

Ajustarea taxei pe valoarea adăugată

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The article highlights the accounting and fiscal regime regarding the adjustment of the value-added tax in the case of capital goods and the purchases of goods and services, other than capital goods. The legal basis regarding VAT adjustment is represented by the provisions of the Fiscal Code and its enforcement rules. The tax adjustment constitutes the exercise of the deduction right in case the taxable person earns the right of deduction in compliance with the legal provisions in force (positive adjustment) or the total or partial cancellation of the initially exercised deduction in case the taxable person loses the right of deduction pursuant to the law (negative adjustment).

Key terms: VAT adjustment, capital goods, stocks and services, positive adjustment, negative adjustment, adjustment period

Termeni-cheie: ajustarea TVA, bunuri de capital, stocuri și servicii, ajustare pozitivă, ajustare negativă, perioadă de ajustare

Clasificare JEL: K34, M41

To cite this article: Lucian Cernușca, *Ajustarea taxei pe valoarea adăugată*, *CECCAR Business Review*, N° 7/2022, pp. 24-34, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.07.03>

Ajustarea taxei pe valoarea adăugată reprezintă corectarea dreptului de deducere în situația în care persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere în conformitate cu prevederile legale în vigoare, denumită ajustare pozitivă (în favoarea contribuabilului), sau anularea în totalitate ori parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită ajustare negativă (în favoarea bugetului de stat).

În cazul construcțiilor și mijloacelor fixe care se încadrează în categoria bunurilor de capital, ajustarea este reglementată la art. 305 din Codul fiscal, iar în cazul achizițiilor de bunuri și servicii, altele decât bunurile de capital, ajustarea este reglementată la art. 304 din același act normativ.

Ajustarea taxei este o măsură menită să dea dreptul de deducere numai în cazul în care operațiunea pentru care s-a făcut deducerea inițială participă, direct sau indirect, la realizarea de operațiuni impozabile (Popa *et al.*, 2022, p. 323).

➔ Ajustarea TVA în cazul achizițiilor de bunuri și servicii, altele decât bunurile de capital

În conformitate cu art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, „în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă are dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate”.

Alin. (2) al aceluiași articol prevede că persoana impozabilă nu ajustează deducerea inițială a taxei în următoarele situații:

- distrugerea, pierderea sau furtul bunurilor, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, aceasta demonstrează furtul lor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;
- acordarea în mod gratuit de bunuri din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;
- acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în vederea stimulării vânzărilor ori, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;
- acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice;
- transferul alimentelor destinate consumului uman aflate aproape de expirarea datei durabilității minime, în situația în care acesta este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;
- utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin normele metodologice;
- serviciile prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în vederea stimulării vânzărilor ori, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;
- serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

Exemplul 1

Societatea X, neînregistrată în scopuri de TVA, primește o factură în sumă de 11.000 lei + 19% TVA reprezentând chiria aferentă perioadei 01.02-31.12.2022 pentru spațiul luat cu chirie. La data de 01.03.2022, entitatea este înregistrată în scopuri de taxă.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

– La 01.02.2022, înregistrarea facturii de chirie pentru spațiul închiriat:

13.090 lei	%	=	401	13.090 lei
1.190 lei	612		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”			
11.900 lei	471			
	„Cheltuieli înregistrate în avans”			

– Achitarea datoriei față de furnizor la aceeași dată:

13.090 lei	401	=	5121	13.090 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– La 01.03.2022, ajustarea taxei deductibile aferente facturii de chirie în baza pct. 78 alin. (6) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (11.900 lei x 19/119):

1.900 lei	4426	=	471	1.900 lei
	„TVA deductibilă”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

Exemplul 2

Entitatea X, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează la 01.07.2022 mărfuri în sumă de 27.000 lei + 19% TVA. Organele fiscale competente anulează înregistrarea în scopuri de taxă a acesteia în baza art. 316 alin. (11) lit. g) din Codul fiscal, decizia de anulare fiindu-i comunicată la 01.09.2022. Jumătate din mărfurile achiziționate se află în stoc la această dată.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

– La 01.07.2022, achiziționarea mărfurilor:

32.130 lei	%	=	401	32.130 lei
27.000 lei	371		„Furnizori”	
	„Mărfuri”			
5.130 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Achitarea datoriei față de furnizor la aceeași dată:

32.130 lei	401	=	5121	32.130 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– La 01.09.2022, ajustarea taxei aferente mărfurilor aflate în stoc potrivit pct. 78 alin. (6) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (5.130 lei/2):

În cazul mărfurilor existente în stoc, ajustarea taxei aferente se efectuează având la bază inventarierea acestora.

