

5. Deducerea TVA

5.1. Regimul deducerilor

Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul activității economice constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA, face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, respectiv, pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este reglementată la art. 297 din Codul fiscal, conform căruia orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296 ;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara

- Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

De asemenea, persoana impozabilă are drept de deducere și pentru operațiunile care nu constituie livrare de bunuri reglementate la art. 270, alin. (8) (bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare, bunurile acordate gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor, bunuri de mică valoare acordate gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare în condițiile stabilite prin normele metodologice) precum și pentru cele care nu constituie prestare de servicii reglementate la art. 271 alin. (5) (prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau în perioada de garanție, în condițiile stabilite prin normele metodologice).

Nu pot fi niciodată deductibile:

- a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate;
- b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii sau pentru cazurile prevăzute la art. 270 alin. (8) lit. b) și art. 271 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal (bunuri sau servicii acordate gratuit, dar în scopul activității economice).

De asemenea, conform art. 11 din Codul fiscal – nu poate fi dedusă nici taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii de la furnizori declarați inactivi sau care au codul de TVA anulat, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau

a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Totuși, după ce furnizorul își recapătă codul de TVA, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

Dreptul de deducere ia naștere:

- pentru persoanele impozabile care aplică sistemul de TVA normal – la momentul exigibilității taxei, cu excepția situației în care furnizorul aplică TVA la încasare, caz în care dreptul de deducere este amânat până la momentul plății;
- pentru persoanele impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare – în momentul plății, cu excepția achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și operațiunilor supuse taxării inverse

În contextul sistemului normal de TVA, exigibilitatea taxei intervine – conform art. 282 din Codul fiscal – la data la care are loc faptul generator sau:

- la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;
- la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

În contextul sistemului TVA la încasare, momentul plății – deci momentul la care TVA devine exigibilă – este considerat a fi:

- a) în cazul în care plata se efectuează prin instrumente de plată de tip transfer-debit, respectiv cec, cambie și bilet la ordin, data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/prestării de servicii efectuate de la/de persoana care aplică sistemul TVA la încasare este:
 1. data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia în situația în care cumpărătorul este emitentul instrumentului de plată, indiferent dacă încasarea este efectuată de furnizor/prestator ori de altă persoană;
 2. data girului către furnizor/prestator, în situația în care cumpărătorul nu este emitentul instrumentului de plată, în acest scop fiind obligatorie păstrarea unei copii a instrumentului de plată în care este menționată și persoana către care a fost girat instrumentul de plată;
- b) în situația în care plata s-a efectuat prin carduri de debit sau de credit de către cumpărător, data plății este data înscrisă în extrasul de cont ori alt document asimilat acestuia. Indisponibilizarea sumelor, evidențiată în extrasul de cont, nu este considerată plată;
- c) în cazul plăților prin bancă de tipul transfer-credit, data plății contravalorii totale/parțiale a achizițiilor de bunuri/servicii de la/de persoana care aplică sistemul TVA la încasare este data înscrisă în extrasul de cont sau alt document asimilat acestuia;
- d) în cazul cesiunii de creanțe:
 - dacă furnizorul/prestatorul cesionează creanțele aferente unor facturi emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii, se consideră că la data cesiunii creanțelor, indiferent de prețul cesiunii creanțelor, este încasată întreaga contravaloare a facturilor neîncasate până la momentul cesiunii. În cazul în care cedentul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei intervine la data cesiunii creanțelor. Indiferent de faptul că furnizorii/prestatorii au cesionat creanțele, în cazul beneficiarilor care aplică sistemul TVA la încasare, precum și al celor care achiziționează bunuri/servicii de la persoane care au aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni,

