 bunul de capital începe să fie utilizat în integralitate pentru operațiuni taxabile.

- TVA dedusă: $24.000 - 3.420 - 1.140 = 19.440$ lei

- TVA nededusă: 1.140 lei

- TVA dedusă inițial și ajustată în favoarea statului: 3.420 lei

- TVA de ajustat - 17 ani - în favoarea persoanei impozabile B: $24.000 \times 17/20 \times 20\% = 4.080$ lei

(20) Pentru cazul prevăzut la art. 149 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, precum și a bunurilor de capital achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal, se ajustează conform alin. (9), ținând cont de plățile efectuate astfel:

- a) în anul achiziției se ajustează taxa aferentă sumelor efectiv plătite conform pro rata definitivă din acest an;
- b) de câte ori se mai efectuează o plată în anii următori din perioada de ajustare se deduce taxa aferentă plăților efectuate în funcție de pro rata definitivă din anul achiziției, în decontul perioadei fiscale în care s-a efectuat plata;
- c) la finele fiecărui an se ajustează o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă corespunzătoare plăților efectuate, în funcție de pro rata definitivă;
- d) în situația în care se efectuează ajustarea prevăzută la lit. c) și ulterior se mai efectuează plăți, la fiecare plată se recalculează taxa ajustată conform lit. c), în funcție de plățile efectuate, diferența rezultată înscriindu-se în decontul aferent perioadei fiscale în care s-a efectuat fiecare plată.

Exemplu:

O persoană impozabilă cu regim mixt care aplică sistemul TVA la încasare cumpără un utilaj la data de 1 martie 2013, în valoare de 200.000 lei, plus 24% TVA, adică 48.000 lei. Conform contractului plata utilajului se efectuează astfel: 50% din valoare la data achiziției, respectiv 124.000 lei (din care TVA 24.000 lei), iar diferența în două rate de câte 62.000 lei (din care TVA 12.000 lei), plătibile în luna ianuarie a următorilor doi ani. Pro rata provizorie pentru anul 2013 este 30%.

La data achiziției persoana impozabilă deduce taxa aferentă sumei achitate corespunzător pro rata provizorie astfel:

$24.000 \text{ lei} \times 30\% = 7.200 \text{ lei}$, taxă care se deduce în decontul aferent lunii martie 2013.

Pro rata definitivă calculată la sfârșitul anului 2013 este de 40%.

La sfârșitul anului 2013 se realizează ajustarea taxei pe baza pro rata definitivă, respectiv $24.000 \text{ lei} \times 40\% = 9.600 \text{ lei}$ taxă de dedus, care se compară cu taxa dedusă pe baza pro rata provizorie (7.200 lei), iar diferența de 2.400 lei se înscrie în decontul din luna decembrie ca taxă deductibilă.

Anul 2014

Pro rata provizorie utilizată în anul 2014 este de 50%.

În luna ianuarie din anul 2014 se efectuează plata sumei de 62.000 lei (din care TVA 12.000 lei).

La data plății, se calculează taxa de dedus, ținând cont de pro rata definitivă din anul 2013, anul achiziției utilajului:

$12.000 \text{ lei} \times 40\% = 4.800 \text{ lei}$, taxă care se deduce în decontul aferent lunii ianuarie 2014.

Pro rata definitivă pentru anul 2014 calculată la sfârșitul anului este de 60%.

La sfârșitul anului 2014 se fac următoarele calcule:

Taxa deductibilă corespunzătoare plăților efectuate se împarte la 5 (perioada de ajustare):

$24.000 \text{ lei} + 12.000 \text{ lei} = 36.000 \text{ lei}$; $5 = 7.200 \text{ lei}$

Deducerea autorizată, respectiv taxa care poate fi dedusă pentru anul 2014 se calculează astfel:

$7.200 \text{ lei} \times 60\% = 4.320 \text{ lei}$

Taxa deja dedusă corespunzătoare unui an, respectiv anului 2014, se calculează astfel:

9.600 lei (dedusă în anul 2013) + 4.800 lei (dedusă în anul 2014) = 14.400 lei ; $5 = 2.880 \text{ lei}$.

Se compară deducerea autorizată cu taxa deja dedusă pentru anul 2014, iar diferența de 1.440 lei ($4.320 \text{ lei} - 2.880 \text{ lei}$) reprezintă taxa de dedus suplimentar care se înscrie în decontul lunii decembrie.

