



Ghidul practic privind sistemul TVA la încasare



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

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

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

Suntem siguri că îl veți considera foarte practic.

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

Cuprins:

- A. Regulile de bază ale sistemului „TVA la încasare”
- B. Cine trebuie să aplice sistemul „TVA la încasare”
- C. Componența „cifrei de afaceri”
- D. Intrarea în sistemul „TVA la încasare”
- E. Ieșirea din sistemul „TVA la încasare”
- F. Ajustarea bazei de impozitare pentru entitățile care aplică sistemul „TVA la încasare”
- G. Implicațiile anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA asupra entităților care aplică sistemul „TVA la încasare”

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

Va trebui să acordăm o atenție sporită evidenței TVA la nivelul fiecărei entități. De exemplu, facturile pot fi încasate/plătite cu numerar sau prin virament bancar, ceea ce face ca exibilitatea TVA să intervină la momente diferite.

Considerăm că dezavantajele sistemului „TVA la încasare” sunt mai numeroase decât avantajele existente și de aceea rămâne de văzut dacă această „facilitate” introdusă va avea efecte pozitive asupra fluxurilor de trezorerie ale entităților, pe termen mediu sau lung.

Atenție! Pentru firmele care se încadrează în plafonul de mai sus, acest regim este **obligatoriu**, nu optional.

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

1. Deducerea TVA aferentă facturilor primeite

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

Exemplu:

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

Prezența tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția mărfurilor (7 martie 2013):

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

- plata facturii către furnizor (21 iunie 2013):

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

- exibilitatea TVA aferentă facturii (21 iunie 2013):

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

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

luna iunie 2013 (luna plătii ei).

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

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

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

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

Exemplu:

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

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția materiilor prime (12 februarie 2013):

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

- plata facturii către furnizor (16 aprilie 2013):

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

- exigibilitatea TVA aferentă facturii (16 aprilie 2013):

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

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

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

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

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

Exemplu:

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

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

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

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția ambalajelor (13 aprilie 2013):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 774 lei, ținând cont că a plătit 4.000 lei din datorie;
- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al treilea trimestru al anului 2013, entitatea va deduce restul de TVA la nivelul sumei de 1.626 lei, ținând cont că a plătit și restul facturii primite de la entitatea Barsin.

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

Exemplu:

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

Prezențați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va înregistra în contabilitate:

- achiziția utilajului (4 aprilie 2013):

| | | | | |
|-----------|-----------------------------------|---|-----------------------------------|------------|
| 2.000 lei | 2131 „Echipamente tehnologice” | = | 404 „Furnizori de imobilizări” | 24.800 lei |
| 4.800 lei | 4426 „TVA deductibilă” | | | |

- plata facturii către furnizor (22 august 2013):

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

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

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

CONCLUZIE!

Avem dreptul de a deduce TVA aferentă facturilor primite astfel:

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

2. Colectarea TVA aferentă facturilor emise

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

Exemplu:

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

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (25 februarie 2013):

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

- încasarea facturii prin bancă (9 aprilie 2013):

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

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

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

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

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

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

Exemplu:

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

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea facturii emise (12 februarie 2013):

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

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

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

- încasarea facturii prin bancă (11 septembrie 2013):

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

Având în vedere că până la data de 13 mai 2013 (90 de zile) entitatea nu a încasat creanța, aceasta datorează TVA la bugetul de stat.

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

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

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

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

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

Dacă încasați o factură **PARTIAL**, atunci veți datora TVA proporțional cu suma încasată din totalul facturii. Pentru determinarea TVA aferente încasării parțiale a unei facturi emise, se consideră că fiecare încasare parțială include și TVA, aplicându-se procedeul sutei mărite.

Exemplu:

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

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

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (7 martie 2013):

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

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

| | | | | |
|------|--|---|------------------|------|
| Cost | 607 „Cheltuieli privind mărfurile” | = | 371 „Mărfuri” | Cost |
|------|--|---|------------------|------|

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

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

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

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

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

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

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

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

Până la data de 7 iunie 2013 (90 de zile de la emiterea facturii) entitatea Leader nu a încasat toată creața, ceea ce înseamnă că TVA aferent creaței neîncasate devine exigibilă.

