

## BONUL FISCAL SAU CHITANȚA PENTRU ÎNCASAREA ÎN NUMERAR

Prin Legea nr. 136 din 12 iulie 2019, publicată în M.Of. nr. 587 din 17 iulie 2019, s-au modificat, completat și abrogat, parțial, prevederile O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Astfel, **au fost modificate** prevederile alin. (2), (8) și (11) ale articolului 1 prin care se reglementează obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale de către operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea:

- bunurilor livrate cu amănuntul;
- prestărilor de servicii efectuate direct către populație.

Notă:

Acești operatori economici sunt denumiți, pe scurt, utilizatori.

**Modificările** constau în:

■ **alin. (2):**

– obligația emiterii bonurilor fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale care înglobează constructiv dispozitivul de imprimare. De la această obligație sunt exceptați operatorii economici care utilizează aparate de marcat electronice fiscale care nu înglobează constructiv dispozitivul de imprimare conform prevederilor art. 3 alin. (2<sup>1</sup>). Prin alineatul (2<sup>1</sup>) al art. 3 sunt reglementate:

- a) aparatele de marcat electronice fiscale integrate în echipamente nesupravegheate de tipul automatelor comerciale ce funcționează pe bază de plăți cu cardul;
- b) acceptatoare de bancnote sau monede, după caz, cu excepția celor care sunt integrate în automatele utilizate pentru livrarea de produse energetice definite în titlul VIII din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, pentru care nu este obligatorie înglobarea constructivă a dispozitivului de imprimare și a afișajului client;

- obligația înmânării clienților a bonurilor fiscale emise;
- obligația eliberării de facturi la solicitarea clienților.

■ **alin. (8):**

- obligația emiterii de chitanțe în cazul defectării aparatelor de marcat electronice fiscale, până la repunerea în funcțiune a acestora. La cererea clienților, utilizatorii casei de marcat trebuie să emită și facturi;
- încasările efectuate în perioada în care aparatul este defect trebuie înscrise într-un registru special. Această obligație nu revine operatorilor economici care:
  - ✓ desfășoară activitatea de transport în regim de taxi;
  - ✓ utilizează aparate de marcat electronice integrate în echipamente nesupravegheate.

■ **alin. (11):**

- obligația afișării la loc vizibil a unui anunț detaliat de atenționare a clienților cu privire la obligația respectării dispozițiilor prevăzute la alin. (9), (10) și (10<sup>1</sup>) al art. 1. Această obligație nu revine operatorilor economici care utilizează aparate de marcat electronice fiscale care nu înglobează constructiv dispozitivul de imprimare.

Notă:

Modelul și conținutul anunțului urmează a fi aprobat prin ordin.

obligația de  
utilizare a  
aparatelor  
de marcat

emiterea  
de bonuri

emiterea  
de chitanțe

afișare  
anunț

Pe scurt, prin alin. (9), (10) și (10<sup>1</sup>) al art. 1 se reglementează:

- **alin. (9):** interdicția operatorilor economici de a înmâna clienților documente care atestă plata contravalorii bunurilor achiziționate sau serviciilor prestate, altele decât bonurile fiscale, cu excepția situației prevăzute la alin. (8) cu privire la defectarea aparatelor de marcat electronice fiscale;
- **alin. (10):** obligația clientului de a solicita operatorului economic bonul fiscal, dacă nu primește bonul fiscal;
- **alin. (10<sup>1</sup>):** cu excepția situației prevăzute la alin. (8), dacă operatorul economic refuză emiterea și înmânarea bonului fiscal, clientul are dreptul de a beneficia de bunul achiziționat sau de serviciul prestat fără plata contravalorii acestuia.

obligații și  
interdicții

De asemenea, **au fost modificate:**

- prevederile lit. c) al art. 2 cu privire la exceptarea de la utilizarea casei de marcat în cazul încasărilor efectuate pentru serviciul public de transport persoane cu metroul, precum și serviciul public de transport local de persoane prin curse regulate, autorizat să fie efectuat în interiorul unei localități, pe bază de bilete sau abonamente tipărite, conform legii. Prin această modificare, serviciul public de transport persoane cu metroul este asimilat cu transportul local;
- prevederile articolului 3 alineatul (3) litera c) cu privire la funcțiile esențiale ale unui aparat de marcat electronic fiscal de a imprima, a memora și a emite electronic bonuri fiscale, rapoarte fiscale de închidere zilnică, jurnale electronice, rapoarte de sinteză și rapoarte memorie fiscală. Aceste funcții sunt exceptate în cazul aparatelor de marcat electronice fiscale care nu înglobează constructiv dispozitivul de imprimare, îndeplinirea funcției de imprimare de bonuri fiscale, de rapoarte fiscale de închidere zilnică și de alte tipuri de documente.

transport  
rutier de  
persoane

Articolul 2 **a fost completat** cu litera r) prin extinderea excepției de utilizare a aparatelor de marcat electronice fiscale pentru transportul rutier internațional contra cost de persoane.

