

## 8. Livrările de bunuri pe teritoriul României

### 8.1. Livrări de bunuri mobile corporale

Pentru a stabili tratamentul TVA aplicabil unei livrări de bunuri, trebuie mai întâi să se identifice locul livrării de bunuri, respectiv locul în care operațiunea în cauză este impozabilă.

Locul livrării de bunuri se stabilește conform regulilor prevăzute la art. 275 din Codul fiscal.

Potrivit art. 275 alin. (1) din Codul fiscal, se consideră a fi locul livrării de bunuri:

- a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului european, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;
- b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor ori de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;
- c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;
- d) locul de plecare a transportului de pasageri, în cazul în care livrările de bunuri sunt efectuate la bordul unui vapor, avion sau tren, pentru partea din transportul de pasageri efectuată în interiorul Uniunii Europene, dacă:

1. partea transportului de pasageri efectuată în interiorul Uniunii Europene reprezintă partea transportului, efectuată fără nicio oprire în afara Uniunii Europene, între locul de plecare și locul de sosire a transportului de pasageri;
  2. locul de plecare a transportului de pasageri reprezintă primul punct de îmbarcare a pasagerilor în interiorul Uniunii Europene, eventual după o oprire în afara Uniunii Europene;
  3. locul de sosire a transportului de pasageri reprezintă ultimul punct de debarcare prevăzut în interiorul Uniunii Europene pentru pasagerii care s-au îmbarcat în interiorul Uniunii Europene, eventual înainte de o oprire în afara Uniunii Europene;
- e) în cazul livrării de gaz prin intermediul unui sistem de gaze naturale situat pe teritoriul Uniunii Europene sau prin orice rețea conectată la un astfel de sistem, al livrării de energie electrică ori al livrării de energie termică sau agent frigorific prin intermediul rețelelor de încălzire ori de răcire către un comerciant persoană impozabilă, locul livrării se consideră a fi locul în care acel comerciant persoană impozabilă își are sediul activității economice sau un sediu fix pentru care se livrează bunurile ori, în absența unui astfel de sediu, locul în care acesta are domiciliul stabil sau reședința sa obișnuită. Comerciantul persoană impozabilă reprezintă persoana impozabilă a cărei activitate principală, în ceea ce privește cumpărările de gaz, de energie electrică și de energie termică sau agent frigorific, o reprezintă revânzarea de astfel de produse și al cărei consum propriu de astfel de produse este neglijabil;
- f) în cazul livrării de gaz printr-un sistem de gaze naturale situat pe teritoriul Uniunii Europene sau prin orice rețea conectată la un astfel de sistem, al livrării de energie electrică ori al livrării de energie termică sau agent frigorific prin intermediul rețelelor de încălzire ori de răcire, în situația în care unei astfel de livrări nu i se aplică lit. e), locul livrării reprezintă locul în care cumpărătorul utilizează și consumă efectiv bunurile. Atunci când cumpărătorul nu consumă efectiv gazul, energia electrică, energia termică sau agentul frigorific

ori le consumă doar parțial, se consideră că bunurile în cauză neconsumate au fost utilizate și consumate în locul în care cumpărătorul își are sediul activității economice ori un sediu fix pentru care se livrează bunurile. În absența unui astfel de sediu, se consideră că acesta a utilizat și a consumat bunurile în locul în care își are domiciliul sau reședința obișnuită.

Dacă locul livrării stabilit conform art. 275 alin. (1) din Codul fiscal este în România, operațiunea este impozabilă în România. Mai departe se vor analiza prevederile din Codul fiscal pentru a se stabili:

- dacă operațiunea este scutită de TVA sau taxabilă;
- dacă pentru operațiunea în cauză se aplică un regim special;
- care este cota de TVA aplicabilă, în situația în care operațiunea nu este scutită.

