

Intrarea și ieșirea în/din sistemul TVA la încasare

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

This article presents a series of theoretical and practical matters regarding the input and output method in/from the VAT upon collection system. The input in this system of a taxable person whose place of business is in Romania can be performed anytime during the financial year, from a tax period to another tax period, and not only in January or on the registration date for tax purposes. The output from the system can be performed by submitting the notification at the tax body until the 20th, inclusively, of the month following the tax period in which the taxable person has exceeded the ceiling provided in Article 282 Paragraph (3) of the Fiscal Code. The notification is sent to the tax body from the 1st to the 20th of each month, if the output is optional. This can be done by the online submittal of the form 097 or 700. The VAT upon collection system cannot be optionally waived in the first year in which the application was opted for.

Key terms: VAT upon collection, input in the system, output from the system, form 097, turnover, exigibility

Termeni-cheie: TVA la încasare, intrare în sistem, ieșire din sistem, formularul 097, cifra de afaceri, exigibilitate

Clasificare JEL: K34, M41

To cite this article: Lucian Cernușca, *Intrarea și ieșirea în/din sistemul TVA la încasare*, *CECCAR Business Review*, N° 12/2021, pp. 34-43, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.12.04>

Aplicat pentru prima dată în România în anul 2013, sistemul TVA la încasare constă în amânarea atât a plății taxei pe valoarea adăugată, cât și a deducerii ei până la data încasării clienților și plății furnizorilor.

Acest sistem a avut ca scop deblocarea fluxului de trezorerie pentru (<https://www.verificaretva.ro/articole/TVA-la-incasare-Cine-cand-cum-aplica.aspx>):

- societățile comerciale mici care, în baza declarațiilor depuse la ANAF, erau nevoite să achite la stat TVA colectată deși sumele nu erau încasate de la clienți;
- stat, care trebuia să achite TVA de rambursat, deși nu încasase sumele respective.

Art. 282 alin. (3) din Codul fiscal stipulează că sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

- persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din reglementarea menționată care au sediul activității economice în România potrivit art. 266 alin. (2) lit. a) din același act normativ, a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 4.500.000 lei;
- persoanele impozabile care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA potrivit art. 316 din același act normativ în cursul anului și optează pentru aplicarea acestui sistem fie începând cu data înregistrării în scopuri de taxă, fie ulterior în cursul anului înregistrării în scopuri de TVA.

Art. 282 alin. (4) din Codul fiscal prevede că nu sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare persoanele impozabile care:

- fac parte dintr-un grup fiscal unic;
- nu sunt stabilite în România;
- în anul precedent au depășit plafonul de 4.500.000 lei;
- se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 în cursul anului și care au depășit plafonul de 4.500.000 lei în anul precedent sau în anul calendaristic în curs, calculat în funcție de operațiunile realizate în perioada în care respectivele persoane au avut un cod valabil de TVA.

O persoană impozabilă cu sediul activității economice în România și înregistrată în scopuri de taxă optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.	
Deducerea TVA aferente facturilor primite	Colectarea TVA aferente facturilor emise
Pentru facturile primite de la furnizori nu deduce TVA în luna (trimestrul) în care acestea au fost emise, ci în luna (trimestrul) în care au fost achitate, indiferent dacă furnizorii aplică sau nu sistemul TVA la încasare.	Pentru facturile emise către beneficiari nu datorează TVA la bugetul de stat în luna (trimestrul) în care acestea au fost emise, ci în luna (trimestrul) în care au fost încasate, indiferent dacă beneficiarii aplică sau nu sistemul TVA la încasare.

➔ Intrarea în sistemul TVA la încasare

Persoane impozabile	Intrarea în sistemul TVA la încasare prin opțiune	
	Exercitarea opțiunii prin depunerea formularului 097	Data de la care aplică sistemul TVA la încasare
Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal anterior anului N și care au sediul activității economice în România În anul precedent, N-1, acestea nu au aplicat sistemul TVA la încasare, iar cifra de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 4.500.000 lei. La data exercitării opțiunii, ele trebuie să nu fi depășit acest plafon. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului menționat este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform art. 275 și 278 din Codul fiscal, realizate în cursul anului calendaristic.	✓ Până la data de 20 inclusiv a lunii anterioare începerii perioadei fiscale de la care aplică sistemul TVA la încasare	✓ Începând cu prima zi a perioadei fiscale următoare celei în care și-au exercitat opțiunea, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul cifrei de afaceri
Persoanele impozabile care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA potrivit art. 316 în cursul anului și optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de taxă	✓ La data înregistrării în scopuri de TVA	✓ De la data înregistrării în scopuri de TVA