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

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

Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

| | | | | |
|-------------|---------------------------|---|---------------------------|----------------|
| 1.432,26 le | 4426 „TVA deductibilă” | = | 4428 „TVA neexigibilă” | 1.432,2 lei |
|-------------|---------------------------|---|---------------------------|----------------|

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

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

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

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

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

Exemplu:

În data de 6 iunie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii către entitatea Barsin în sumă de 7.000 lei, plus TVA 24%. Factura va fi încasată prin bancă în data de 24 octombrie 2013. Entitatea Leader nu aplică sistemul „TVA la încasare”, însă entitatea Barsin aplică sistemul „TVA la încasare”.

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- Înregistrarea facturii emise (6 iunie 2013):

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

- Încasarea facturii prin bancă (24 octombrie 2013):

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

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

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

CONCLUZIE!

Avem obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise astfel:

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

3. Ce reprezintă încasarea unei facturi în cadrul sistemului „TVA la plată”

ATENȚIE!!! Prin încasarea unei facturi trebuie să înțelegem orice modalitate prin care obținem contrapartida de la beneficiar sau de la un terț, cum ar fi plata în bani (nu în numerar), plata în natură, compensarea, cesiunea de creațe, utilizarea unor instrumente de plată. Toate prevederile de mai sus se aplică facturilor care sunt decontate astfel.

Cesiunea de creațe

Atunci când furnizorul ceseionează creațele aferente unor facturi emise, indiferent de prețul cesiunii creațelor, se consideră că la data cesiunii este încasată întreaga contravalorare a facturilor neîncasate până în acel moment. În cazul în care cedentul este o persoană impozabilă care aplică sistemul “TVA la încasare” pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea TVA intervine la data cesiunii creațelor, dacă cesiunea are loc înainte de expirarea termenului de 90 de zile calendaristice de la data emiterii.

Indiferent de faptul că furnizorii au cessionat creațele, în cazul beneficiarilor care aplică sistemul “TVA la încasare”, precum și a celor care nu aplică acest sistem însă au achiziționat bunuri/servicii de la entități care aplică sistemul “TVA la încasare” pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a TVA este amânat până la data plății facturilor.

Exemplu:

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

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

Prezentați tratamentul TVA în cazul entității Leader.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (4 februarie 2013):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- înregistrarea facturii emise (4 februarie 2013):

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

- exigibilitatea TVA aferentă facturii emise, la 90 de zile de la emiterea facturii (4 mai 2013):

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

- cesiunea creanței aferente facturii emise (10 iunie 2013):

| | | | | |
|-----------|--|---|-------------------|-----------|
| 4.500 lei | 461 „Debitori diversi” 654 „Pierderi din creanțe și debitori diversi” | = | 4111 „Clienți” | 6.200 lei |
|-----------|--|---|-------------------|-----------|

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

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

În acest caz, entitatea Leader nu va datora TVA în luna februarie 2013 (luna emiterii facturii), nici în luna iunie 2013 (luna în care a avut loc cesiunea de creanțe), nici în luna august 2013 (luna în care a încasat suma de 4.500 de la cessionar), ci în luna mai 2013 (luna în care s-au scurs cele 90 de zile de la emiterea facturii).