2.565 lei	371	=	4426	2.565 lei
	„Mărfuri”		„TVA deductibilă”	

Exemplul 3

Entitatea X, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează la data de 05.07.2022 materii prime în sumă de 30.000 lei + 19% TVA. Organele fiscale competente anulează înregistrarea în scopuri de taxă a acesteia în baza art. 316 alin. (11) lit. d) din Codul fiscal, decizia de anulare fiindu-i comunicată la 01.09.2022. La această dată, în stoc se mai află materii prime în valoare de 2.000 lei.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

– La 05.07.2022, achiziționarea materiilor prime:

35.700 lei	%	=	401	35.700 lei
30.000 lei	301		„Furnizori”	
	„Materii prime”			
5.700 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Achitarea datoriei față de furnizor la aceeași dată:

35.700 lei	401	=	5121	35.700 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Potrivit pct. 78 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu se face ajustarea taxei aferente materiilor prime aflate în stoc la data de 01.09.2022.

Exemplul 4

Entitatea X, înregistrată în scopuri de TVA, are în gestiune bunuri de natura stocurilor de materii prime degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate. Ea decide să le scoată din gestiune la data de 31.12.2022. Costul lor de achiziție este de 2.500 lei + 19% TVA.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în următoarele situații:

- Entitatea face dovada că materiile prime au fost distruse.*
- Entitatea nu face dovada că materiile prime au fost distruse.*

a) Entitatea face dovada distrugerii materiilor prime degradate calitativ

– La 31.12.2022, scoaterea din gestiune a stocului de materii prime:

2.500 lei	601	=	301	2.500 lei
	„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

În acest caz nu se efectuează ajustarea TVA, întrucât sunt respectate prevederile art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

b) Entitatea nu face dovada distrugerii materiilor prime degradate calitativ

– La 31.12.2022, scoaterea din gestiune a stocului de materii prime:

2.500 lei	601	=	301	2.500 lei
	„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

În acest caz se efectuează ajustarea TVA, întrucât nu sunt respectate prevederile menționate anterior.

475 lei	635	=	4426	475 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

➔ Ajustarea TVA în cazul bunurilor de capital

■ Definirea bunurilor de capital

Conform art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, bunurile de capital reprezintă:

- imobilizările corporale amortizabile, construcțiile și terenurile de orice fel deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;
- operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în situația în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele corporale fixe se

pun la dispoziția unei alte persoane, cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare.

■ Perioada de ajustare

Art. 305 alin. (2) din Codul fiscal vizează două perioade de ajustare, respectiv:

- 20 de ani pentru construcția sau achiziția unui bun imobil ori pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil astfel transformat sau modernizat;
- cinci ani pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele de mai sus.

În general, perioada de ajustare începe la 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, dacă aceste operațiuni au avut loc după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, ori la 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital imobile care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este cel al aderării sau un alt an ulterior anului aderării (Popa *et al.*, 2022, p. 325).

■ Situații în care se efectuează ajustarea

În conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, persoanele impozabile sunt obligate să ajusteze TVA dedusă la momentul achiziției, fabricației sau construcției bunurilor de capital, aceasta realizându-se în mod diferit în funcție de situațiile întâlnite în practică, astfel:

Situații în care se efectuează ajustarea	Modalitatea de efectuare a ajustării
<ul style="list-style-type: none"> • Bunurile de capital sunt utilizate de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 din Codul fiscal. • Bunurile de capital sunt folosite de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei. • Bunurile de capital sunt utilizate de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită de deducerea inițială. 	<p>Ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se realizează în perioada fiscală în care intervine evenimentul ce generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la cel de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cel al livrării bunurilor de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.</p>
<p>Au loc modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse.</p>	<p>Ajustarea se face de către persoanele impozabile care au aplicat prorata pentru bunurile de capital. Ea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare.</p>

Situatii în care se efectuează ajustarea	Modalitatea de efectuare a ajustării
<p>Bunurile de capital al căror drept de deducere a fost integral sau parțial limitat fac obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv.</p>	<p>Ajustarea se realizează în cadrul perioadei de ajustare pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul ce o generează sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 la regimul normal de taxare, precum și în cel al livrării bunurilor de capital în regim de taxare, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.</p>
<p>Bunurile de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bunurile de capital au făcut obiectul unei livrări sau al unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă. • Bunurile de capital sunt pierdute, distruse sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul lor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare. • Situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8) din Codul fiscal: <ul style="list-style-type: none"> i) acordarea în mod gratuit de bunuri din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne; ii) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în vederea stimulării vânzărilor ori, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice; iii) acordarea în mod gratuit de bunuri de mică valoare în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite în normele metodologice. • Bunurile de capital sunt casate. 	<p>Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care o generează, pentru toată taxa aferentă intervalului rămas din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării.</p>
<p>În cazurile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal</p>	<p>Ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 287 din Codul fiscal.</p>