***Exemplu: Livrare locală către client nerezident***

***Societatea IdeeaStar SRL din România, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, emite o factură către o societate din Irlanda verificată în VIES cu cod valid de TVA. În baza comenzii primite de la societatea din Irlanda, se livrează o reclamă luminoasă și printuri ce urmează a fi amplasate într-un viitor magazin din România.***

***Stabilim dacă operațiunea poate fi considerată livrare intracomunitară sau este o simplă livrare locală efectuată pe teritoriul României.***

Soluție:

Potrivit art. 270 alin. (9) din Codul fiscal, livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de

autoritățile fiscale din alt stat membru sunt scutite de TVA conform art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

IdeaStar SRL nu poate prezenta dovada transportului, deci operațiunea nu poate fi considerată o livrare intracomunitară și este corect să se întocmească factură cu TVA.

Potrivit art. 319 alin. (20) lit. j) din Codul fiscal, factura cuprinde în mod obligatoriu indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.

Potrivit art. 319 alin. (23) din Codul fiscal, sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă, cu condiția ca valoarea TVA colectată sau de regularizat să fie exprimată în lei. În situația în care valoarea taxei colectate este exprimată într-o altă monedă, aceasta va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 290.

Potrivit instrucțiunilor de completare a formularului 394, declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă în România pentru care, conform titlului VII din Codul fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, precum și pentru operațiunile la care se aplică sistemul TVA la încasare.

În cartușul E se declară operațiunile desfășurate cu persoane impozabile nestabilite în România care sunt stabilite în alt stat membru, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Se vor declara numai operațiunile taxabile pentru care locul livrării/pres-tării este în România conform art. 275, respectiv art. 278 din Codul fiscal, și în cazul achizițiilor de bunuri/servicii, beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal, care nu se înscriu în declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare (formular 390).

Astfel, în speța dată, operațiunea nu reprezintă o livrare intracomunitară, ci o livrare locală efectuată către un client nerezident, dintr-un stat membru

UE. Factura se declară în decontul de TVA la rândul 9, nu se declară în declarația recapitulativă, formularul 390, dar se declară în declarația informativă, formularul 394, în cartușul E.

În decontul de TVA, formularul 300, operațiunea se înscrie la rândul 9 „Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 19%“.

## **8.2. Livrări de bunuri imobile vechi**

Potrivit art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, este scutită de TVA livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri.

Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. 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;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot

fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare.

### **Important!**

Dacă livrarea unei construcții intervine înainte de data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție, se consideră că are loc livrarea unei construcții noi.

Aplicarea scutirii nu face obiectul notificării organelor fiscale, acesta fiind tratamentul de bază aplicabil în cazul vânzării imobilelor vechi și terenurilor care nu sunt construibile.

Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal este o scutire fără drept de deducere deoarece astfel de operațiuni nu sunt prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal. Asta înseamnă că, în cazul aplicării acestei scutiri, persoana impozabilă are obligația să ajusteze TVA dedusă la momentul achiziției/construcției/modernizării imobilului vândut în regim de scutire.

### *Opțiunea de taxare*

Însă, potrivit art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

În acest sens, un bun imobil reprezintă o construcție care are înțelesul prevăzut la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal și orice teren.

Opțiunea de taxare se notifică organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 care face parte integrantă din prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe no-

tificare se transmite clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 297-301 din Codul fiscal.

Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se comunică în notificarea transmisă organului fiscal.

### **Important!**

În cazul în care s-a optat pentru taxare și se dorește aplicarea regimului de scutire, persoana impozabilă trebuie să notifice organele fiscale competente cu privire la anularea opțiunii, prin formularul prezentat în anexa nr. 2, care face parte integrantă din normele metodologice. Aplicarea scutirii de taxă este permisă de la data înscrisă în notificare.

### *Livrarea unui corp funciar unic*

Dacă se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral, sunt aplicabile prevederile pct. 55 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

- a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

### **Atenție!**

Aceste prevederi nu se aplică în situația în care se livrează un teren pe care se află o construcție a cărei demolare a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având în ansamblu ca obiect livrarea unui teren, iar nu livrarea construcției existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului.

***Exemplu: Vânzare apartament imobil achiziționat în urmă cu 3 ani cu taxare inversă***

***Societatea Evident SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, a achiziționat în urmă cu 3 ani un imobil pentru care s-a aplicat regimul de taxare inversă, imobilul fiind considerat construcție nouă la data respectivă.***

***Imobilul nu a suferit transformări sau modernizări de la data achiziției până în prezent.***

***În anul curent, dorește vânzarea acestui imobil.***

***Având în vedere că beneficiarul livrării este tot o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, stabilim care este tratamentul TVA aplicabil la momentul vânzării.***

Soluție:

Imobilul a fost achiziționat în urmă cu 3 ani. Având în vedere că 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 utilizării a construcției, imobilul în cauză nu este considerat construcție nouă la momentul vânzării.

Prin urmare, livrarea este scutită de TVA fără drept de deducere, prin efectul legii.

Conform punctului 109 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal prezintă o modalitate de simplificare a plății taxei.

Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă.

Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea taxare inversă.

Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

- **Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă:**

4426	=	4427
„TVA deductibilă“		„TVA colectată“

### **De reținut!**

Dacă se achiziționează un imobil cu taxare inversă, se consideră că s-a dedus TVA la achiziție. În cazul aplicării scutirii de TVA la momentul vânzării, vânzătorul imobilului are obligația de a ajusta TVA conform art. 305 din Codul fiscal.

Societatea dorește vânzarea imobilului în regim de taxare pentru a evita efectuarea ajustării TVA. În acest scop, se notifică organele fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 care face parte integrantă din normele metodologice. O copie de pe notificare se transmite clientului.

### **De reținut!**

Este obligatoriu să se depună notificare pentru taxarea operațiunii în speța dată (livrarea de imobile vechi fiind în principiu scutită de TVA fără drept de deducere). În mod normal, la momentul deciziei de livrare în regim de taxare (anterior sau simultan cu data livrării), trebuie depusă și notificare, însă depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar.

### **Atenție!**

Dacă și beneficiarul livrării este înregistrat în scopuri de TVA, se vinde imobilul, obligatoriu, cu taxare inversă (la rubrica TVA se înscrie mențiunea „taxare inversă“), dar nu se colectează efectiv TVA.

### **Important!**

Factura de avans în această situație se emite tot cu taxare inversă.

Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

### 8.3. Livrări cu taxare inversă pe teritoriul României

#### *Condiții pentru aplicarea taxării inverse în România*

- Atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.
- Aplicarea taxării inverse este obligatorie în cazul în care sunt îndeplinite condițiile nu este opțională.
- Pe factură nu se înscrie TVA, se menționează aplicarea taxării inverse.
- Beneficiarul va aplica taxarea inversă.

#### *Operațiuni pentru care se aplică taxarea inversă:*

- livrarea deșeurilor așa cum sunt specificate acestea la art. 331 din Codul fiscal;
- livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 – Codul silvic, republicată;
- livrarea de cereale și plante tehnice, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali;
- livrarea de energie electrică către un comerciant de energie electrică persoană impozabilă, stabilit în România. Condițiile pentru a stabili dacă o persoană juridică are calitatea de comerciant sunt stabilite prin art. 331 din Codul fiscal;
- transferul de certificate verzi, astfel cum sunt definite la art. 2 lit. h) din Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- livrarea construcțiilor pentru care se aplică TVA prin efectul legii sau prin opțiune;
- livrările de aur de investiții în anumite condiții;
- furnizările de telefoane mobile, numai dacă valoarea bunurilor livrate, exclusiv TVA, înscrise într-o factură, este mai mare sau egală cu 22.500 lei;
- furnizările de componente de calculatoare, a căror valoare fără TVA este mai mare de 22.500 lei;

- furnizările de console de jocuri, tablete PC și laptopuri a căror valoare fără TVA este mai mare de 22.500 lei;
- livrarea de gaze naturale către un comerciant persoană impozabilă.

**Exemplu:**

*O societate comercială vinde echipamente electronice (laptopuri, calculatoare, imprimante etc.).*

*În luna august, aceasta vinde către un operator economic A înregistrat ca plătitor de TVA, în baza unui contract, laptopuri pentru dotarea salariaților, în sumă de 50.000 lei.*

*Către operatorul economic B înregistrat ca plătitor de TVA se realizează o vânzare de laptopuri în valoare de 20.000 lei.*

**Vânzarea efectuată către operatorul A**

*Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea taxării inverse.*

*Valoarea bunurilor vândute este mai mare de 22.500 lei.*

*Factura se emite fără TVA; se menționează aplicarea taxării inverse potrivit art. 331 din Codul fiscal.*

● **Înregistrarea în contabilitate a vânzării:**

411	=	707	50.000 lei
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	

**Vânzarea efectuată către operatorul B**

*Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea taxării inverse.*

*Valoarea bunurilor vândute este mai mică de 22.500 lei.*

***Factura se emite cu TVA colectată prin aplicarea cotei de 19%.***

● **Înregistrarea în contabilitate a vânzării:**

411	=	%	<b>23.800 lei</b>
„Clienți“		707	20.000 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	
		4427	3.800 lei
		„TVA colectată“	

#### **8.4. Livrări de bunuri în baza unui contract de leasing financiar**

##### *Încadrarea operațiunii*

- Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing reprezintă o prestare de servicii.
- Transferul dreptului de proprietate la sfârșitul perioadei de leasing reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul.
- Dacă transferul dreptului de proprietate are loc înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului.

##### *Faptul generator și exigibilitatea TVA*

Prestarea de servicii se consideră efectuată la fiecare dată prevăzută în contract pentru plata serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi.

Exigibilitatea TVA intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru orice avans încasat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate.

**Exemplu:**

*O societate desfășoară activități de leasing. În baza unui contract de leasing încheiat cu societatea A, aceasta vinde un utilaj în regim de leasing financiar. Costul de achiziție este de 80.000 lei.*

*Valoarea contractului este de 130.000 lei, dobânda aferentă contractului este de 7.500 lei, durata contractului de 3 ani. Se încasează un avans în sumă de 30.000 lei.*

*Prima rată este în sumă de 12.000 lei și cuprinde comisionul de administrare de 3.200 lei, rambursare de capital 7.300 lei și dobândă în sumă de 1.500 lei.*

● **Înregistrare factură de avans:**

411	=	%	<b>35.700 lei</b>
„Clienți“		419	30.000 lei
		„Clienți – creditori“	
		4427	5.700 lei
		„TVA colectată“	

● **Înregistrarea predării bunului vândut în regim de leasing:**

267	=	2131	80.000 lei
„Creanțe immobilizate“		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)“	

Credit cont 8052. Dobânzi de încasat: 7.500 lei

● **Stornarea avansului și scăderea valorii acestuia din valoarea creanței:**

419	=	411	30.000 lei
„Clienți – creditori“		„Clienți“	

● **Și:**

411	=	267	30.000 lei
„Clienți“		„Creanțe immobilizate“	

● **Înregistrarea primei rate de leasing:**

411	=	%	<b>13.995 lei</b>
„Clienți“		267	7.300 lei
		„Creanțe immobilizate“	
		704	3.200 lei
		„Venituri din servicii prestate“	
		766	1.500 lei
		„Venituri din dobânzi“	
		4427	1.995 lei
		„TVA colectată“	

## 8.5. Livrări de bunuri cu plata în rate

Din punctul de vedere al TVA, este considerată livrare de bunuri, conform art. 270 alin. (3) din Codul fiscal, predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing.

Potrivit art. 281 alin. (6) din Codul fiscal, pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

**De reținut!**

Pentru livrările cu plata în rate, chiar dacă din punct de vedere juridic s-a prevăzut că dreptul de proprietate este atribuit cumpărătorului în momentul plății ultimei rate, data livrării (data la care trebuie colectată TVA pentru valoarea integrală a bunului) este data la care bunul este predat beneficiarului, cu excepția contractelor de leasing.

**Exemplu:**

*Societatea TopConstruct SRL, societate de construcții plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, vinde în luna noiembrie anul N un apartament nou către o altă societate înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, în baza unui contract cu plata în rate (20 de rate lunare), împreună cu un loc de parcare. În luna noiembrie anul N se încheie un antecontract de vânzare-cumpărare la notariat și se încasează un avans de 10% din valoarea contractului.*

*Predarea imobilului către cumpărător se efectuează în luna decembrie anul N.*

*Societatea cumpărătoare devine proprietara imobilului la data finalizării ultimei plăți.*

*Stabilim care este regimul contabil și fiscal pentru această tranzacție în contabilitatea societății TopConstruct SRL.*

**Soluție:**

Potrivit punctelor 440 și 441 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, predarea bunului către cumpărător este asimilată transferului de riscuri și beneficii, deci se vor recunoaște veniturile în totalitate, chiar dacă vânzătorul va păstra titlul de proprietate asupra bunurilor pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează.

Livrarea de construcții noi este o operațiune supusă TVA prin efectul legii, conform art. 292 alin. (2) lit. f) teza a doua din Codul fiscal.

Astfel, vânzarea cu plata în rate este tratată ca o vânzare normală, care are ca moment de recunoaștere a veniturilor/cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată momentul predării bunului către cumpărător, fără a ține cont de faptul că, din punct de vedere juridic, vânzătorul își păstrează dreptul de proprietate până la momentul achitării integrale.

În relația cu persoane juridice înregistrate în scop de TVA pe teritoriul României, la livrarea imobilelor se aplică taxarea inversă, conform art. 331 alin. (1) și alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă.

Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea taxare inversă. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

- **Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă:**

4426	=	4427
„TVA deductibilă“		„TVA colectată“

Aceste prevederi sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

- **TopConstruct SRL facturează fără TVA, cu mențiunea „taxare inversă“, iar clientul persoană impozabilă plătitoare de TVA înregistrează:**

4426	=	4427
„TVA deductibilă“		„TVA colectată“

- **La data semnării contractului, furnizorul emite o factură de avans pentru 10% din valoarea imobilului:**

4111	=	419
„Clienți“		„Clienți creditori“

- **Încasarea avansului:**

5121	=	4111
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“

- **În luna decembrie anul N se predă bunul cumpărătorului. În contabilitate se evidențiază vânzarea produselor finite în regim de taxare inversă:**

4111	=	7015
„Clienți“		„Venituri din vânzarea produselor finite“

**Notă:**

La data predării bunului către cumpărător, factura finală se emite tot fără TVA și conține două linii: o linie de stornare a avansului și o linie cu valoarea integrală a imobilului.

- Odată cu vânzarea apartamentului, se vinde și un loc de parcare:

4111	=	707
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“

- Descărcarea din gestiune a apartamentului vândut:

711	=	345/apartamente
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“		cost de producție „Produse finite“

- Și descărcarea din gestiune a terenului:

607	=	371	cost de achiziție
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

- Încasarea ratelor se va evidenția în contabilitate pe baza extrasului de cont, fără emiterea altor facturi:

5121	=	4111	valoare rată
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“	

## 8.6. Livrări de bunuri efectuate înaintea facturării

Potrivit art. 318 din Codul fiscal, faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite la art. 281 din Codul fiscal.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la

plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

Potrivit art. 319 alin. (16) din Codul fiscal, persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Potrivit art. 281 alin. (6) din Codul fiscal, pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

***Exemplu: TVA pentru mărfuri livrate pe aviz***

***Societatea IvaProd SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, livrează produse finite doar pe bază de aviz de însoțire a mărfii direct din incinta fabricii. Facturile se întocmesc ulterior, potrivit procedurilor interne ale societății, de către departamentul financiar-contabil. Valoarea facturii este de 30.000 lei plus TVA 19%.***

***Pentru a evita riscul calculării de penalități și dobânzi de întârziere pentru TVA datorată la momentul exigibilității TVA, facturile se emit până la finele lunii în care se livrează produsele.***

***Stabilim cum și când se evidențiază TVA în contabilitatea societății IvaProd SRL.***

Soluție:

Avizul de însoțire a mărfii servește ca:

– document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;

– document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz.

Pe avizul de însoțire se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit Avizul de însoțire a mărfii, și nu factura.

Avizul nu reprezintă un document în baza căruia TVA să se poată evidenția în contabilitate, în jurnale, respectiv în declarații specifice.

- **Prin urmare, livrarea de produse finite în baza avizului de însoțire a mărfii nu presupune evidențierea în contabilitate a TVA:**

418	=	701	300.000 lei
„Clienți – facturi de întocmit“		„Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor“	

- **Emiterea facturii și colectarea TVA:**

4111	=	%	<u>35.700 lei</u>
„Clienți“		418	30.000 lei
		„Clienți – facturi de întocmit“	
		4427	5.700 lei
		„TVA colectată“	