Compensări efectuate între furnizor și beneficiar

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

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

În situația în care aceste compensări sunt realizate după expirarea termenului de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii, furnizorul colectează TVA astfel:

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

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

Alte operațiuni

Pentru următoarele operațiuni, se consideră că TVA devine exigibilă la data înscrisă în extrasul de cont sau în alt document asimilat acestuia:

- în cazul încasărilor prin bancă de tipul transfer-credit;
- în cazul în care încasarea se efectuează prin instrumente de plată de tip transferdebit (cec, cambie și bilet la ordin), dacă furnizorul care aplică sistemul “TVA la încasare” nu girează instrumentul de plată, ci îl încasează/scontează. În cazul scontării, se consideră că persoana respectivă a încasat contravaloarea integrală a instrumentului de plată;
- în situația în care plata s-a efectuat prin carduri de debit sau de credit de către cumpărător;

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

Încasarea cu numerar

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

Normele de aplicare însă prezintă o informație suplimentară care se dovedește a fi esențială. Dacă aplicați sistemul “TVA la încasare” și emiteți o factură către un beneficiar, veți exclude de la aplicarea sistemului “TVA la încasare” sumele care sunt încasate în numerar de la beneficiari persoane juridice, persoane fizice înregistrate în scopuri de TVA, PFA, liber profesioniști și asocieri fără personalitate juridică.

Astfel, în situația în care se încasează parțial în numerar contravaloarea unei facturi, este exclusă de la aplicarea sistemului doar suma încasată, nu întreaga factură.

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

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

Exemplu:

În data de 5 aprilie 2013, entitatea Leader a emis o factură de prestări servicii la nivelul sumei de 3.000 lei, plus TVA 24%. Având în vedere că furnizorul și beneficiarul au convenit ca decontarea să se facă în numerar la data de 12 iunie 2013, entitatea Leader nu a mai scris pe factura emisă mențiunea „TVA la încasare”.

Prezentați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va efectua în contabilitate următoarele operațiuni:

- înregistrarea facturii emise (5 aprilie 2013):

| | | | | |
|-----------|-------------------|---|---|----------------------|
| 3.720 lei | 4111 „Clienți” | = | 704 „Venituri din servicii prestate” 4427 „TVA colectată” | 3.000 lei 720 lei |
|-----------|-------------------|---|---|----------------------|

- încasarea facturii în numerar (12 iunie 2013):

| | | | |
|-----------|-----------------------|-------------------|-----------|
| 3.720 lei | 5311 „Casa în lei” | 4111 „Clienti” | 3.720 lei |
|-----------|-----------------------|-------------------|-----------|

Având în vedere că factura emisă va fi încasată în numerar, entitatea Leader va colecta TVA la emiterea acesteia, aplicând regulile generale privind exigibilitatea TVA.

Beneficiarul va înregistra în contabilitate:

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

| | | | | |
|-----------|---|---|--------------------|-----------|
| 3.000 lei | 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | = | 401 „Furnizori” | 3.720 lei |
| 720 lei | 4426 „TVA deductibilă” | | | |

- plata facturii în numerar (12 iunie 2013):

| | | | | |
|-----------|--------------------|---|-----------------------|-----------|
| 3.720 lei | 401 „Furnizori” | = | 5311 „Casa în lei” | 3 720 lei |
|-----------|--------------------|---|-----------------------|-----------|

Având în vedere că factura primită va fi plătită în numerar, beneficiarul va deduce TVA la data emiterii acesteia, aplicând regulile generale privind exigibilitatea TVA.

B. Cine trebuie să aplice sistemul „TVA la încasare”

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

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

- persoanele impozabile care nu sunt stabilite în România, dar sunt înregistrate în România în scopuri de TVA, direct sau prin reprezentant fiscal;
- persoanele impozabile care au sediul activității economice în afara României dar sunt stabilite în România prin sediu fix, cum ar fi sucursale sau alte sedii secundare, fără personalitate juridică;
- persoanele impozabile stabilite în România care fac parte dintr-un grup fiscal unic (a se vedea definiția din Codul fiscal, art 127, alin (8));

Entitățile care aplică sistemul “TVA la încasare” vor trebui să scrie pe facturile emise mențiunea „TVA la încasare”, cu câteva excepții.