Persoane impozabile	Intrarea în sistemul TVA la încasare prin opțiune	
	Exercitarea opțiunii prin depunerea formularului 097	Data de la care aplică sistemul TVA la încasare
Persoanele impozabile care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA potrivit art. 316 în cursul anului și optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare ulterior în cursul anului înregistrării în scopuri de taxă	✓ Ulterior în cursul anului înregistrării în scopuri de TVA, până la data de 20 inclusiv a lunii anterioare începerii perioadei fiscale de la care aplică sistemul TVA la încasare	✓ Începând cu prima zi a perioadei fiscale următoare celei în care și-au exercitat opțiunea, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul cifrei de afaceri

Exemplul 1

Persoana impozabilă X, cu sediul activității economice în România și înregistrată în scopuri de taxă începând cu 01.03.N-1, având ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic, optează pentru trecerea la sistemul TVA la încasare din 01.10.N. În acest sens, ea depune formularul 097 „Notificare privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare” la 20.07.N. Cifra de afaceri în anul calendaristic N-1 și la data exercitării opțiunii este inferioară plafonului de 4.500.000 lei. La 20.09.N, compania emite o factură de avans către entitatea Y pentru contravaloarea parțială (30%) a unor produse finite în sumă de 1.500 lei + 19% TVA. Livrarea acestora are loc la 05.10.N, prețul lor de vânzare fiind de 5.000 lei + 19% TVA, iar factura este încasată prin bancă la 20.10.N. Beneficiarul aplică regulile generale de exigibilitate a TVA.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul celor două entități.

✓ **Tratamentul TVA în cazul entității X**

Data înregistrării în scopuri de TVA	Intrarea în sistemul TVA la încasare prin opțiune	
	Exercitarea opțiunii prin depunerea formularului 097	Data de la care aplică sistemul TVA la încasare
Înregistrată în scopuri de taxă în anul N-1, cifra de afaceri în acel an și la data exercitării opțiunii este inferioară plafonului de 4.500.000 lei.	20.07.N	01.10.N

– Înregistrarea facturii de avans (20.09.N):

1.785 lei	4111	=	%	1.785 lei
	„Clienți”		419	1.500 lei
			„Clienți – creditori”	
			4427	285 lei
			„TVA colectată”	

– Înregistrarea livrării produselor finite (05.10.N):

5.950 lei	4111	=	%	<u>5.950 lei</u>
	„Clienți”		7015	5.000 lei
			„Venituri din vânzarea produselor finite”	
			4427	285 lei
			„TVA colectată”	
			4428	665 lei
			„TVA neexigibilă”	
– Stornarea facturii de avans (05.10.N):				
(1.785 lei)	4111	=	%	<u>(1.785 lei)</u>
	„Clienți”		419	(1.500 lei)
			„Clienți – creditori”	
			4427	(285 lei)
			„TVA colectată”	
– Încasarea facturii prin bancă (20.10.N):				
5.950 lei	5121	=	4111	5.950 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	
– Exigibilitatea taxei aferente diferenței de 70% din contravaloarea produselor finite (5.950 lei x 19/119 x 70%) (20.10.N):				
665 lei	4428	=	4427	665 lei
	„TVA neexigibilă”		„TVA colectată”	
✓ Tratamentul TVA în cazul entității Y				
– Înregistrarea facturii de avans (20.09.N):				
<u>1.785 lei</u>	%	=	401	1.785 lei
1.500 lei	4091		„Furnizori”	
	„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
285 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			
– Înregistrarea achiziției pieselor de schimb (05.10.N):				
<u>5.950 lei</u>	%	=	401	5.950 lei
5.000 lei	3024		„Furnizori”	
	„Piese de schimb”			
285 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			
665 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– Stornarea facturii de avans (05.10.N):

(1.785 lei)	%	=	401	(1.785 lei)
(1.500 lei)	4091		„Furnizori”	
	„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
(285 lei)	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Plata facturii prin bancă (20.10.N):

5.950 lei	401	=	5121	5.950 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Deducerea taxei aferente diferenței de 70% din contravaloarea produselor finite (5.950 lei x 19/119 x 70%) (20.10.N):

665 lei	4426	=	4428	665 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Exemplul 2

Persoana impozabilă X, cu sediul activității economice în România și înregistrată în scopuri de taxă începând cu 01.07.N-1, optează pentru trecerea la sistemul TVA la încasare din 01.04.N. În acest sens, ea depune formularul 097 la 20.01.N. Cifra de afaceri în anul calendaristic N-1 și la data exercitării opțiunii este inferioară plafonului de 4.500.000 lei. La 25.10.N, compania îi vinde entității Y produse finite în sumă de 4.000 lei + 19% TVA. Ambele societăți sunt persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare și care au ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic. Organele fiscale competente anulează înregistrarea în scopuri de taxă a entității X în baza art. 316 alin. (11) lit. g) din Codul fiscal, decizia de anulare fiindu-i comunicată acesteia la 02.11.N. Entitatea X încasează factura prin bancă la 19.11.N și achită TVA la bugetul de stat prin depunerea formularului 311 „Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal” la 15.12.N.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul celor două entități.