**S-au abrogat** prevederile literei p) de la art. 2 cu privire la exceptarea utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale în cazul livrărilor de bunuri sau al serviciilor efectuate prin automatele comerciale ce funcționează pe bază de acceptatoare de bancnote sau monede și conțin un sistem de contorizare electronic și/sau mecanic, ca parte integrată constructivă din automat, care să permită înregistrarea, evidențierea și controlul sumelor încasate, cu excepția livrărilor de produse energetice.

Prin Legea nr. 136/2019 s-a impus operatorilor de transport rutier dotarea cu aparate de marcat electronice fiscale a autovehiculelor prin care se efectuează transport de persoane prin servicii regulate în transportul rutier național. Dotarea trebuie efectuată în termen de 6 luni de la data intrării în vigoare a acestei legi.

Prin aceeași lege, s-a impus operatorilor economici care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii prin intermediul automatelor comerciale ce funcționează pe bază de plăți cu cardul, precum și de acceptatoare de bancnote sau monede, după caz, să doteze automatele comerciale cu aparatele de marcat electronice fiscale până la data de 31 decembrie 2019.

## V 5.5 GARANȚII PENTRU OPERAȚIUNI DIN SFERA DE APLICARE A TVA

Deși sunt aferente unor operațiuni economice din sfera de aplicare a TVA, sumele reprezentând garanții **nu reprezintă operațiuni impozabile** deoarece nu sunt de natura unor livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În practică, garanțiile sunt reținute pentru:

- ambalaje la schimb, fără facturare;
- închirieri de bunuri mobile și imobile;
- acoperirea eventualelor costuri cu remedieri ale lucrărilor de construcție;
- remedierea bunurilor defecte.

tipuri de  
garanții

### Garanții bănești pentru ambalaje de sticlă reutilizabile

Prin O.U.G. nr. 74 din 17 iulie 2018, publicată în M.Of. nr. 630 din 19 iulie 2018, s-au modificat următoarele acte normative:

- Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor;
- Legea nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje;
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu.

Prin această ordonanță de urgență sunt transpuse parțial prevederile Directivei CEE nr. 851 din 30 mai 2018, de modificare a Directivei CEE nr. 98 privind deșeurile, din 14 iunie 2018, și a Directivei CEE nr. 852 din 30 mai 2018, de modificare a Directivei CEE nr. 62 din 20 decembrie 1994 privind ambalajele și deșeurile de ambalaje.

Ordonanța de urgență a fost aprobată prin Legea nr. 31 din 10 ianuarie 2019, publicată în M.Of. nr. 37 din 14 ianuarie 2019.

Sintetic, prin O.U.G. nr. 74/2018, aprobată prin Legea nr. 31/2019, s-au modificat și completat următoarele prevederi din Legea nr. 249, din 28 octombrie 2015, privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje în relația dintre operatorii economici și consumatorul final:

ambalaje  
și deșeuri

#### art. 9:

- **alin. (1)** prin care s-a reglementat că „Operatorii economici care marchează ambalaje pentru identificare în vederea îmbunătățirii activităților de recuperare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, în sensul Deciziei 97/129/CE de stabilire a sistemului de identificare a materialelor folosite pentru ambalaje în conformitate cu Directiva 94/62/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind ambalajele și deșeurile de ambalaje sunt obligați să aplice sistemul de marcarea și identificare prevăzut în anexa nr. 3 la prezenta lege.”

**art. 10:**

- **alin. (1)** prin care s-a reglementat că „Circulația ambalajelor reutilizabile între operatorii economici se face prin schimb, cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar dacă beneficiarii nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului aceștia achită o garanție bănească în schimbul ambalajelor primite.”
- **alin. (2)** prin care s-a reglementat că „Începând cu data de **31 martie 2019**, valoarea garanției bănești prevăzute la alin. (1) este în cuantum de **0,5 lei/ambalaj** între operatorii economici și **între operatorii economici și consumatorul final**, în cazul ambalajelor primare **reutilizabile, cu volume cuprinse între 0,1 l și 3 l**, utilizate pentru produse destinate consumului populației.”;
- **alin. (4)** prin care s-a reglementat că „Operatorii economici care introduc pe piața națională produse ambalate în ambalaje reutilizabile sunt obligați:
  - a) să marcheze sau să înscrie pe ambalajul primar sau pe eticheta produsului destinat consumatorilor sintagma «**ambalaj reutilizabil**»;
  - b) să organizeze, începând cu data de 1 ianuarie 2019, preluarea ambalajelor reutilizabile, astfel încât să realizeze un procentaj de returnare de minimum 80%.”