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

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

Rețineți faptul că în cazul facturilor emise a căror contravaloare o încasați, parțial sau total, cu **numerar**, TVA este exigibilă la data facturii și nu la momentul încasării ei sau trecerii celor 90 de zile de la emitere. De aceea, odată cu introducerea acestui sistem, trebuie să stabilim foarte clar, de la început, cu clienții noștri dacă factura va fi încasată în numerar sau prin instrumente bancare. Astfel, pe o factură care va fi încasată în numerar, furnizorul nu va mai trece mențiunea "TVA la încasare", chiar dacă acesta este înregistrat în Registrul persoanelor care aplică sistemul "TVA la încasare".

Și în cazul facturilor emise către o **persoană afiliată**, TVA devine exigibilă la data facturii, și nu la data încasării ei. O persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă:

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

Exemplu:

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

În data de 4 aprilie 2013, entitatea Barsin achită prin bancă furnizorului său suma de 3.720 lei, iar restul sumei este achitată în data de 11 iulie 2013.

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

Având în vedere că cele două entități sunt părți afiliate, acestea nu aplică regulile specifice sistemului „TVA la încasare”. Astfel, entitatea Leader va colecta TVA la data facturii (18 martie 2013), iar entitatea Barsin va deduce TVA tot la data facturii (18 martie 2013). Cele două entități vor declara TVA aferentă acestei tranzacții în Decontul de TVA 300 aferent primului trimestru al anului 2013.

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

- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2013, entitatea Leader ar fi raportat TVA colectată la nivelul sumei de 2.400 lei, având în vedere faptul că în 4 aprilie 2013 a încasat suma de 3.720 lei (din care TVA 720 lei), iar în 18 iunie 2013 se împlinesc cele 90 de zile de la emiterea facturii;
- în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2013, entitatea Barsin ar fi raportat TVA deductibilă de 720 lei, iar în Decontul de TVA 300 aferent celui de-al treilea trimestru al anului 2013, restul sumei de 1.680 lei (2.400 lei – 720 lei).

Entitățile care fac parte din sistemul "TVA la încasare" **nu** aplică aceste reguli și pentru următoarele categorii de operațiuni:

- operațiunile care nu au locul livrării/prestării în România;
- livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei (operațiuni pentru care se aplică taxarea inversă);

- livrările de bunuri/prestările de servicii scutite de TVA;
- operațiunilor supuse regimurilor speciale pentru agenții de turism, pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități și pentru aurul de investiții.

C. Componența „cifrei de afaceri”

Pentru a evita orice confuzie, fac precizarea că acest indicator nu reprezintă cifra de afaceri evidențiată în contabilitatea unei entități (grupa 70 din Planul de conturi). Trebuie să ținem cont de rândurile din Decontul de TVA 300 corespunzătoare operațiunilor taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, operațiunilor rezultante din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, precum și rândurile de regularizări aferente. Astfel, la calculul cifrei de afaceri vom ține cont și de operațiunile de export, livrări intracomunitare, facturile de avans emise și alte operațiuni pentru care entitatea a colectat TVA.

Practic, pentru determinarea cifrei de afaceri, din Decontul de TVA 300, veți aduna:

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

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

Exemplu:

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

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

D. Intrarea în sistemul „TVA la încasare”

Există 3 situații cu care ne putem întâlni și anume:

- entitatea este înregistrată în scopuri de TVA la data de 25 octombrie 2012;
- entitatea se înregistrează în scopuri de TVA în perioada 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012;
- entitatea se înregistrează în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2013.

1. Entitatea este înregistrată în scopuri de TVA la data de 25 octombrie 2012

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

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

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

Dacă în perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 o entitate a realizat o cifră de afaceri inferioară plafonului de 2.250.000 lei, dar nu mai este înregistrată în scopuri de TVA la data de 31 decembrie 2012, ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA, aceasta nu va mai fi înregistrată de organele fiscale competente în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”, chiar dacă până la data de 25 octombrie 2012 a depus Notificarea 097.