- dreptul de deducere a taxei este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate a fost plătită;
- dacă persoana care achiziționează bunuri/servicii cesionează furnizorului/prestatorului, drept plată a acestor achiziții, orice creanțe, inclusiv cesiunea dreptului de rambursare a TVA prevăzută la art. 28 din Codul de procedură fiscală, data cesiunii este data la care se consideră că beneficiarul a efectuat plata, respectiv că furnizorul a încasat contravaloarea livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii la nivelul creanței cesionate. În cazul în care cesionarul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei aferente livrărilor/prestărilor efectuate în beneficiul cedentului creanței intervine la data cesiunii creanței și corespunzător valorii creanței cesionate. În cazul în care beneficiarul livrării/prestării este cedentul creanței și este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare sau achiziționează bunuri/servicii de la o persoană care a aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei intervine la data cesiunii creanței corespunzător valorii creanței cesionate, iar dreptul de deducere a taxei aferente eventualei diferențe între contravaloarea achizițiilor de bunuri/servicii și contravaloarea creanței cesionate este amânat până la data la care taxa aferentă diferenței respective este plătită;
 - e) în cazul compensării datoriilor aferente unor facturi pentru livrări de bunuri/prestări de servicii se consideră că furnizorul/prestatorul a încasat, respectiv beneficiarul a plătit contravaloarea bunurilor/serviciilor, la data la care se sting total sau parțial datoriile, respectiv:
 - în cazul compensărilor între persoane juridice, la data compensării realizate conform legii;
 - în cazul compensărilor în care cel puțin una dintre părți nu este persoană juridică, la data semnării unui proces-verbal de compensare care să cuprindă cel puțin următoarele informații: denumirea părților, codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, numărul facturii, data emiterii facturii, valoarea facturii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, valoarea compensată, semnătura părților și data semnării procesului-verbal de compensare;

- f) în cazul plății în natură, data plății este data la care intervine faptul generator de taxă pentru livrarea/prestarea care reprezintă contrapartidă pentru achiziția de bunuri/servicii efectuată.

Exemplu:

Societatea A cumpără materii prime de la Societatea B.

1. Niciuna dintre societăți nu aplică sistemul TVA la încasare.

Exigibilitatea taxei – momentul în care A are dreptul să deducă TVA – este momentul în care B emite factura către A.

2. Societatea A aplică sistemul TVA la încasare.

Exigibilitatea taxei – momentul în care A are dreptul să deducă TVA – este momentul în care A achită factura emisă de B.

3. Societatea B aplică sistemul TVA la încasare.

Exigibilitatea taxei – momentul în care A are dreptul să deducă TVA – este momentul în care A achită factura emisă de B.

5.2. Limitări speciale ale dreptului de deducere – autoturisme

Conform art. 298 din Codul fiscal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Limitarea nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

Limitarea nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.

În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității

economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.

Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs.

Exemplu: În cazul în care au autoturism nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice și se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei, înregistrarea unui bon de combustibil se face astfel:

● **Înregistrarea achiziției:**

%	=	401	<u>238 lei</u>
6022		„Furnizori“	200 lei
„Cheltuieli privind combustibilii“			
4426			38 lei
„TVA deductibilă“			

● **Evidențierea părții nedeductibile a cheltuielilor:**

6022 analitic nedeductibil	=	6022	200 lei x 50% =
„Cheltuieli privind combustibilii analitic – nedeductibil“		„Cheltuieli privind combustibilii“	<u>100 lei</u>

● **Evidențierea părții nedeductibile a TVA:**

6022 analitic nedeductibil	=	4426	38 lei x 50% =
„Cheltuieli privind combustibilii analitic – nedeductibil“		„TVA deductibilă“	<u>19 lei</u>

În cazul în care se dorește deducerea 100% a taxei, trebuie să știți că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei, orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei (facturi, bonuri fiscale cu valoare de factură simplificată, dovada plății) și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- categoria de vehicul utilizat,
- scopul și locul deplasării,
- kilometrii parcurși,
- norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt:

- obiectul de activitate al persoanei impozabile;
- dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții;
- foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

5.3. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

Exercitarea dreptului de deducere a TVA se face – conform art. 299 din Codul fiscal – pentru fiecare situație în parte, pe baza următoarelor documente:

- a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă:
 - să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și
 - dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Atenție!

Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

Facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile, aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri ori în alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale.

- b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2)-(6):

- să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau
- o autofaktură emisă până pe data de 15 a lunii următoare conform art. 320 alin. (1);

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri:

- să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și
- documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punctul de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;

Atenție!

În cazul utilizării Sistemului român de procesare automată a declarației vamale de import, justificarea deducerii taxei se face cu exemplarul pe suport hârtie al declarației vamale care certifică înscrisurile din documentul electronic de import/documentul electronic de import cu elemente de securitate și siguranță pentru care s-a acordat liber de vamă, autentificat prin aplicarea semnăturii și a ștampilei lucrătorului vamal.

d) pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art. 326 alin. (4) și (5) din Codul fiscal – fără plata efectivă a taxei la organele vamale:

- să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate.

Prin actul constatator emis de organele vamale se înțelege documentul pentru regularizarea situației, emis inclusiv ca urmare a unui control vamal.

De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea.

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

- să dețină o factură sau
- o autofaktură emisă până pe data de 15 a lunii următoare conform art. 320 alin. (1);

f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

- să dețină autofactura emisă până în a 15-a zi a lunii următoare în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate conform art. 319 alin. (9) din Codul fiscal; sau
- o autofaktură emisă până pe data de 15 a lunii următoare conform art. 320 alin. (1).

Foarte important!

Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială.

În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.

5.4. Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

Persoana impozabilă cu regim mixt = Persoana impozabilă care realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere.

Persoana parțial impozabilă = Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă.

Regula aplicabilă

- TVA aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere se deduce integral.
- Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere nu se deduce.
- Persoana parțial impozabilă nu deduce TVA pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

Deducerea TVA

- Pentru achizițiile pentru care se cunoaște destinația acestora și se pot tine evidențe separate se deduce TVA conform regulilor de alocare.
- Pentru achizițiile a căror destinație pe tipuri de activități care dau drept de deducere sau pentru activități care nu dau drept de deducere, nu este cunoscută, sau pentru care nu se poate determina proporția de utilizare TVA, se deduce pe bază de pro-rata.
- TVA aferentă investițiilor cu utilizare mixtă se deduce integral și ulterior se ajustează conform art. 305.

Determinarea TVA pe baza evidențelor separate presupune organizarea evidențelor fiscale separat pe baza jurnalului pentru cumpărări pentru fiecare tip de operațiune:

- operațiuni taxabile;

- operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA;
- operațiuni scutite fără drept de deducere.

Determinarea pro-ratei

Pro-rata = Valoarea totală inclusiv subvențiile de preț a *livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere/valoarea tuturor livrărilor efectuate*, atât cele care permit exercitarea dreptului de deducere, cât și cele care nu permit exercitarea dreptului de deducere.

Atenție!

Persoanele care aplică TVA la încasare iau în considerare sume determinate în funcție de data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei.

✓ *Pro-rata aplicabilă*

- Pro-rata definitivă se determină anual.
- Pentru fiecare an se aplică pro-rata provizorie determinată pentru anul precedent sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor estimate dacă se ia în considerare o modificare.
- Pro-rata determinată pentru anul precedent care se va aplica în anul curent se comunică organului fiscal până la data de 25 ianuarie.

✓ *Determinarea taxei de dedus*

- Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală cu pro-rata provizorie aferentă anului.
- Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv cu pro-rata definitivă determinată pentru anul respectiv.

Atenție!

Diferența între taxa dedusă definitiv și taxa dedusă provizoriu, în plus sau în minus, se înregistrează la sfârșitul anului în rândul de regularizări din decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale.

Exemplu:

O societate realizează atât activități de închiriere scutite de TVA fără drept de deducere, cât și activitate de închiriere supuse taxării prin opțiune.

Pentru anul anterior, pro-rata determinată este 75%. Pentru achizițiile efectuate în anul curent aferente activității de închiriere care nu se pot aloca pe fiecare activitate în parte se va deduce TVA aplicând pro-rata.