0,5 lei/  
ambalaj

Prin ANEXA 1 „Semnificația termenilor specifici” lit. q) din Legea nr. 249/2015, modificată și completată prin O.U.G. nr. 74 din 17 iulie 2018, **sistemul de garanție-returnare** este definit drept „sistem prin care cumpărătorul, la achiziționarea unui produs ambalat, plătește vânzătorului o sumă de bani care îi este rambursată atunci când ambalajul este returnat.”

- **alin. (5)** prin care s-a reglementat că „**Până la data de 1 ianuarie 2021**, în baza evaluării eficienței economice, sociale și de mediu, precum și a impactului asupra întreprinderilor mici și mijlocii, prin hotărâre a Guvernului, **se stabilește un sistem de garanție-returnare care să se aplice pentru ambalaje primare nereutilizabile din sticlă, plastic sau metal, cu volume cuprinse între 0,1 l și 3 l inclusiv**, utilizate pentru a face disponibile pe piața națională bere, mixuri de bere, mixuri de băuturi alcoolice, cidru, alte băuturi fermentate, sucuri, nectaruri, băuturi răcoritoare, ape minerale și ape de băut de orice fel, vinuri și spirtoase.”

garanție/  
returnare**art. 13:**

- **alin. (1)** prin care s-a reglementat că „Operatorii economici care comercializează cu amănuntul produse ambalate în **ambalaje primare reutilizabile** sunt obligați:
  - a) să informeze consumatorii asupra valorii garanției bănești și asupra sistemului de preluare a ambalajelor respective;
  - b) să primească la schimb ambalajele reutilizabile ale produselor comercializate care sunt într-o stare corespunzătoare pentru a fi reutilizate;
  - c) să returneze, la solicitarea consumatorului, **în baza bonului fiscal**, valoarea **garanției bănești** în cazul ambalajelor reutilizabile ale produselor comercializate care sunt într-o stare corespunzătoare pentru a fi reutilizate.”

obligație  
returnare  
garanție

Conform definiției din ANEXA 1 la Legea nr. 249/2015 „Semnificația termenilor specifici” lit. g), ambalajul reutilizabil este ambalajul care a fost conceput, proiectat și introdus pe piață pentru a realiza, în cadrul ciclului său de viață, mai multe cicluri sau rotații, fiind reumplut sau reutilizat în același scop pentru care a fost conceput.

Ambalajul reutilizabil se consideră introdus pe piață când este făcut disponibil pentru prima oară, împreună cu produsul pe care este destinat să îl conțină, să îl protejeze, să îl manipuleze, să îl distribuie sau să îl prezinte.

**Ambalajul reutilizabil nu este considerat deșeu de ambalaj când este returnat pentru a fi refolosit. ●**  
**Ambalajul reutilizabil este considerat deșeu de ambalaj doar la sfârșitul duratei utile de viață.**  
**Ambalajul reutilizabil poate fi returnat de către cumpărătorul obligat să achite furnizorului o garanție în sumă de 0,5 lei/sticlă.**

### Regimul fiscal al TVA pentru ambalaje la schimb

În cadrul tranzacțiilor efectuate între producător și cumpărătorul care comercializează băuturile ambalate în sticle reutilizabile, returnabile, ambalajele nu se facturează deoarece valoarea acestora nu intră în baza de impozitare a TVA.

Acest aspect este reglementat, în mod expres, prin art. 286 „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării”:

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele: (...)

d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare.

ambalaje  
la schimb

Aceste prevederi se completează cu cele de la pct. 31 alin. (9) și alin. (10) din Normele de aplicare a Codului fiscal prin care se reglementează următoarele reguli:

- ☞ ambalajele care circulă între furnizorii de marfă și clienți prin schimb, fără facturare, nu se includ în baza de impozitare a TVA, chiar dacă beneficiarii nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului și achită o garanție bănească în schimbul ambalajelor primite;
- ☞ pentru vânzările efectuate prin unități care au obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, suma garanției bănești încasate pentru ambalaje se evidențiază distinct pe bonurile fiscale, fără taxă. Restituirea garanțiilor bănești nu se reflectă în documente fiscale;
- ☞ persoanele care au primit ambalaje în schimbul unei garanții bănești au obligația să comunice periodic furnizorului de ambalaje, dar nu mai târziu de termenul legal pentru efectuarea inventarierii anuale, cantitățile de ambalaje scoase din evidență ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor sau altor cauze de aceeași natură;
- ☞ furnizorii de ambalaje sunt obligați să factureze cu taxă cantitățile de ambalaje care nu se mai returnează;
- ☞ în situația în care se încasează garanții de la persoane fizice, proprietarul ambalajelor este obligat să colecteze TVA pentru ambalajele nerestituite pentru care s-au încasat garanții mai vechi de un an calendaristic.

reguli  
aplicare  
garanție

Din punct de vedere contabil, ambalajele primite la schimb, fără facturare, se înregistrează în debitul contului 8039 „Alte valori în afara bilanțului” în baza avizului de însoțire a mărfurilor completat de către vânzător.