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

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

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

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

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

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

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

ATENȚIE! Indiferent de situația în care ne aflăm din cele 3 expuse mai sus, în perioada cuprinsă între data la care aveați obligația aplicării sistemului „TVA la încasare” și data înregistrării din oficiu de către organele fiscale competente în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul „TVA la încasare”, veți ține cont de următoarele prevederi:

- dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate este amânat până în momentul în care facturile primite de la furnizori au fost plătite;
- pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate se aplică regulile generale privind eligibilitatea TVA, respectiv veți colecta TVA la emiterea facturii și nu la încasarea ei.

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

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

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

CONCLUZIE!

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

E. Ieșirea din sistemul „TVA la încasare”

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

Exemplu:

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

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

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

1. Perioada fiscală este LUNA:

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

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

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

2. Perioada fiscală este TRIMESTRUL:

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

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

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

Exemplu:

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

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

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

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

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

1. Perioada fiscală este LUNA:

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

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

2. Perioada fiscală este TRIMESTRUL:

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

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

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

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

- dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate este amânat până în momentul în care facturile primite de la furnizori au fost plătite;
- pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate se aplică regulile generale privind eligibilitatea TVA, respectiv veți colecta TVA la emiterea facturii și nu la încasarea ei.

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

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

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

CONCLUZIE!

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

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

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

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

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

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

Exemplu:

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

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

Prezențați tratamentul TVA în cazul celor două entități.

Entitatea Leader va opera în contabilitate:

- înregistrarea facturii emise (12 martie 2013):

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

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

| | | | | |
|------|--|---|------------------|------|
| Cost | 607 „Cheltuieli privind mărfurile” | = | 371 „Mărfuri” | Cost |
|------|--|---|------------------|------|

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

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

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

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

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

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

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

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

- încasarea restului sumei de 12.320 lei ($24.800 \text{ lei} - 10.000 \text{ lei} - 2.480 \text{ lei}$) prin bancă (24 mai 2013):

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

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

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

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

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

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 1.935 lei, ținând cont că a încasat 10.000 lei din creață respectivă;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii mai 2013, entitatea va colecta TVA la nivelul sumei de 2.385 lei, ținând cont de faptul că în urma emiterii facturii de reducere, TVA neexigibilă a fost diminuată cu suma de 480 lei.

Entitatea Barsin va înregistra în contabilitate:

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

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

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

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

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

| | | | | |
|--------------|---------------------------|---|---------------------------|--------------|
| 1.935,48 lei | 4426 „TVA deductibilă” | = | 4428 „TVA neexigibilă” | 1.935,48 lei |
|--------------|---------------------------|---|---------------------------|--------------|

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

| | | | | |
|-----------|--------------------|---|--------------------------------------|-----------|
| 2.000 lei | 401 „Furnizori” | = | 609 „Reduceri comerciale primite” | 2.000 lei |
|-----------|--------------------|---|--------------------------------------|-----------|

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

| | | | | |
|-----------|---------------------------|---|--------------------|-----------|
| (480 lei) | 4428 „TVA neexigibilă” | = | 401 „Furnizori” | (480 lei) |
|-----------|---------------------------|---|--------------------|-----------|

- plata restului sumei de 12.320 lei ($24.800 \text{ lei} - 10.000 \text{ lei} - 2.480 \text{ lei}$) prin bancă (24 mai 2013):

| | | | | |
|------------|--------------------|---|-----------------------------------|------------|
| 12.320 lei | 401 „Furnizori” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” | 12.320 lei |
|------------|--------------------|---|-----------------------------------|------------|

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

| | | | | |
|--------------|---------------------------|---|---------------------------|--------------|
| 2.384,51 lei | 4426 „TVA deductibilă” | = | 4428 „TVA neexigibilă” | 2.384,51 lei |
|--------------|---------------------------|---|---------------------------|--------------|

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

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

- în Decontul de TVA 300 aferent lunii aprilie 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 1.935 lei, ținând cont că a plătit 10.000 lei din datoria respectivă;
- în Decontul de TVA 300 aferent lunii mai 2013, entitatea va deduce TVA la nivelul sumei de 2.385 lei, ținând cont de faptul că în urma primirii facturii de reducere, TVA neexigibilă a fost diminuată cu suma de 480 lei.