✓ **Tratamentul TVA în cazul entității X**

Data înregistrării în scopuri de TVA	Intrarea în sistemul TVA la încasare prin opțiune	
	Exercitarea opțiunii prin depunerea formularului 097	Data de la care aplică sistemul TVA la încasare
Înregistrată în scopuri de taxă în anul N-1, cifra de afaceri în acel an și la data exercitării opțiunii este inferioară plafonului de 4.500.000 lei.	20.01.N	01.04.N

– Vânzarea produselor finite (25.10.N):

4.760 lei	4111	=	%	4.760 lei
	„Clienți”		7015	4.000 lei
			„Venituri din vânzarea produselor finite”	
			4428	760 lei
			„TVA neexigibilă”	

– Încasarea facturii prin bancă (19.11.N):

4.760 lei	5121	=	4111	4.760 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

– Exigibilitatea taxei, care, potrivit sistemului TVA la încasare, intervine în perioada în care entitatea X nu are un cod valabil de TVA (19.11.N):

760 lei	4428	=	446.analitic distinct	760 lei
	„TVA neexigibilă”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

– Achitarea TVA la bugetul de stat prin depunerea formularului 311 (15.12.N):

760 lei	446.analitic distinct	=	5121	760 lei
	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

Formularul 311 se depune până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea TVA.

✓ **Tratamentul TVA în cazul entității Y**

– Înregistrarea achiziției pieselor de schimb (25.10.N):

4.760 lei	%	=	401	4.760 lei
4.000 lei	3024		„Furnizori”	
	„Piese de schimb”			
760 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– Plata facturii prin bancă (19.11.N):

4.760 lei	401	=	5121	4.760 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Exigibilitatea taxei aferente facturii (19.11.N):

760 lei	4426	=	4428	760 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

➔ Ieșirea din sistemul TVA la încasare

Persoane impozabile	Ieșirea din sistemul TVA la încasare obligatoriu		Ieșirea din sistemul TVA la încasare prin opțiune	
	Depunerea formularului 097	Data până la care aplică sistemul TVA la încasare	Depunerea formularului 097	Data până la care aplică sistemul TVA la încasare
Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă care aplică sistemul TVA la încasare și care au sediul activității economice în România	✓ Până la data de 20 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale în care au depășit plafonul de 4.500.000 lei	✓ Până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul de 4.500.000 lei a fost depășit	✓ Între 1 și 20 ale lunii, fără să existe posibilitatea de a se renunța la sistemul TVA la încasare în primul an în care au optat pentru aplicarea sa	✓ Până la finalul perioadei fiscale în care au depus notificarea*

* Radierea contribuabililor respectivi din Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se realizează de către organele fiscale competente începând cu prima zi a perioadei fiscale următoare celei în care a fost depusă notificarea.

Exemplul 3

Persoana impozabilă X, cu sediul activității economice în România și înregistrată în scopuri de taxă, are ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic și aplică sistemul TVA la încasare începând cu 01.04.N-1. La 15.04.N, cifra de afaceri depășește plafonul de 4.500.000 lei. În acest sens, compania depune formularul 097 la 20.07.N. Cifra de afaceri în anul calendaristic N-1 este inferioară plafonului. La 15.09.N, aceasta emite o factură de avans către entitatea Y pentru contravaloarea parțială (30%) a unor mărfuri în sumă de 2.400 lei + 19% TVA. Livrarea bunurilor are loc la 15.10.N, iar prețul lor de vânzare este de 8.000 lei + 19% TVA, factura fiind încasată prin bancă la 20.10.N. Beneficiarul aplică sistemul TVA la încasare din 01.07.N-1. Ambele entități au ca obiect de activitate comerțul cu ridicata.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul celor două entități.

✓ **Tratamentul TVA în cazul entității X**

Data înregistrării în scopuri de TVA	Ieșirea din sistemul TVA la încasare obligatoriu (cifra de afaceri depășește 4.500.000 lei)	
	Depunerea formularului 097	Data până la care aplică sistemul TVA la încasare
Înregistrată în scopuri de taxă în anul N-1, cifra de afaceri în acel an este inferioară plafonului de 4.500.000 lei.	20.07.N	30.09.N

– Înregistrarea facturii de avans (15.09.N):