Același tratament fiscal este utilizat și de către cumpărătorul care returnează furnizorului ambalajele primite la schimb, caz în care valoarea ambalajelor se înregistrează contabil în creditul contului 8039 „Alte valori în afara bilanțului”.

contabilizare  
ambalaje

**Deoarece circulă la schimb, fără facturare, valoarea ambalajelor primite nu se înregistrează distinct în evidența contabilă prin debitul contului 381 „Ambalaje” în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori”, fiind suficientă înregistrarea în contul din afara bilanțului 8039 „Alte valori în afara bilanțului”, analitic distinct „Ambalaje – sticle reutilizabile, returnabile”.**

**Tratatamentul fiscal al TVA pentru ambalajele de sticlă reutilizabile, returnabile**

Societatea sau întreprinderea care vinde produse în ambalaje reutilizabile, returnabile trebuie să organizeze sistemul de garanție-returnare a acestora.



● De asemenea, începând cu data de 31 martie 2019, orice vânzător de produse alimentare comercializate în ambalaje de sticlă cu volume cuprinse între 0,1 l și 3 l inclusiv trebuie să înscrie, distinct, în bonul fiscal emis de casa de marcat, prețul unitar al garanției și valoarea totală a acesteia, în funcție de numărul sticlelor cumpărate, reutilizabile, returnabile.

Vânzătorul trebuie să rețină garanția numai pentru sticla pe care se regăsește sintagma „ambalaj reutilizabil”, care poate fi înscrisă pe eticheta produsului sau poate fi marcată direct pe ambalajul de sticlă, prin ștanțare.

identificare  
și marcaj

Astfel, trebuie respectate prevederile Directivei CEE nr. 62 din 20 decembrie 1994 privind ambalajele și deșeurile de ambalaje „Sistemul de identificare și marcaj” alin. (3), conform cărora:

„Ambalajul trebuie să poarte marcajul corespunzător fie pe ambalajul în sine, fie pe etichetă. Marcajul trebuie să fie vizibil și ușor de citit. El trebuie să fie durabil în timp, chiar și după deschiderea ambalajului.”

Valoarea garanției reținute cumpărătorului persoană fizică nu intră în baza de impozitare a TVA, motiv pentru care vânzătorul nu colectează TVA la valoarea încasată a acesteia. În acest context, sunt aplicabile prevederile art. 286 „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării” alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele: (...)

d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare.”



La returnarea ambalajului de sticlă, pentru recuperarea garanției plătite, cumpărătorul persoană fizică trebuie să prezinte magazinului din care a cumpărat produsul, originalul bonului fiscal. Vânzătorul restituie în numerar garanția reținută cumpărătorului, păstrând drept document justificativ copia bonului fiscal prezentat de către cumpărător.

**Garanții încasate pentru închirierea unui bun imobil**

La închirierea unui bun imobil, locatorul solicită locatarului plata unei garanții bănești pentru acoperirea eventualelor pagube înregistrate ca urmare a nerespectării de către locatar (chiriaș) a obligațiilor contractuale.

Astfel, în fiecare contract de închiriere a unui bun imobil situat pe teritoriul României se regăsește o clauză distinctă cu privire la cuantumul garanției și destinația acesteia.

În practică, valoarea garanției este egală cu valoarea unei chirii lunare.

garanții la  
închiriere

Cu toate acestea, garanția plătită de către locatar, încasată de către locator nu trebuie tratată drept încasare în avans a chiriei. Din acest motiv, locatorul nu trebuie să emită o factură conform prevederilor art. 319 alin. (6) lit. a) și d) din Codul fiscal:

(6) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).

Garanția încasată nu are caracterul unui avans așa cum este definit prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal la articolul 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” drept plată parțială sau integrală a contravalorii serviciilor, efectuată înainte de data prestării acestora.

Având în vedere faptul că valoarea garanției nu reprezintă plata pentru un serviciu prestat sau a unui serviciu care urmează a fi prestat, garanția nu este operațiune impozabilă din punctul de vedere al TVA deoarece nu îndeplinește condițiile de la art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal cu privire la încadrarea acesteia la livrare de bun sau la prestare de servicii.

Totuși, în situația în care, prin contractul încheiat se prevede emiterea facturii pentru garanția negociată, încasată, locatorul emite factura pe numele locatarului, prin înscrierea următoarelor informații:

- c) obiectul facturii: garanție conform contract nr./data;
- d) valoarea garanției;
- e) mențiunea „nu intră în sfera de aplicare TVA cf. art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 Codul fiscal”.

emitere  
factură

Garanția astfel facturată, acceptată și achitată de către locatar reprezintă pentru locator angajamentul acordat de locatar pentru acoperirea eventualelor prejudicii aduse bunului imobil primit în vederea utilizării pe baza contractului de închiriere.

Prin natura sa, garanția plătită reprezintă pentru chiriaș/locator o **creanță imobilizată**, iar pentru proprietar/locator, garanția încasată reprezintă o **datorie** față de chiriaș.

Astfel, creanțele și/sau datoriile nu reprezintă operațiuni din sfera de aplicare a TVA.

Practic, garanția nu poate reprezenta contravaloarea unui serviciu de închiriere. Din punctul de vedere al TVA, închirierea este o prestare de servicii din sfera de aplicare a TVA reglementată prin art. 271 „Prestarea de servicii” alin. (3) lit. a) din Codul fiscal „Prestarea de servicii” alin. (3) lit. a):

prestare  
de servicii

„Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) *închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing*”.

Valoarea garanției plătite de către chiriaș, respectiv a garanției încasate de către proprietarul bunului imobil se înregistrează doar în evidența contabilă, fără a se înregistra și în evidența fiscală a operațiunilor din sfera de aplicare a TVA.

Din acest motiv, valoarea garanției achitate/încasate conform contractului de închiriere nu se raportează nici fiscal prin decontul de TVA cod 300, dar nici informativ prin declarația cod 394.

Pentru evitarea reîncadrării operațiunii din **garanție**, tratată drept operațiune care nu este în sfera de aplicare a TVA, în **avans**, tratat drept operațiune din sfera de aplicare a TVA, se recomandă evitarea înregistrării contabile a sumei plătite/încasate prin:

- ☞ debitul contului 4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii” sau debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, în cazul chiriașului/locatarului;
- ☞ creditul contului 419 „Clienți – creditori” sau 472 „Venituri înregistrate în avans”, în cazul proprietarului/locatorului.

contabilizare  
garanție



Aceste conturi, respectiv 4092 și 419, se utilizează doar în cazul operațiunilor cu livrări de bunuri și/sau prestări de servicii considerate operațiuni din sfera de aplicare a TVA.

Înregistrarea contabilă care se efectuează la începerea derulării contractului de închiriere este următoarea:

– la **chiriaș/locatar**:

înregistrări contabile	2678	=	5121
	„Alte creanțe imobilizate“ (analitic garanții chirii)		„Conturi curente la bănci“

– la **proprietar/locator**:

	5121	=	167
	„Conturi curente la bănci“		„Alte împrumuturi și datorii asimilate“ (analitic garanții chirii)



● Valoarea garanției nu trebuie încasată într-un cont bancar distinct, fiind suficientă încasarea acesteia în contul curent al locatorului, fără a fi interzisă nici constituirea unui depozit bancar de valoarea garanției, astfel încât suma respectivă să fie identificată la inventarierea anuală a patrimoniului.

### Inspekția fiscală

Dovada că suma reprezintă, într-adevăr, o garanție, se justifică de către persoana impozabilă supusă verificării prin faptul că, pe întreaga perioadă de derulare a contractului de închiriere, locatarul înregistrează un sold debitor al contului 2678 „Alte creanțe imobilizate“, iar locatorul, un sold creditor al contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“.

dovada  
garanției

Aceast aspect poate fi dovedit organului fiscal prin balanța de verificare a conturilor și extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii din cadrul inventarierii anuale a soldurilor prin care au loc punctaje reciproce între locatar și locator.

Chiar dacă valoarea garanției este, de exemplu, echivalentul a două chirii lunare, inclusiv TVA, acest aspect nu este relevant pentru reîncadrarea de către organul de inspekție fiscală a sumei încasate de către locator în categoria operațiunilor din sfera de aplicare a TVA de natura avansurilor, cu atât mai mult cu cât, din punct de vedere contabil, suma se înregistrează, integral, în creditul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“, analitic distinct „Garanții încasate clienți“ în corespondență cu debitul contului 5121 „Conturi curente la bănci“, fără a se înregistra într-un cont de avansuri (419 „Clienți – creditori“) sau într-un cont de venituri încasate în avans (472 „Venituri înregistrate în avans“).

angajament

Garanția primită pe baza contractului de închiriere nu constituie o sumă de natura veniturilor, fiind considerată un angajament primit de către locator, a cărei existență urmează a fi confirmată numai de apariția unor evenimente viitoare incerte (deteriorarea imobilului, neplata chiriei etc.).

Acest tratament contabil și fiscal din punctul de vedere al TVA este aplicabil oricărei garanții, indiferent de natura bunului închiriat care poate fi un bun mobil (un autovehicul, un echipament industrial etc.) sau un bun imobil (un apartament, un depozit de marfă, o hală industrială etc.).

### Scopul garanției din contractul de închiriere

În practică, suma reprezentând garanția plătită de locatar locatorului are drept scop acoperirea eventualelor prejudicii create locatorului prin folosirea necorespunzătoare a spațiului pus la dispoziție de către locatar (deteriorarea pereților, a instalațiilor electrice și sanitare etc.).

Valoarea prejudiciului creat de către locatar locatorului care i-a închiriat spațiul nu intră în baza de impozitare a TVA, aspect reglementat, în mod expres prin art. 286 „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării” alin. (4) lit. b) din Codul fiscal:

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

baza de  
impozitare

Din acest motiv, locatorul nu este obligat din punct de vedere fiscal să emită o factură pe numele locatarului pentru recuperarea prejudiciului, dar poate emite o factură în acest scop, dacă prin contract se prevede o astfel de obligație juridică pentru locator.

În acest caz, daunele facturate de către locator pe numele locatarului se încadrează în categoria „orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale”.

Valoarea prejudiciului adus locatorului este formată atât din costul remedierilor, cât și din suma TVA deductibilă, care nu poate fi dedusă de către locator deoarece serviciile de remediere nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere faptul că daunele nu intră în baza de impozitare a TVA, valoarea facturii emise de către locator, la solicitarea locatarului, dacă este cazul, nu se evidențiază în jurnalul pentru vânzări și nu se raportează nici prin decontul de TVA cod 300, dar nici prin declarația informativă cod 394.

nededucere  
TVA

Prin decontul de TVA cod 300 nu se raportează operațiunile care nu intră în baza de impozitare a TVA. De asemenea, prin declarația informativă cod 394 nu se raportează operațiunile care nu sunt taxabile.

La rândul său, nici locatarul nu evidențiază factura primită de la locator în jurnalul pentru cumpărări și nu raportează valoarea acesteia nici prin decontul de TVA cod 300, dar nici prin declarația informativă cod 394.

Referitor la decontul de TVA cod 300, sunt aplicabile prevederile Ordinului nr. 2.227 din 12 august 2019 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” prin care se reglementează faptul că:

Nu este obligatorie înscrierea în decont a sumelor care nu sunt incluse în baza impozabilă.

decontul  
cod 300

Referitor la declarația informativă cod 394, de reținut sunt prevederile din anexa 2 INSTRUCȚIUNI de depunere și completare a formularului (394) „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”, cod MFP 14.13.01.02/f, punctul 1, lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3.769/2015, din care rezultă că declarația se depune doar pentru operațiuni taxabile în România:

declarația  
informativă  
394

1. Declarația se completează și se depune de către:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile în România pentru care persoana obligată la plata taxei este furnizorul/prestatorul conform art. 307 alin. (1) sau (7) din Codul fiscal sau beneficiarul conform art. 331 din Codul fiscal. 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 acest caz, pentru înregistrarea prejudiciului se efectuează următoarele înregistrări contabile:

– la proprietar/locatar:

– valoarea prejudiciului notificat sau facturat locatarului, conform prevederilor contractuale:

461	=	7588
„Debitori“		„Alte venituri din exploatare“
(analitic prejudicii locatar)		(analitic distinct)

– compensarea valorii garanției încasate la începutul derulării contractului cu valoarea prejudiciului constat, fie pe parcursul derulării contractului, fie la închiderea contractului de închiriere:

înregistrare  
contabilă  
prejudiciu

167	=	461
„Alte împrumuturi și datorii asimilate“		„Debitori“
(analitic garanții chirii)		analitic prejudicii locatar)

– la chiriaș/locatar:

– valoarea prejudiciului notificat sau facturat de către locatar:

6588	=	462
„Alte cheltuieli de exploatare“		„Creditor“
(analitic prejudicii locatar)		(analitic locatar)

– compensarea valorii garanției plătite cu valoarea prejudiciului creat, notificat/facturat de către locatar:

462	=	2678
„Creditor“		„Alte creanțe imobilizate“
(analitic locatar)		

## Garanții pentru lucrările de construcții

Începând cu anul 2007, exigibilitatea TVA aferente sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj nu mai ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară unuia din cele două evenimente posibile menționate.

exigibilitate  
TVA

Începând cu această dată, sumele reținute drept garanție nu mai afectează exigibilitatea TVA colectată prin factura emisă, prin amânarea taxei aferente garanției.

Astfel, garanția pentru lucrări în construcții se reține prin aplicarea unui procent negociat, asupra valorii totale a facturii, inclusiv TVA, fără a se reține doar din suma reprezentând baza de impozitare a TVA, înscrisă în factura emisă.

Practic, se consideră că valoarea garanției reținute nu reprezintă operațiune în sfera de aplicare a TVA, motiv pentru care nu afectează suma TVA colectată prin factura emisă.

Modul de emiteră de către prestator a facturilor aferente lucrărilor de construcții efectuate este precizat pe site [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro) la secțiunea „referințe”, identificată prin titlul „Informații cu privire la garanțiile de bună execuție”, astfel:

*Orice garanții percepute pentru a asigura buna execuție a unui contract sau de altă natură nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA, nefiind livrări de bunuri sau prestări de servicii în sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal. Prin urmare, persoanele care percep garanții nu au obligația să factureze aceste sume, conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal. Totuși, în situațiile în care beneficiarii solicită în mod expres o factură pentru garanții, pentru scopuri contabile, factura nu va cuprinde TVA.*

*Exemple de garanții: în cazul contractelor de închiriere de bunuri imobile sau de bunuri mobile corporale, persoana care închiriază bunurile poate percepe o garanție clientului sau pentru a se asigura în cazul deteriorării bunului sau a neplății chiriei, la licitațiile organizate în special de instituții publice, furnizorii trebuie să depună o garanție pentru a asigura că vor îndeplini obligațiile contractuale etc.*

În cazul lucrărilor de construcții-montaj, datorită specificului, prestatorii de cele mai multe ori înscriu în facturi garanțiile de bună execuție. Întrucât legislația dinainte de aderare prevedea că exigibilitatea pentru garanțiile de bună execuție pentru lucrări de construcții-montaj intervenea la data procesului-verbal de recepție a lucrărilor, sau la data încasării garanțiilor de către prestator, există multe probleme din cauza modificărilor legislative după data aderării, care practic au abrogat regimul aparte al garanțiilor de bună execuție pentru lucrări de construcții-montaj.

Prestatorii au obligația să înscrie în facturi valoarea lucrărilor de construcții-montaj, așa cum rezultă din situațiile de lucrări și să colecteze TVA pentru această valoare, fără ca această sumă să fie influențată de garanția de bună execuție.

Pentru exemplificare prezentăm următoarele posibilități:

I. Situație de lucrări: 1.000 lei – valoarea se înscrie în factură:

- TVA aferentă, 190 lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1.000 lei;
- garanția de bună execuție 10% = 100 lei poate fi înscrisă în factură cu semnul minus, în dreptul său nu se trece TVA, iar restul de plată a facturii va fi  $1.190 - 100 = 1.090$ ;
- TVA care se va colecta în contul 4427 = 190 lei.

exemplificări  
a modului  
de emiteră  
a facturilor

lucrări de  
construcții

II. Situație de lucrări: 1.000 lei – valoarea se înscrie în factură:  
 – TVA aferentă, 190 lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1.000 lei;  
 – garanția de bună execuție 10% = 100 lei, poate fi înscrisă în factură doar informativ pentru ca beneficiarul să o vireze într-un cont separat, fără să fie scăzută din totalul de plată. În acest caz, totalul de plată al facturii va fi 1.190;  
 – TVA care se va colecta în contul 4427 = 190 lei.

garanția  
de bună  
execuție

III. Situație de lucrări: 1.000 lei – valoarea se înscrie în factură:  
 – TVA aferentă, 190 lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1.000 lei;  
 – garanția de bună execuție de 10% = 100 lei, nu se înscrie în factură, dar între prestator și beneficiar există înțelegeri conform cărora garanția va fi blocată într-un cont, sau alte forme de decontare.

Așa cum se observă din exemplele prezentate, în cazul lucrărilor de construcții montaj, garanția de bună execuție nu poate micșora baza impozabilă care este reprezentată de valoarea înscrisă în situațiile de lucrări.

Desigur că există un specific aparte față de celelalte garanții, care de cele mai multe ori nu reprezintă un procent din baza impozabilă, ci sume stabilite de comun acord de părțile contractante.”

Contabil, garanțiile reținute furnizorului se înregistrează în creditul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, după înregistrarea facturii în evidența contabilă:

	%	=	404	15.000 lei
	231		„Furnizori de imobilizări”	12.605 lei
înregistrarea garanțiilor	„Imobilizări corporale în curs de execuție”			
	4426			2.395 lei
	„TVA deductibilă”			
	404	=	167	1.500 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

Plata facturii se diminuează cu valoarea garanției, caz în care se efectuează înregistrarea contabilă:

404	=	5121	13.500 lei
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi în lei”	

! Valoarea facturii primite de la constructor se raportează de către beneficiar la valoarea integrală, atât prin decontul de TVA cod 300, la rândul 24 alocat pentru „Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 19%”, cât și prin declarația informativă cod 394, în cartușul C, fără a fi diminuată cu valoarea garanției.

Astfel, garanția afectează doar înregistrările contabile, fără a afecta și raportarea fiscală a operațiunii.

### Garanții pentru bunuri defecte

bunuri  
defecte

În practică, s-a constatat faptul că, prin contractul-cadru încheiat între un furnizor intracomunitar și un cumpărător din România pentru livrarea, respectiv pentru achiziția de bunuri nealimentare, se prevăd clauze distincte conform cărora:

⇒ cumpărătorul din România **nu trebuie să returneze** bunurile/echipamentele cumpărate pentru care se constată defecțiuni la punerea acestora în funcțiune, dar trebuie să le remedieze în România, pe cheltuiala sa, sub rezerva recuperării de la furnizor a contravalorii serviciului de reparații efectuat. Recuperarea valorii remedierii poate fi efectuată de către cumpărătorul din România prin alegerea uneia dintre cele 3 modalități negociate între părți:

1) să remedieze bunurile prin intermediul unui terț și să emită o factură, pe numele vânzătorului, în care înscrie valoarea totală a cheltuielilor cu remedierea;

2) să accepte din partea furnizorului documentul „credit – note” prin care furnizorul diminuează creanța sa față de cumpărătorul din România, dar să suporte remedierea bunurilor efectuate de către cumpărătorul din România. Prin acest document, vânzătorul acordă o reducere de preț cumpărătorului, ulterioră livrării de bunuri efectuate. Reducerea de preț poate fi mai mică, egală sau mai mare decât valoarea efectivă a remedierii efectuate de către cumpărător, fără ca mărimea acesteia să fie relevantă pentru aplicarea unui tratament fiscal corect din punctul de vedere al TVA. În această situație, cumpărătorul din România nu mai emite pe numele furnizorului o factură pentru recuperarea cheltuielilor efective cu remedierea bunurilor pentru aducerea acestora la parametrii necesari funcționării corespunzătoare;

3) cumpărătorul reține o garanție din valoarea facturii de plată pentru bunurile achiziționate. Similar situației de la pct. 2, valoarea garanției, stabilită prin aplicarea unui procent asupra valorii de vânzare, de regulă 3%, poate fi mai mică, egală sau mai mare decât valoarea efectivă a remedierii efectuate de către cumpărător. Dacă în cadrul termenului de garanție nu sunt reclamații calitative, valoarea garanției reținute se restituie furnizorului intracomunitar, la sfârșitul perioadei de garanție pentru fiecare bun;

⇒ cumpărătorul **trebuie să returneze** bunurile/echipamentele cumpărate pentru care se constată defecțiuni.

Sintetic, tratamentul fiscal aplicabil situațiilor posibile enumerate anterior este următorul:

⇒ **Bunuri nereturnate, dar remediate:**

1) **efectuarea remedierii:**

În prima etapă, cumpărătorul din România efectuează o achiziție de servicii pentru remedierea bunurilor defecte de către un terț stabilit pe teritoriul României. În baza facturii primite, în calitate de beneficiar al serviciului, cumpărătorul bunului defect exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în factura primită de la prestatorul din România.

În a doua etapă, cumpărătorul din România emite o factură pe numele vânzătorului de bunuri pentru recuperarea cheltuielilor efectuate. În acest caz, consideră că efectuează o prestare intracomunitară de servicii, neimpozabilă în România, dar impozabilă în statul membru al furnizorului, înregistrate în scopuri de TVA care i-a livrat bunurile.

2) **acceptarea documentului „credit – note”:**

În acest caz, cumpărătorul înregistrează reducerea comercială primită în creditul

**nereturnare  
bunuri**

**remediere  
defecte**

contului 609 „Reduceri comerciale primite” și ajustează baza de impozitare a TVA aferentă achiziției intracomunitare efectuate pentru care a aplicat regimul de taxare inversă. Astfel, cumpărătorul suportă, pe cheltuiala sa, cheltuielile cu remedierea bunurilor defecte. În baza documentului credit – note, se efectuează compensarea dintre valoarea serviciilor prestate și valoarea parțială a achiziției intracomunitare de bunuri prin formula contabilă 401 „Furnizori” = 411 „Client”.

**3) reținerea garanției la momentul plății facturii:**

reținere  
garanție

Valoarea garanției reținute nu reprezintă o operațiune din sfera de aplicare a TVA, fiind doar o operațiune în cadrul relației de decontare între cele două părți participante la tranzacție. Pentru garanție nu se întocmește factura, fiind suficient contractul.

⇒ **Bunuri returnate, fără a fi remediate:**

Returul bunurilor într-un stat membru trebuie tratat drept o livrare intracomunitară de bunuri, scutită cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, dar numai dacă partenerul este înregistrat în scopuri de TVA în statul său membru.

Valoarea operațiunii de livrare se stabilește în lei, prin utilizarea cursului de schimb valutar în vigoare la data emiterii facturii de livrare (retur).

Pe factură se poate înscrie mențiunea „retur marfă neconformă” și numărul reclamației transmise partenerului.



● **Pentru aplicarea unui tratament fiscal și contabil corect trebuie respectată înțelegerea dintre cele două părți contractante, participante la tranzacție.**