G. Implicațiile anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA asupra entităților care aplică sistemul „TVA la încasare”

Începând cu 1 ianuarie 2012, organele fiscale au dreptul să anuleze din oficiu înregistrarea în scopuri TVA a unei entități dacă:

- aceasta este declarată inactivă;
- entitatea a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în Registrul Comerțului (și-a suspendat activitatea);
- asociații/administratorii entității sau entitatea însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau fapte care atrag răspunderea solidară cu debitorul declarat insolabil sau insolvent, stabilite prin decizie a organului fiscal competent rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac sau prin hotărâre judecătorească;
- entitatea **nu** a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun Decont de TVA, dar nu este în inactivitate/inactivitate temporară (această prevedere se aplică numai în cazul entităților pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul);
- în Deconturile de TVA 300 depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul entităților care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul entităților care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, **nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, realizate în cursul acestor perioade de raportare;
- entitatea nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Prin OG 24/2012, publicată în MOF nr. 384 din 07 iunie 2012, au fost aduse lămuri suplimentare și anume:

- în cazul entităților care au ca perioadă fiscală **luna calendaristică** și care **nu au depus niciun Decont** de TVA 300 pentru 6 luni consecutive, dar nu sunt în situația de a fi declarate inactive sau nu au intrat în inactivitate temporară, înscrisă în Registrul comerțului, organele fiscale competente **anulează** înregistrarea entităților în scopuri de TVA din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al săselea decont de taxă (1 august sau 1 februarie);
- începând cu decontul aferent trimestrului al III-lea al anului 2012, în cazul unei entități care are perioada fiscală **trimestrul calendaristic** și care **nu a depus niciun Decont** de TVA 300 pentru două trimestre calendaristice consecutive, dar nu este în situația de a fi declarată inactivă și nu a intrat în inactivitate temporară, organele fiscale competente **anulează** înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere pentru cel de-al doilea decont de taxă (1 august sau 1 februarie);
- începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, **anularea** înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile care are perioada fiscală **luna calendaristică**, dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive **nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, realizate în cursul acestor perioade de raportare, se face de organul fiscal competent din

- prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă (1 august sau 1 februarie);
- începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală **trimestrul calendaristic**, organele fiscale competente **anulează** înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru două trimestre calendaristice consecutive, **nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă (1 august sau 1 februarie).

Ulterior anulării înregistrării în scopuri de TVA, organele fiscale competente înregistrează entitățile în scopuri de TVA astfel:

- din oficiu, de la data la care entitatea nu se mai află în Registrul contribuabililor declarați inactivi sau și-a reluat activitatea;
- la solicitarea entităților, în situația celor care aveau înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau fapte care atrag răspunderea solidară cu debitorul declarat insolvent sau insolvent, dacă a încetat situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

Atunci când o entitate **nu** a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun Decont de TVA, organele fiscale o înregistrează în scopuri de TVA pe baza unei solicitări scrise, însotită de următoarele informații/documente:

- Deconturile de TVA 300 nedepuse la termen;
- o cerere motivată din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege Deconturile de TVA.

Dacă o entitate este la prima abatere de acest tip, atunci ea va fi înregistrată în scopuri de TVA numai **după o perioadă de 3 luni** de la anularea înregistrării. În cazul în care abaterea se repetă după reînregistrarea persoanei impozabile, organele fiscale vor anula codul de înregistrare în scopuri de TVA și **nu vor mai aproba** eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

Atunci când în Deconturile de TVA 300 depuse pentru un semestru calendaristic (lunar sau trimestrial), o entitate **nu a evidențiat achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii**, organele fiscale o înregistrează în scopuri de TVA pe baza unei solicitări scrise, însotită de o **declarație** pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice cel mai târziu în cursul lunii următoare celei în care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Și în acest caz data înregistrării în scopuri de TVA este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

În situația în care entitatea nu depune o cerere de înregistrare în scopuri de TVA în **maximum 180 de zile** de la data anulării, organele fiscale **nu vor mai aproba** eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

Trebuie reținut că persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA **nu** vor putea să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar vor avea **obligația** de a plăti TVA colectată în cazul în care continuă să desfășoare operațiuni impozabile în acea perioadă. În acest sens, a fost introdusă Declarația 311 privind TVA datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat.