Anul 2015

Pro rata provizorie utilizată în anul 2015 este de 60%.

În luna ianuarie 2015 se efectuează plata sumei de 62.000 lei (din care TVA 12.000 lei).

La data plății, se calculează taxa de dedus, ținând cont de pro rata definitivă din anul 2013, anul achiziției utilajului:

$12.000 \text{ lei} \times 40\% = 4.800 \text{ lei}$, taxă care se deduce în decontul aferent lunii ianuarie 2015.

Ca urmare a efectuării acestei plăți se recalculează taxa deductibilă aferentă anului 2014 astfel:

Taxa deductibilă corespunzătoare plăților efectuate se împarte la 5 (perioada de ajustare):

$24.000 \text{ lei} + 12.000 \text{ lei} + 12.000 \text{ lei} = 48.000 \text{ lei}$; $5 = 9.600 \text{ lei}$.

Deducerea autorizată, respectiv taxa care poate fi dedusă pentru anul 2014 ca urmare a acestei plăți se calculează astfel:

$9.600 \text{ lei} \times 60\% = 5.760 \text{ lei}$.

Taxa deja dedusă corespunzătoare unui an este:

9.600 lei (dedusă în anul 2013) + 4.800 lei (dedusă în anul 2014) + 4.800 lei (dedusă în anul 2015) = 19.200 lei ; $5 = 3.840 \text{ lei}$.

Se compară deducerea autorizată cu taxa dedusă efectiv ($5.760 \text{ lei} - 3.840 \text{ lei}$), iar diferența de 1.920 lei este taxa care se poate deduce pentru anul 2014.

Întrucât în decembrie 2014 s-a dedus suma de 1.440 lei, se va deduce suplimentar în ianuarie 2015 (luna în care s-a achitat ultima rată) suma de 480 lei ($1.920 \text{ lei} - 1.440 \text{ lei}$).

În luna decembrie 2015 se efectuează ajustarea corespunzătoare acestui an în funcție de pro rata definitivă, care este de 30%, astfel:

Taxa deductibilă corespunzătoare plăților efectuate se împarte la 5 (perioada de ajustare):

$24.000 \text{ lei} + 12.000 \text{ lei} + 12.000 \text{ lei} = 48.000 \text{ lei}$; $5 = 9.600 \text{ lei}$.

Deducerea autorizată conform pro rata definitivă pentru acest an este de 2.880 lei ($9.600 \text{ lei} \times 30\%$).

Se determină taxa deja dedusă pentru acest an:

$9.600 \text{ lei} + 4.800 \text{ lei} + 4.800 \text{ lei} = 19.200 \text{ lei}$; $5 = 3.840 \text{ lei}$.

Întrucât s-a dedus mai mult, în decontul lunii decembrie ar trebui să se efectueze o ajustare în favoarea statului, dar în cazul prezentat fiind o sumă mai mică de 1.000 lei, respectiv de 960 lei ($3.840 \text{ lei} - 2.880 \text{ lei}$), ajustarea nu se efectuează.

Anul 2016

- pro rata definitivă pentru anul 2016 este de 35%;

- deducere autorizată: $9.600 \text{ lei} \times 35\% = 3.360 \text{ lei}$;

- deja dedusă: 3.840 lei;

- ajustare în favoarea statului: 3.840 - 3.360 lei = 480 lei - nu se efectuează, fiind sub nivelul minim de 1.000 lei prevăzut la alin. (16).

În ultimul an al perioadei de ajustare, respectiv anul 2017, ajustarea se va efectua similar celei de la sfârșitul anului 2016.

(21) Persoanele care aplică sistemul TVA la încasare, precum și cele care au achiziționat bunuri/servicii de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare și trec la regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal aplică în mod corespunzător prevederile alin. (17) și alin. (18) lit. a."

Comentarii:

La fel ca și în cazul celorlalte bunuri, în cazul modificării utilizării unui bun de capital după achiziția acestuia, respectiv utilizarea pentru operațiuni cu sau fără drept de deducere, conduce la efectuarea unor ajustări de TVA prin care trebuie să se asigure că persoana impozabilă va beneficia de deducerea TVA pentru bunul respectiv în măsura în care acesta este utilizat pentru operațiuni care dau drept de deducere. În cazul persoanelor care au achiziționat bunuri de capital de la persoane care aplică TVA la încasare, precum și al achizițiilor de bunuri de capital efectuate de persoanele care aplică TVA la încasare, și care nu au achitat integral TVA, prin normele metodologice s-a stabilit modul de realizare a ajustării taxei aferente, inclusiv a regularizărilor care trebuie efectuate pe măsura plății diferențelor de TVA care au fost neexigibile la momentul la care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

10. Prevederi referitoare la micile întreprinderi

Codul fiscal:

"Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei 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 Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a 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 conform art. 145 alin. (2) lit. b), a 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), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă. În cazul persoanelor impozabile care ar fi obligate pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1) se cuprind operațiunile prevăzute la alin. (2) în funcție de data la care ar interveni exigibilitatea taxei fără aplicarea sistemului TVA la încasare."