- **Înregistrarea facturilor aferente unei luni**
- **Servicii prestate de terți în suma de 2.000 lei, TVA aferentă 380 lei:**

%	=	401	<u>2.380 lei</u>
628		„Furnizori“	2.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“			
4426			380 lei
„TVA deductibilă“			

- **Energie electrică 5.000 lei, TVA aferentă 950 lei:**

605	=	401	<u>5.950 lei</u>
„Cheltuieli privind energia și apa“		„Furnizori“	5.000 lei
4426			950 lei
„TVA deductibilă“			

Anularea dreptului de deducere conform proratai aplicabile la sfârșitul perioadei de raportare $(380 + 950) \times 75 = 998$ lei. Diferența de ajustat este: $1.330 \text{ lei} - 998 \text{ lei} = 332 \text{ lei}$.

635	=	4426	332 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“		„TVA deductibilă“	

5.5. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

Regulă

Din valoarea totală a taxei colectate se scade valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere dreptul de deducere.

Scăderea taxei deduse din taxa colectată se efectuează pentru aceeași perioadă.

Când se poate exercita dreptul de deducere

- De regulă, în perioada curentă.
- Dacă nu s-au primit documentele în baza cărora se exercită dreptul de deducere (facturi), se poate exercita printr-un decont ulterior în cadrul termenului de prescripție (5 ani).
- TVA corectată ulterior de furnizor prin facturi de corecție emise din inițiativă proprie sau în urma inspecției fiscale se poate deduce chiar dacă a fost depășit termenul de prescriptive, în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție.

Exercitarea dreptului de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere

Solicitarea deducerii se va face prin scrisoare recomandată, la care se vor atașa copii ale facturilor sau altor documentele justificative, pentru operațiunile pentru care se solicită deducerea.

5.6. Rambursarea taxei

Când intervine dreptul de rambursare

- În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate care este deducibilă într-o perioadă fiscală este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă o sumă negativă de taxă.

- Taxa de rambursat din fiecare perioadă se cumulează cu taxa de rambursat din perioadele anterioare, până la solicitarea rambursării de la organele fiscale.
- Dacă în perioadele anterioare s-a înregistrat TVA de plată, aceasta se compensează cu TVA de rambursat din perioadele următoare.
- Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare.
- Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

Solicitarea rambursării TVA se face prin Decontul de TVA aferent perioadei dacă soldul TVA de rambursat depășește pragul de 5.000 lei.

După solicitarea rambursării soldului negativ de TVA, acesta nu se mai raportează în perioada fiscală următoare.

Renunțarea la cererea de rambursare

- Societățile pot renunța la cererea de rambursare pe baza unei notificări depuse la autoritățile fiscale.
- În acest caz, soldul sumei negative solicitat la rambursare se preia în decontul aferent perioadei fiscale următoare depunerii notificării.

Dreptul de rambursare după fuziune

Absorbanta preia soldul taxei de plată sau/și, după caz, soldul sumei negative a taxei din situațiile financiare ale absorbitei și va regulariza cu soldurile proprii.

Dreptul de rambursare după divizare

Persoanele impozabile care preiau patrimoniul unei persoane impozabile divizate preiau soldul TVA de plată sau TVA de rambursat proporțional cu cotele alocate din patrimoniul societății divizate.

Se preiau sumele pentru care nu s-a solicitat rambursarea până la data divizării.

Rambursarea TVA

- În cazul sumelor solicitate la rambursare până în 45.000 lei, organul fiscal central rambursează taxa cu efectuarea, ulterior, a inspecției fiscale. Inspecția fiscală ulterioară se decide în baza unei analize de risc.
- Nu se va rambursa TVA, chiar și sume până în 45.000 lei, în cazul în care solicitantul are cazier fiscal fapte considerate infracțiuni sau se constată că este o rambursare necuvenită. În aceste cazuri se efectuează inspecții fiscal anticipate.

Până la data de 31 ianuarie 2022, taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin deconturile cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată se rambursează de organul fiscal central, cu efectuarea, ulterior, a inspecției fiscale.