Pe site-ul ANAF puteți consulta Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA. Codul fiscal precizează că „înscrierea în Registrul persoanelor impozabile

a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării”.

Așa cum am prezentat mai sus, dacă unei entități i se anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA și ulterior aceasta îndeplinește condițiile cerute, va fi iarăși înregistrată în scopuri de TVA de către organele fiscale. Atunci când vrem să analizăm implicațiile asupra aplicării sistemului „TVA la încasare”, trebuie să vedem în ce situație ne aflăm din următoarele:

- anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA pot avea loc în același an;
- anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA pot avea loc în ani diferiți;
- anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea înainte de 1 octombrie 2012; și
- anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea între 1 octombrie 2012 și 31 decembrie 2012.

1. Anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA au loc în același an

Atunci când organele fiscale au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, acestea au radiat entitatea și din Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”. Dacă înregistrarea în scopuri de TVA are loc în același an în care a avut loc și anularea, organele fiscale vor înregistra din oficiu entitatea în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”, condiția fiind ca la data înregistrării în scopuri de TVA cifra de afaceri realizată în anul respectiv să nu depășească plafonul de 2.250.000 lei.

Nu uitați regula generală. În calculul acestui plafon nu țineți cont de livrările/prestările efectuate în perioada din anul respectiv în care entitatea nu a avut un cod valabil de TVA.

2. Anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA au loc în ani diferiți

Atunci când înregistrarea în scopuri de TVA are loc în alt an decât cel în care entității i s-a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, organele fiscale vor înregistra din oficiu entitatea în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”, condiția fiind ca, la data înregistrării, cifra de afaceri din anul precedent să nu depășească plafonul de 2.250.000 lei.

Și în acest caz, la determinarea plafonului nu veți tine cont de livrările/prestările efectuate în perioada în care entitatea nu a avut un cod valabil de TVA.

3. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea înainte de 1 octombrie 2012

În acest caz, entitățile aveau obligația ca până la data de 25 octombrie 2012 să depună la organele fiscale Notificarea 097 privind aplicarea sistemului „TVA la încasare”, dacă cifra de afaceri din perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012 a fost inferioară plafonului de 2.250.000 lei.

Atunci când determinați plafonul pentru perioada 1 octombrie 2011 – 30 septembrie 2012, nu luați în calcul livrările/prestările efectuate în perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA.

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

4. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a avut loc în anul 2012, iar reînregistrarea între 1 octombrie 2012 – 31 decembrie 2012

În această situație, entitățile au obligația să depună Notificarea 097 la organele fiscale, până pe data de 25 ianuarie 2013, dacă obțin de la înregistrarea în scopuri de TVA și până la 31 decembrie 2012 o cifră de afaceri inferioară plafonului de 2.250.000 lei.

Atunci când determinați plafonul aferent anului 2012, nu luați în calcul livrările/prestările efectuate în perioada în care nu ați avut un cod valabil de TVA

ACESTE ENTITĂȚI vor aplica sistemul "TVA la încasare" începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul 2013. Astfel:

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

Bibliografie:

- **Legea nr. 571 din 22.12.2003 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 927 din 23.12.2003, cu toate modificările și completările ulterioare;
- **H.G. nr. 44 din 22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 112 din 06.02.2004, cu toate modificările și completările ulterioare;

Echipa S&R Accounting Leader SRL vă sta la dispoziție cu o gamă largă de servicii financiare:

- consultanță finanțieră și fiscală*
- optimizare fiscală a afacerii*
- retratare la IFRS*
- audit statutar*
- servicii de contabilitate și salarizare.*