Norme metodologice:

"61. [...]

(2) La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal. Prevederile art. 134² alin. (3)-(8) din Codul fiscal nu se aplică în cazul persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire. Chiar dacă aceste persoane ar fi eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, acestea determină cifra de afaceri prevăzută la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal în funcție de data la care ar interveni exigibilitatea taxei fără aplicarea sistemului TVA la încasare pentru operațiunile realizate, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal.

[...]"

Comentarii:

Prevederea de la art. 153 alin. (3) din Codul fiscal și de la pct. 61 alin. (2) din normele metodologice subliniază faptul că persoanele impozabile care aplică regimul special de scutire nu aplică prevederile referitoare la sistemul TVA la încasare, respectiv determină cifra de afaceri prevăzută la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal în funcție de data la care ar interveni exigibilitatea taxei fără aplicarea sistemului TVA la încasare pentru operațiunile realizate.

11. Prevederi referitoare la jurnalele pentru cumpărări și vânzări

Norme metodologice:

"79. [...]

(3) Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare au obligația să menționeze în jurnalele pentru vânzări facturile emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care este obligatorie aplicarea sistemului TVA la încasare, chiar dacă exigibilitatea taxei nu intervine în perioada fiscală în care a fost emisă factura. În plus față de cele prevăzute la alin. (2), în jurnalele pentru vânzări se înscriu și următoarele informații în cazul acestor operațiuni:

a) numărul și data documentului de încasare sau, după caz, data la care a expirat termenul-limită de 90 de zile prevăzut la art. 134² alin. (5) din Codul fiscal;

b) valoarea integrală a contravalorii livrării de bunuri/prestării de servicii, inclusiv TVA;
c) baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată aferentă;
d) valoarea încasată, inclusiv TVA, precum și baza impozabilă și TVA exigibilă corespunzătoare sumei încasate sau, după caz, la expirarea termenului-limită de 90 de zile prevăzut la art. 134² alin. (5) din Codul fiscal se evidențiază dacă există diferențe de sume neîncasate, care devin exigibile, precum și baza impozabilă și TVA exigibilă corespunzătoare sumei respective;

e) diferența reprezentând baza impozabilă și TVA neexigibilă.

(4) În cazul jurnalelor pentru vânzări prevăzute la alin. (3), facturile care au TVA neexigibilă integral sau parțial vor fi preluate în fiecare jurnal pentru vânzări până când toată taxa aferentă devine exigibilă ori ca urmare a încasării sau, după caz, la expirarea termenului-limită de 90 de zile prevăzut la art. 134² alin. (5) din Codul fiscal, cu menționarea informațiilor prevăzute la alin. (3) lit. a)-e). În cazul informației de la alin. (3) lit. d) se va menționa numai suma încasată în perioada fiscală pentru care se întocmește jurnalul pentru vânzări sau, după caz, baza impozabilă și TVA care devine exigibilă ca urmare a expirării termenului-limită de 90 de zile prevăzut la art. 134² alin. (5) din Codul fiscal.

(5) Persoanele impozabile care fac achiziții de bunuri/servicii de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare înregistrează în jurnalul pentru cumpărări facturile primite pentru livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care este obligatorie aplicarea sistemului TVA la încasare, chiar dacă exigibilitatea, respectiv deductibilitatea taxei, nu intervine în perioada fiscală în care a fost emisă factura. Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare înregistrează în jurnalul pentru cumpărări facturile primite pentru livrări de bunuri/prestări de servicii chiar dacă taxa nu este deductibilă în perioada fiscală în care a fost emisă factura. În plus față de cele prevăzute la alin. (2), în jurnalele pentru cumpărări se menționează și următoarele informații:

a) numărul și data documentului de plată;

b) valoarea integrală a contravalorii achiziției de bunuri/prestării de servicii, inclusiv TVA;

c) baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată aferentă;

d) valoarea plătită, inclusiv TVA și corespunzător baza impozabilă și TVA exigibilă;

e) diferența reprezentând baza impozabilă și TVA neexigibilă.