■ Înregistrarea ajustării în contabilitate

Ajustarea în favoarea contribuabilului (ajustare pozitivă)				Ajustarea în favoarea bugetului de stat (ajustare negativă)			
635	=	4426	(X)	635	=	4426	X
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”		„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

■ Evidențe care trebuie păstrate

În conformitate cu art. 305 alin. (8) din Codul fiscal, persoana impozabilă are obligația să păstreze o situație a bunurilor de capital ce fac obiectul ajustării taxei deductibile care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care TVA aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la cinci ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

■ Excepții de la efectuarea ajustării

Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital în cazul în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustărilor este neglijabilă, respectiv mai mică de 1.000 lei.

Exemplul 1

Entitatea X, care aplică sistemul TVA la încasare, achiziționează la data de 10.10.2021 un echipament tehnologic la prețul de 60.000 lei + 19 TVA%. Activul imobilizat este pus la dispoziția societății la data achiziției, urmând ca plata să se facă în trei tranșe egale în sumă de 23.800 lei fiecare, după cum urmează:

- prima tranșă – 10.10.2021, reprezentând și data punerii activului imobilizat la dispoziția entității;
- a doua tranșă – 10.12.2021;
- a treia tranșă – 10.03.2022.

Cele trei plăți vor fi efectuate de societate cu respectarea prevederilor contractuale. Începând cu data de 01.02.2022, aceasta decide să închirieze echipamentul tehnologic pe o perioadă de un an în regim de scutire de taxă fără drept de deducere.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

– La 10.10.2021, achiziția echipamentului tehnologic:

71.400 lei	%	=	404	71.400 lei
60.000 lei	2131		„Furnizori de imobilizări”	
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
11.400 lei	4428		„TVA neexigibilă”	

– Plata primei tranșe din datoria față de furnizor la aceeași dată:

23.800 lei	404	=	5121	23.800 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Deducerea taxei aferente primei tranșe la aceeași dată:

3.800 lei	4426	=	4428	3.800 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

– La 10.12.2021, plata celei de-a doua tranșe din datoria față de furnizor:

23.800 lei	404	=	5121	23.800 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Deducerea taxei aferente celei de-a doua tranșe la aceeași dată:

3.800 lei	4426	=	4428	3.800 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

– În februarie 2022, ajustarea TVA în favoarea bugetului de stat:

Începând cu luna februarie 2022, echipamentul tehnologic este închiriat în regim de scutire de TVA fără drept de deducere.

Taxa dedusă aferentă celor două plăți parțiale efectuate până la data la care intervine evenimentul ce generează ajustarea este de 7.600 lei (3.800 lei x 2 tranșe).

Ajustarea taxei deduse la data evenimentului care o generează este de 380 lei (7.600 lei x 1/20 ani).

Diferența în sumă de 7.220 lei (7.600 lei – 380 lei) reprezintă taxa dedusă pentru anul 2021, când echipamentul tehnologic a fost utilizat pentru operațiuni taxabile.

380 lei	635	=	4426	380 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

– La 10.03.2022, plata ultimei tranșe din datoria față de furnizor:

23.800 lei	404	=	5121	23.800 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Deducerea taxei aferente ultimei tranșe la aceeași dată:

3.800 lei	%	=	4428	3.800 lei
3.610 lei	4426		„TVA neexigibilă”	
	„TVA deductibilă”			
190 lei	635			
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			

TVA nu poate fi dedusă pentru suma de 190 lei (3.800 lei x 1/20 ani), întrucât corespunde celor 19 ani rămași din perioada de ajustare de 20 ani, iar activul este alocat deja operațiunilor scutite fără drept de deducere.

Exemplul 2

Un dezvoltator imobiliar construiește un bloc de locuințe cu un regim de înălțime P+6. La data de 01.10.2018, acesta încheie procesul-verbal de recepție finală a lucrărilor de construcție în regie proprie. La 05.11.2018, el vinde apartamentul nr. 2 la prețul de vânzare de 300.000 lei entității X. Ambele societăți sunt plătitoare de TVA cu exigibilitate normală. La 02.12.2021, entitatea X primește decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA în baza art. 316 alin. (11) lit. e) din Codul fiscal, iar la 01.03.2022 redobândește codul de taxă.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

Conform art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 3 din Codul fiscal, „livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării”.