2.856 lei	4111	=	%	<u>2.856 lei</u>
	„Clienți”		419	2.400 lei
			„Clienți – creditori”	
			4428	456 lei
			„TVA neexigibilă”	
– Înregistrarea livrării mărfurilor (15.10.N):				
9.520 lei	4111	=	%	<u>9.520 lei</u>
	„Clienți”		707	8.000 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	1.064 lei
			„TVA colectată”	
			4428	456 lei
			„TVA neexigibilă”	
– Stornarea facturii de avans (15.10.N):				
(2.856 lei)	4111	=	%	<u>(2.856 lei)</u>
	„Clienți”		419	(2.400 lei)
			„Clienți – creditori”	
			4428	(456 lei)
			„TVA neexigibilă”	
– Încasarea facturii prin bancă (20.10.N):				
9.520 lei	5121	=	4111	9.520 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	
– Exigibilitatea taxei aferente avansului de 30% facturat înainte de ieșirea din sistem (9.520 lei x 19/119 x 30%) (20.10.N):				
456 lei	4428	=	4427	456 lei
	„TVA neexigibilă”		„TVA colectată”	
✓ Tratatamentul TVA în cazul entității Y				
– Înregistrarea facturii de avans (15.09.N):				
<u>2.856 lei</u>	%	=	401	2.856 lei
2.400 lei	4091		„Furnizori”	
	„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
456 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			
– Înregistrarea achiziției mărfurilor (15.10.N):				
<u>9.520 lei</u>	%	=	401	9.520 lei
8.000 lei	371		„Furnizori”	
	„Mărfuri”			
1.520 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– Stornarea facturii de avans (15.10.N):

(2.856 lei)	%	=	401	(2.856 lei)
(2.400 lei)	4091		„Furnizori”	
	„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
(456 lei)	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– Plata facturii prin bancă (20.10.N):

9.520 lei	401	=	5121	9.520 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Deducerea taxei aferente facturii primite de la furnizor (20.10.N):

1.520 lei	4426	=	4428	1.520 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Exemplul 4

Persoana impozabilă X, cu sediul activității în România și înregistrată în scopuri de taxă, deține un autoturism pe care nu îl utilizează exclusiv în scopul activității economice. Aceasta are ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic și aplică sistemul TVA la încasare din 01.04.N-1. La 20.10.N, compania depune formularul 097 în vederea ieșirii din acest sistem prin opțiune. La 05.12.N se efectuează revizia tehnică a autovehiculului. Unitatea de service Y emite o factură în sumă de 1.000 lei + 19% TVA, care se achită la 20.12.N. Prestatorul de servicii este persoană impozabilă cu sediul activității economice în România și înregistrată în scopuri de taxă, care are ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic și aplică sistemul TVA la încasare începând cu 01.07.N-1.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA în cazul celor două entități.

✓ **Tratamentul TVA în cazul entității X**

Data înregistrării în scopuri de TVA	Ieșirea din sistemul TVA la încasare prin opțiune	
	Depunerea formularului 097	Data până la care aplică sistemul TVA la încasare
Înregistrată în scopuri de taxă în anul N-1, cifra de afaceri în acel an și la data exercitării opțiunii de ieșire din sistemul TVA la încasare este inferioară plafonului de 4.500.000 lei.	20.10.N	31.12.N

– Înregistrarea facturii primite de la unitatea de service (05.12.N):

1.190 lei	%	=	401	1.190 lei
1.000 lei	611		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”			
95 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			
95 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			

– Includerea la cheltuieli a 50% din taxa aferentă facturii (05.12.N):

95 lei	611	=	4426	95 lei
	„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„TVA deductibilă”	

– Plata facturii prin bancă (20.12.N):

1.190 lei	401	=	5121	1.190 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Deducerea a 50% din taxa aferentă facturii la data plății (20.12.N):

95 lei	4426	=	4428	95 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

✓ **Tratamentul TVA în cazul entității Y**

– Înregistrarea facturii de prestări de servicii (05.12.N):

1.190 lei	4111	=	%	<u>1.190 lei</u>
	„Clienți”		704	1.000 lei
			„Venituri din servicii prestate”	
			4428	190 lei
			„TVA neexigibilă”	

– Încasarea facturii prin bancă (20.12.N):

1.190 lei	5121	=	4111	1.190 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

– Exigibilitatea taxei aferente facturii emise (20.12.N):

190 lei	4428	=	4427	190 lei
	„TVA neexigibilă”		„TVA colectată”	

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2021), *Fiscalitate*, ediția a IV-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.
5. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 409/2021 pentru modificarea și completarea unor prevederi privind aplicarea sistemului TVA la încasare, publicat în Monitorul Oficial nr. 278/19.03.2021.
6. https://www.fiscalitatea.ro/dbimg/files/intrarea_iesirea_TVA.pdf
7. <https://www.verificareetva.ro/articole/TVA-la-incasare-Cine-cand-cum-aplica.aspx>