(6) În cazul jurnalelor pentru cumpărări prevăzute la alin. (5), facturile care au TVA neexigibilă integral sau parțial vor fi preluate în fiecare jurnal pentru cumpărări până când toată taxa aferentă devine exigibilă ca urmare a plății, cu menționarea informațiilor prevăzute la alin. (5) lit. a)-e). În cazul informației de la alin. (5) lit. d) se va menționa numai suma plătită în perioada fiscală pentru care se întocmește jurnalul pentru cumpărări.

(7) Documentele prevăzute la alin. (2)-(6) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să își stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2)-(6) și să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal."

Comentarii:

Jurnalele pentru vânzări și cele pentru cumpărări ale persoanei care aplică TVA la încasare, precum și jurnalele pentru cumpărări ale persoanelor care fac achiziții de la persoane care aplică TVA la încasare trebuie adaptate pentru a permite contribuabililor să urmărească în fiecare perioadă fiscală diferențele de taxă neexigibile, atât în ce privește taxa colectată, cât și în ce privește taxa deductibilă. În acest sens, prin normele metodologice au fost prevăzute informațiile minime necesare pentru aceste operațiuni. Aceste informații sunt necesare și în scopul verificării de către organele fiscale a acestor contribuabili.

12. Notificarea înregistrării/ieșirii în/din Registrul persoanelor care aplică TVA la încasare

Codul fiscal:

"Decontul special de taxă și alte declarații

Art. 156³ [...]

(11) Persoana impozabilă prevăzută la art. 134² alin. (3) lit. a), care trebuie să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor art. 134² alin. (3)-(8), are obligația să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 ianuarie inclusiv, o notificare din care să rezulte că cifra de afaceri din anul calendaristic precedent, determinată potrivit prevederilor art. 134² alin. (3), nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Nu are obligația să depună notificarea prevăzută la prima teză persoana impozabilă care a aplicat sistemul TVA la încasare în anul calendaristic precedent și care este obligată să continue aplicarea sistemului TVA la încasare ca urmare a faptului că cifra sa de afaceri nu a depășit în anul calendaristic precedent plafonul de 2.250.000 lei. În situația în care persoana impozabilă prevăzută la art. 134² alin. (3) lit. a), care trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, nu depune notificarea prevăzută la prima teză, aceasta va fi înregistrată din oficiu de organele fiscale competente în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, prevăzut la alin. (13). În perioada cuprinsă între data la care persoana impozabilă avea 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, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de persoana impozabilă este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1²), iar pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate de persoana impozabilă în perioada respectivă se aplică regulile generale privind exigibilitatea taxei, prevăzute la art. 134² alin. (3)-(8).

(12) Persoana impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare și care depășește în cursul anului calendaristic curent plafonul de 2.250.000 lei are obligația să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale în care a depășit plafonul, o notificare din care să rezulte cifra de

afaceri realizată, determinată potrivit prevederilor art. 134² alin. (3), în vederea schimbării sistemului aplicat potrivit prevederilor art. 134² alin. (4). În situația în care persoana impozabilă care depășește plafonul nu depune notificarea prevăzută la prima teză, aceasta va fi radiată din oficiu de organele fiscale competente din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, prevăzut la alin. (13), începând cu data înscrisă în decizia de radiere din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate de persoana impozabilă în perioada cuprinsă între data la care persoana impozabilă avea 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, se aplică regulile generale privind exigibilitatea taxei, prevăzute la art. 134² alin. (1) și (2), iar dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de persoana impozabilă în perioada respectivă se exercită în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1).

(13) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform art. 134² alin. (3)-(8). Registrul este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscriserea și radierea în/din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se face de către organul fiscal competent, pe baza notificărilor depuse de persoanele impozabile potrivit alin. (11) și (12), până la data de 1 a perioadei fiscale următoare celei în care a fost depusă notificarea, sau din oficiu în condițiile prevăzute la alin. (11) și (12). Prin excepție, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în cursul anului calendaristic, prevăzute la art. 134² alin. (3) lit. b), sunt înregistrate din oficiu de către organele fiscale competente în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, de la data înregistrării acestora în scopuri de TVA."