– La 05.11.2018, achiziția clădirii:

300.000 lei	212	=	404	300.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

– Taxarea inversă:

57.000 lei	4426	=	4427	57.000 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Achitarea contravalorii clădirii la aceeași dată:

300.000 lei	404	=	5121	300.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– În decembrie 2021, ajustarea TVA în favoarea statului ca urmare a anulării codului de TVA (57.000 lei x 1/20 ani):

Conform pct. 79 alin. (14) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, „în cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal”.

2.850 lei	635	=	4426	2.850 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

– În luna martie 2022, ajustarea TVA în favoarea entității ca urmare a redobândirii codului de TVA:

Potrivit pct. 79 alin. (14¹) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, „în situația în care bunurile de capital au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, altele decât cele constând în livrarea în regim de taxare a bunurilor respective, în perioada în care persoanele impozabile au avut codul de TVA anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal, acestea au dreptul, după reînregistrarea în scopuri de TVA, să efectueze o ajustare pozitivă pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial pentru fiecare an din perioada în care au avut codul de TVA anulat și în care bunurile de capital au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere. Ajustarea se reflectă în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.”.

(2.850 lei)	635	=	4426	(2.850 lei)
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

Exemplul 3

La data de 01.07.2015, entitatea X achiziționează o clădire de la entitatea Y la prețul de 490.000 lei + 24% TVA pentru activitatea sa economică. La 07.07.2022, X îi vinde imobilul entității Z în regim de scutire de taxă la prețul de 680.000 lei. Cele trei societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA cu exigibilitate normală.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

– La 01.07.2015, achiziția clădirii:

607.600 lei	%	=	404	607.600 lei
490.000 lei	212		„Furnizori de imobilizări”	
	„Construcții”			
117.600 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Achitarea datoriei față de furnizor la aceeași dată:

607.600 lei	404	=	5121	607.600 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– La 07.07.2022, vânzarea clădirii în regim de scutire entității Z:

680.000 lei	461	=	7583	680.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– În luna iulie 2022, ajustarea taxei deduse inițial:

Potrivit pct. 79 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, „ajustarea taxei deductibile în situația prevăzută la art. 305 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare evenimentul care generează ajustarea, respectiv încetarea existenței bunului de capital. Ajustarea se evidențiază în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care apare evenimentul care generează ajustarea.”.

Perioada de ajustare este de 20 ani, de la 01.01.2015 până la 31.12.2034.

Ajustarea se efectuează pentru intervalul rămas din perioada de ajustare (2022-2034) (117.600 lei x 13 ani/20 ani).

76.440 lei	635	=	4426	76.440 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

Exemplul 4

Un dezvoltator imobiliar construiește un bloc de locuințe cu un regim de înălțime P+6. La 15.10.2021, el încheie procesul-verbal de recepție finală a lucrărilor de construcție în regie proprie. La 10.11.2021, acesta vinde apartamentul nr. 3 entității X la prețul de vânzare de 350.000 lei. Ambele societăți sunt plătitoare de TVA cu exigibilitate normală. X depune decontul de TVA lunar. Începând cu data de 01.07.2022, imobilul este închiriat entității Z, fără ca proprietarul să aplice opțiunea de taxare din punctul de vedere al TVA pentru sumele aferente chiriilor facturate. Chiria lunară încasată de proprietar este de 1.500 lei.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul entității X.

– La 10.11.2021, achiziția clădirii:

350.000 lei	212	=	404	350.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

– Taxarea inversă:

66.500 lei	4426	=	4427	66.500 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Achitarea datoriei față de furnizor la aceeași dată:

350.000 lei	404	=	5121	350.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Înregistrarea facturii privind chiria lunară:

1.500 lei	4111	=	706	1.500 lei
	„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	

– Încasarea facturii de chirie:

1.500 lei	5121	=	4111	1.500 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

– În luna iulie 2022, ajustarea TVA în favoarea bugetului de stat pentru perioada rămasă de 19 ani:

Perioada de ajustare a TVA pentru clădirea achiziționată este de 20 ani, cu începere de la 01.01.2021 până în 2040 inclusiv. Ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare (66.500 lei x 1/20 ani).

3.325 lei	635	=	4426	3.325 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

Ajustarea TVA se face în intervalul de timp în care a apărut închirierea în regim de scutire (decontul lunii iulie 2022) și ulterior în ultima perioadă fiscală a anilor ce vor urma până în 2040.

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2022), *Fiscalitate*, ediția a V-a, Editura CECCAR, București.
2. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.