Comentarii:

Conform prevederilor legale menționate, persoanele eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare trebuie să depună notificări până la data de 25 ianuarie inclusiv, pentru a fi înregistrate în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare. Așa cum rezultă și din normele metodologice de aplicare a art. 134² alin. (3)-(8) din Codul fiscal, în anul 2013 vor depune notificări pe data de 25 ianuarie numai persoanele care au fost înregistrate în scopuri de TVA după data de 1 octombrie 2012 și care sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare. Numai începând cu anul 2014 se vor mai depune pe data de 25 ianuarie notificări privind intrarea în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, pe de o parte datorită sistemului tranzitoriu prevăzut la art. II din Ordonanța Guvernului nr. 15/2012, care a inclus în acest registru persoanele impozabile eligibile în funcție de cifra de afaceri realizată în perioada 1 octombrie 2011-30 septembrie 2012, iar pe de altă parte datorită faptului că orice persoane care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului vor fi înregistrate din oficiu de organele fiscale în registrul respectiv. Persoanele care au aplicat sistemul TVA la încasare în anul 2013, dar au depășit plafonul de eligibilitate în cursul anului 2013, iar în anul 2014 se situează sub plafonul de eligibilitate, respectiv 2.250.000 lei, vor fi în anul 2015 în situația prevăzută la art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, respectiv nu vor fi depășit plafonul de eligibilitate și, prin urmare, vor depune notificări pentru intrarea în sistemul TVA la încasare.

Conform aceluiași prevederi de la art. 156³ din Codul fiscal, persoanele impozabile care în cursul anului vor depăși plafonul de 2.250.000 lei trebuie să depună notificare pentru ieșirea din sistemul TVA la încasare.

Exemple:

1. O persoană impozabilă aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 ianuarie 2013 și are perioada fiscală trimestrul, dar în trimestrul al II-lea al anului 2013 depășește plafonul de 2.250.000 lei. În consecință, persoana impozabilă are obligația să depună o notificare până la data de 25 iulie 2013 pentru ieșirea din sistem și nu va mai aplica sistemul TVA la încasare din prima zi a celei de-a doua perioade fiscale următoare celei în care a depășit plafonul, respectiv din data de 1 octombrie 2013. Dacă în anul 2014 această persoană impozabilă nu va depăși plafonul de 2.250.000 lei, din anul 2015 va intra sub incidența prevederilor art. 134² alin. (3) lit. a) din Codul fiscal și va depune o notificare conform prevederilor art. 156³ alin. (11) din Codul fiscal până la data de 25 ianuarie 2015 în vederea aplicării sistemului TVA la încasare începând cu data de 1 aprilie 2015, dacă va avea perioada fiscală trimestrul, sau începând cu data de 1 februarie 2015, dacă va avea perioada fiscală luna.

În ipoteza în care societatea nu ar depune notificarea până pe data de 25 ianuarie 2015, iar organele fiscale ar sesiza în luna iunie 2015 că persoana respectivă trebuia să aplice sistemul TVA la încasare începând cu data de 1 februarie 2015 (presupunând că perioada sa fiscală va fi luna), pentru perioada februarie-iunie 2015, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de persoana impozabilă în perioada respectivă este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, iar pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate de persoana impozabilă în perioada respectivă se aplică sistemul TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. (3)-(8) din Codul fiscal.

2. O persoană impozabilă care se înregistrează în scopuri de TVA la data de 1 martie 2013 aplică sistemul TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, fiind înregistrată din oficiu de organele fiscale în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare. În situația în care respectiva persoană impozabilă are perioada fiscală luna calendaristică și depășește în luna iunie 2013 plafonul de 2.250.000 lei, aplică sistemul TVA la încasare până la sfârșitul lunii iulie 2013. Această persoană impozabilă are obligația să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii iulie 2013, o notificare pentru ieșirea din sistem, conform art. 156³ alin. (12) din Codul fiscal, din care să rezulte că cifra de afaceri realizată este de peste 2.250.000 lei.

În ipoteza în care societatea nu ar depune notificarea până pe data de 25 iulie 2013, iar organele fiscale ar radia din oficiu persoana respectivă din Registrul persoanelor impozabile care aplică TVA la încasare de la data de 1 octombrie 2013, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada august-septembrie 2013 aplică regulile generale privind exigibilitatea taxei, prevăzute la art. 134² alin. (1) și (2) din Codul fiscal, iar pentru achizițiile efectuate în aceeași perioadă își exercită dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal.