

DEDUCEREA TVA ȘI AJUSTAREA TVA-ULUI DEDUS

UNIUNEA EUROPEANĂ



Proiect finanțat prin Phare



CUPRINS:

Mecanismul de deducere a TVA	1
Schemă recapitulativă	5
Regulile pentru deducerea TVA de către persoanele impozabile cu regim mixt	6
Ajustarea deducerii pentru bunurile de capital	7

InfoTVA este un program de informare care vine în sprijinul contribuabililor și al inspectorilor fiscali. Aceștia vor beneficia de informație actualizată, completă și din cea mai autorizată sursă, cu privire la regimul TVA, așa cum a fost modificat odată cu aderarea României și actualizările la lege care au survenit în 2007 și 2008. Programul va dura până la sfârșitul anului 2008 și este derulat de Ministerul Economiei și Finanțelor și Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu sprijinul specialiștilor de la PricewaterhouseCoopers și DC Communication.

Mecanismul de deducere a TVA

Pentru a vedea *“în ce măsură este deductibil TVA-ul aferent achizițiilor”*, este esențial să se parcurgă următorii 5 pași:

1. Se verifică dacă pentru operațiunea respectivă se datorează TVA

La întrebarea dacă TVA-ul deductibil este TVA-ul care este datorat de furnizor/prestator pentru o operațiune impozabilă se poate răspunde analizând operațiunea cu ajutorul celor cinci întrebări de bază (vezi pliantele 0-5 din seria InfoTVA).

Dacă analizând se ajunge la concluzia că taxa dedusă de persoana impozabilă care a realizat achiziția a fost aplicată pentru o operațiune pentru care nu se datora TVA deoarece operațiunea era scutită fără drept de deducere sau neimpozabilă, atunci acea taxă nu este deductibilă.

Dacă taxa dedusă este aferentă unei operațiuni pentru care furnizorul/prestatorul a aplicat corect TVA, atunci se poate trece la pasul 2.

2. Se verifică dacă beneficiarul serviciilor sau cumpărătorul bunurilor are drept de deducere a TVA

Dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat de către orice persoană.

Persoanele neimpozabile sunt întotdeauna excluse de la dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor.

Mai mult, legislația fiscală limitează dreptul de deducere doar la taxa achitată sau datorată pentru bunuri și servicii care urmează a fi folosite pentru operațiuni taxabile, operațiuni scutite cu drept de deducere, operațiuni neimpozabile în România, dar care ar da drept de deducere în situația în care ar fi realizate în România, precum și anumite categorii de operațiuni neimpozabile care totuși dau drept de deducere.

Din acest motiv, în practică, numai persoanele înregistrate normal în scopuri de TVA, au, în principiu, drept de deducere a taxei aferente achizițiilor, inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrare, în anumite condiții.

În cazul în care răspunsul la întrebarea 2 este acela că deducerea TVA în România este solicitată de o persoană impozabilă care nu este exclusă de la dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor, se poate trece la pasul 3.

3. Se verifică dacă sunt îndeplinite condițiile legale pentru deducerea TVA din perspectiva destinației bunurilor

Sfera de aplicare a deducerii TVA-ului aferent achizițiilor

Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul aferent achizițiilor, dacă bunurile și/sau serviciile achiziționate sunt destinate realizării de operațiuni precum:

- operațiuni taxabile;
- operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi fost deductibilă în cazul efectuării acestor operațiuni în România;
- operațiuni scutite cu drept de deducere, precum exportul, livrările intracomunitare, livrările de bunuri, transportul aferent unui export de bunuri și altele asemenea;
- operațiuni bancare și de asigurare scutite, pentru care se poate exercita dreptul de deducere, când clientul este stabilit în afara Comunității sau când aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri ce vor fi transportate într-un stat din afara Comunității;
- transferul total sau parțial de active, dacă taxa s-ar fi aplicat acestui transfer.

Dacă răspunsul la întrebarea 3 este că se îndeplinesc condițiile legale pentru deducerea TVA-ului aferent achizițiilor, atunci se poate trece la pasul 4.

4. Se verifică dacă există vreo excludere sau limitare a dreptului de deducere

4a: Există vreo excludere a dreptului de deducere?

Excludere de la dreptul de deducere - cadrul general

Implicit, nu se acordă dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunurile sau serviciile care nu vor fi utilizate în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care achiziționează aceste bunuri și servicii.

Totuși, în cazul în care o persoană impozabilă achiziționează bunuri sau servicii pe care, în momentul achiziționării, intenționează să le folosească în scopul desfășurării activității sale economice, TVA-ul achitat pentru achizițiile respective este deductibil.

Dacă, ulterior, persoana schimbă destinația bunurilor, acestea urmând a fi folosite în scopuri personale sau în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică, operațiunea va fi tratată ca o livrare și respectiv o prestare către sine; în cazul bunurilor mobile corporale sau în cazul bunurilor imobile, taxa dedusă va fi ajustată corespunzător.

În plus, nu este permisă deducerea TVA-ului aferent achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă a cărei activitate economică constă exclusiv în operațiuni scutite fără drept de deducere, precum serviciile de îngrijire medicală, învățământ, asistență socială și altele asemenea.

În sfârșit, dacă o persoană impozabilă efectuează simultan operațiuni cu drept de deducere și operațiuni scutite fără drept de deducere, persoana respectivă va avea dreptul să deducă numai TVA-ul aferent achizițiilor utilizate pentru operațiunile pentru care are drept de deducere. O astfel de persoană este numită persoană impozabilă "mixtă" (vezi schema de la pagina 4). Dacă utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate nu poate fi determinată cu ușurință, există reguli speciale pentru exercitarea dreptului de deducere.

Excluderea de la dreptul de deducere - prevederi specifice

Nu se acordă dreptul de deducere pentru:

- TVA-ul aferent achizițiilor realizate de întreprinderile mici;
- TVA-ul aferent achizițiilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități pentru a căror livrare furnizorul a aplicat regimul special;
- TVA-ul aferent achizițiilor de bunuri și servicii utilizate de agențiile de turism pentru prestarea serviciului unic pentru care se aplică regimul special.

Mai mult, este explicit exclus dreptul de deducere pentru taxa datorată sau achitată:

- de o persoană în numele și în contul altei persoane;
- pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazului în care aceste produse sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

4b: Există vreo limitare a dreptului de deducere?

O persoană impozabilă cu regim mixt este o persoană impozabilă care efectuează atât livrări de bunuri și/sau prestări de servicii care dau drept de deducere, cât și livrări de bunuri și/sau prestări de servicii care nu dau drept de deducere.

În acest caz, o astfel de persoană impozabilă va avea un drept limitat de deducere a TVA (vezi pag. 6-7).

Dacă răspunsul la întrebarea 4a este negativ, atunci putem trece la pasul 5.

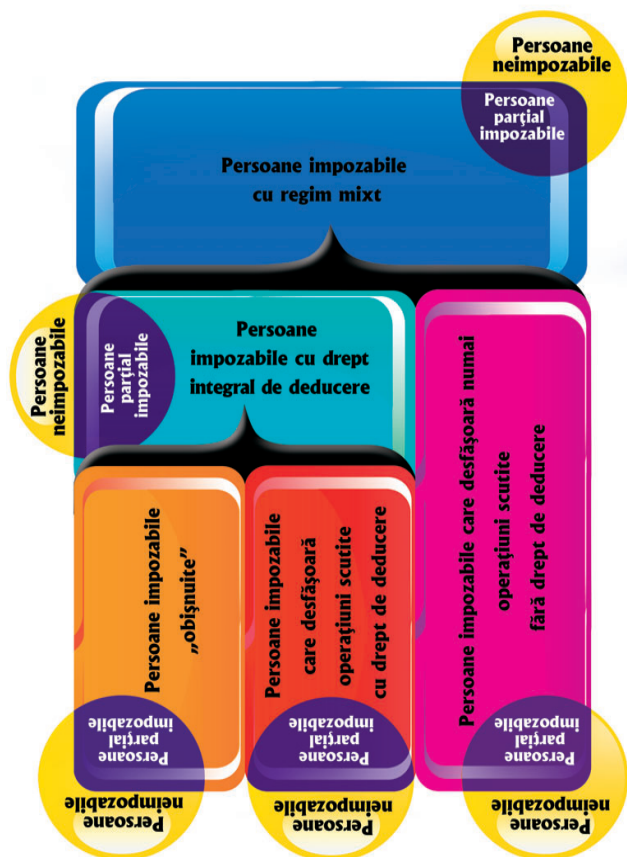
5. Se verifică dacă sunt îndeplinite condițiile legale pentru deducerea TVA-ului aferent achizițiilor

Pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă trebuie să:

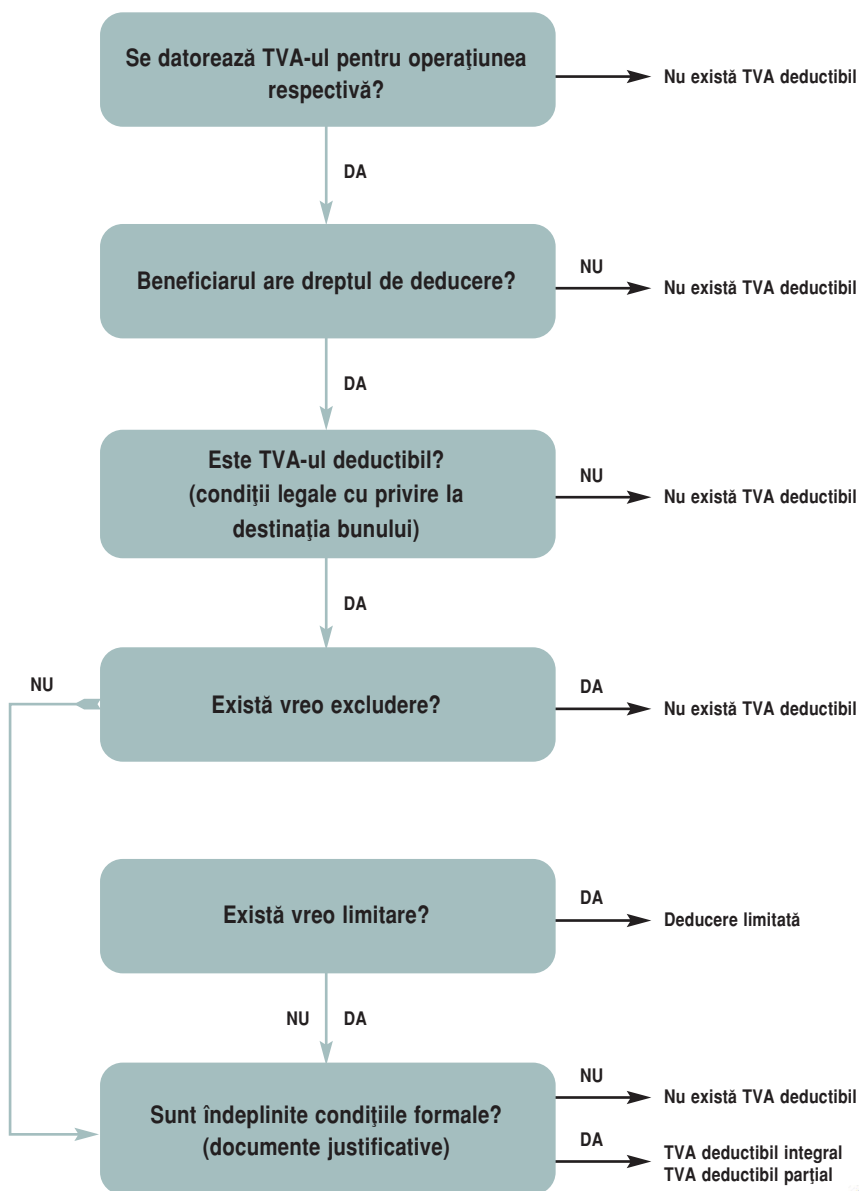
- dețină o factură care conține informațiile prevăzute de lege;
- în anumite situații specifice (când pentru achizițiile sale persoana impozabilă este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse) trebuie să dețină o factură sau, după caz, o autofaktură, și să înregistreze taxa ca și taxă colectată în decontul său de TVA;

- pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, să dețină o declarație vamală de import care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al TVA și care să menționeze taxa datorată;
- pentru taxa datorată pentru importul de bunuri în regim de amânare a plății, să dețină o declarație vamală de import care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al TVA și să înregistreze taxa ca și taxă colectată în decontul său de TVA;
- pentru taxa datorată pentru o achiziție intracomunitară de bunuri, să dețină o factură sau, după caz, o autofaktură și să înregistreze taxa ca și taxă colectată în decontul său de TVA;
- pentru taxa datorată pentru o achiziție intracomunitară asimilată, să dețină o autofaktură și să înregistreze taxa ca și taxă colectată în decontul de TVA.

Dacă sunteți în posesia tuturor documentelor solicitate și ați îndeplinit toate cerințele menționate mai sus, veți avea drept de deducere a TVA total sau parțial.



Schemă recapitulativă



Regulile pentru deducerea TVA de către persoanele impozabile cu regim mixt

1. Principiu

Dreptul de deducere al unei persoane impozabile cu regim mixt se determină după cum urmează.

Prima regulă de aplicat

- Dacă TVA-ul este aferent achizițiilor de bunuri și servicii destinate exclusiv desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, atunci acest TVA este în întregime deductibil.
- Dacă TVA-ul este aferent achizițiilor de bunuri și servicii destinate exclusiv desfășurării de operațiuni care nu dau drept de deducere, atunci acest TVA nu este deductibil.

A doua regulă de aplicat

Dacă destinația bunurilor și serviciilor achiziționate nu este cunoscută sau este imposibil de determinat, TVA-ul aferent se deduce pe bază de pro-rata.

2. Care sunt regulile pentru calculul și aplicarea pro-ratei?

Pro-rata este rezultatul sumei totale, fără TVA, dar incluzând și subvențiile direct legate de preț, a operațiunilor care permit exercitarea dreptului de deducere (TD), împărțită la suma totală, fără TVA, a acelorași operațiuni menționate mai sus (TD) și a operațiunilor care nu permit exercitarea dreptului de deducere (TND).

Astfel, pro-rata se calculează după formula
$$\frac{TD}{TD + TND}$$

Exemplu:

Dacă TD este egal cu 270.000 și TND este egal cu 30.000, atunci pro-rata este:

$$\frac{270.000}{270.000 + 30.000} * 100 = 90 \%$$

Pro-rata definitivă este determinată pentru un an calendaristic, fixată ca procentaj și rotunjită la cifra unităților imediat următoare.

Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este fie pro-rata determinată definitiv pentru anul precedent, fie o pro-rată estimată de persoana impozabilă pe baza operațiunilor prevăzute a se realiza în anul calendaristic curent. Pro-rata aplicabilă provizoriu în cursul anului se compară cu

pro-rata definitivă, calculată la finele anului pe baza operațiunilor efectiv realizate. Diferența reprezintă ajustarea taxei deduse, fie în favoarea statului, fie în favoarea persoanei impozabile.

Ajustarea deducerii pentru bunuri de capital

În cazul bunurilor de capital, ajustarea deducerii este necesară întrucât trebuie avut în vedere faptul că asemenea bunuri sunt, prin definiție, folosite de persoana impozabilă pentru un număr de ani și că deducerea TVA-ului aferent acestor bunuri este permisă numai cu condiția ca aceste bunuri să fie folosite pentru operațiuni care dau drept de deducere.

a. Bunuri de capital - definiție

Bunurile de capital reprezintă:

- toate activele corporale fixe;
- operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, a căror valoare depășește 20% din valoarea bunului imobil.

Ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital.

b. Perioadele de ajustare

1. 5 ani pentru bunurile de capital, altele decât bunurile imobile;
2. 20 de ani pentru bunurile imobile, precum și pentru transformarea sau modernizarea acestora, dacă aceste lucrări depășesc 20% din valoarea bunului imobil.

Perioada de ajustare începe:

- a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la pct. b1, achiziționate sau fabricate, începând cu data aderării;
- b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, pentru bunurile de capital menționate la pct. b2, care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;
- c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital menționate la pct. b2, care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

- d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital menționate la pct. b2, a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizării, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

c. Metode de ajustare

Ajustarea taxei deductibile se efectuează:

- anual, pentru o cincime din taxa dedusă inițial, pentru cele care au perioada de ajustare de 5 ani sau
- anual, pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru cele care au perioada de ajustare 20 de ani sau
- o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, în cazurile prevăzute de lege.

Ajustarea taxei deductibile poate fi în favoarea Statului, dar și în favoarea persoanei impozabile.

d. Cazuri

Ajustarea bunurilor de capital se realizează în următoarele situații:

1. Bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

- integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitatea sa economică;
- pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
- pentru realizarea de operațiuni pentru care taxa este deductibilă într-o măsură diferită față de deducerea inițială.

Metoda

Ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Exemplu:

O persoană impozabilă cumpără un utilaj la data de 15 decembrie 2007 la prețul de 7.140 RON cu TVA (19% = 1.140 RON). Aceasta deduce 1.140 RON. Pe 2 februarie 2009, persoana impozabilă își încetează activitatea economică cu drept de deducere, dar continuă cu o activitate economică fără drept de deducere.

Rezolvare:

- Anul 1 (2007) este luat în considerare
- Anul 2 (2008) este luat în considerare
- Pierderea dreptului de deducere a taxei apare în anul 3 (nu este luat în considerare)

Ajustarea în favoarea statului: $1.140 \text{ RON} \times 3/5 = 684 \text{ RON}$

2. Apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deductibile.

Metoda

Ajustarea se face pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apar modificări ale taxei deduse. Este o ajustare specifică persoanelor impozabile cu regim mixt care au aplicat pro-rata de deducere la achiziția unui bun de capital.

Exemplu:

O persoană impozabilă cu regim mixt cumpără un utilaj (în scopul folosirii acestuia atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere) la data de 1 noiembrie 2008 la prețul de 6.000 RON, plus 19% TVA, în valoare de 1.140 RON. Pro-rata definitivă pentru anul 2007 a fost de 40% și o va folosi ca și pro-rată provizorie pentru anul 2008, deducând 40% din 1.140 RON, respectiv, 456 RON.

Ajustarea aferentă primului an (2008)

Pro-rata definitivă calculată pe baza operațiunilor din anul 2008 este 30%. Luând în considerare această proporție, persoana impozabilă are dreptul să deducă numai 342 RON (30% din 1.140 RON) și trebuie să plătească diferența către bugetul de stat, respectiv, 114 RON ($456 - 342 = 114$).

Această ajustare privește întreaga sumă dedusă provizoriu inițial și, prin urmare, acoperă și ajustarea aferentă primei cincimi din taxa dedusă inițial pentru bunuri de capital.

Ajustările de efectuat pentru anii următori: metodă

Ajustările pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 se vor referi de această dată numai la o cincime din sumă, având în vedere că:

- TVA-ul deductibil se împarte la 5, respectiv $1.140 : 5 = 228$
- TVA-ul efectiv dedus în baza pro-ratei definitive pentru prima perioadă se împarte la rândul sau la 5, respectiv $342 : 5 = 68,4$
- Rezultatul lui 228 înmulțit cu pro-rata definitivă pentru fiecare dintre perioadele următoare se va compara apoi cu 68,4
- Diferența rezultată va constitui ajustarea deducerii fie în favoarea statului, fie a persoanei impozabile.

Ajustarea pentru anul 2 (2009)

Pro-rata definitivă pentru anul 2009 este de 50%:

- Deducere autorizată: $228 \times 50\% = 114$
- Deja dedus: 68,4
- Deducerea suplimentară permisă: $114 - 68,4 = 45,6$

Ajustarea pentru anul 3 (2010)

Pro-rata definitivă pentru anul 2010 este de 20%:

- Deducere autorizată: $228 \times 20\% = 45,6$
- Deja dedus: 68,4
- Ajustare în favoarea statului: $68,4 - 45,6 = 22,8$

Ajustarea pentru anul 4 (2011)

Pro-rata definitivă pentru anul 2011 este de 25%:

- Deducere autorizată: $228 \times 25\% = 57$
- Deja dedus: 68,4
- Ajustare în favoarea statului: $68,4 - 57 = 11,4$

Ajustarea pentru anul 5 (2012)

Pro-rata definitivă pentru anul 2012 este de 70%:

- Deducere autorizată: $228 \times 70\% = 159,6$
- Deja dedus: 68,4
- Deducerea suplimentară permisă: $159,6 - 68,4 = 91,2$

Ajustarea pentru anul 6 și următorii

Orice modificări ale pro-ratei în anii ulteriori nu vor mai influența deducerile efectuate pentru acest utilaj.

3. Un bun de capital al cărui drept de deducere a fost limitat total sau parțial face obiectul unei livrări pentru care taxa este deductibilă.

Metoda

Ajustarea este efectuată o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau o douăzecime pe an din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării.

Totuși, deducerea suplimentară permisă este limitată la valoarea bazei impozabile a livrării sau a livrării către sine a bunului, înmulțită cu cota de TVA aplicabilă vânzării.

Exemplu:

O persoană impozabilă cumpără un utilaj la data de 15 decembrie 2007 la prețul de 7.140 RON cu TVA inclus (19% = 1.140 RON). Utilajul este folosit pentru activitatea sa economică (60%) și pentru scopuri personale (40%). Prin urmare, deduce numai 684 RON (456 RON nu sunt deduși). La 2 septembrie 2009, vinde utilajul pentru suma de 1.200 RON + 228 RON (TVA 19%).

Rezolvare:

- Anul 1 (2007) este luat în considerare
- Anul 2 (2008) este luat în considerare
- Obligația ajustării apare în anul 3 (nu este luat în considerare)

Ajustare în favoarea persoanei impozabile: 456 RON (TVA-ul nededus inițial) x 3/5 = 273,6 RON limitată la 1.200 RON x 19% = 228 RON.

4. Bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care:

- Se dovedește că bunul de capital a făcut obiectul unei livrări pentru care taxa este deductibilă sau
- bunul de capital a fost distrus.

Metoda

Ajustarea este efectuată o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial.

Exemplu:

În situația în care în cursul perioadei de ajustare expiră contractul de închiriere, leasing, concesiune sau orice alt tip de contract prin care bunul imobil sau o parte a acestuia a fost pus la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit proprietarului, se consideră că bunul de capital își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei impozabile care a utilizat bunul respectiv, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă operațiunilor de transformare sau modernizare efectuate de persoana care a utilizat bunul, se ajustează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului.

e. Obligații de raportare speciale cu privire la ajustarea dreptului de deducere

Persoana impozabilă trebuie să păstreze un registru al bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate.

Acest registru trebuie păstrat pe o perioadă care începe din momentul în care taxa aferentă achiziției bunurilor de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii.

Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

În cadrul programului InfoTVA au fost tipărite și o serie de pliante informative, care prezintă pașii de urmat pentru a stabili dacă se datorează TVA în România și alte aspecte specifice. Colecția de pliante include:

- Pliantul 0 - TVA în România - 5 întrebări de bază
- Pliantul 1 - Operațiunile din sfera TVA
- Pliantul 2 - Ce statut aveți în raport cu TVA
- Pliantul 3 - Locul operațiunii
- Pliantul 4 - Operațiuni scutite de la plata TVA
- Pliantul 5 - Persoana obligată la plata TVA în România
- Pliantul 6 - Transportul intracomunitar de bunuri
- Pliantul 7 - Mijloace de transport noi și produse accizabile
- Pliantul 8 - Agențiile de turism
- Pliantul 9 - Bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități
- Pliantul 10 - Intreprinderile mici
- Pliantul 11 - Serviciile asupra bunurilor mobile corporale
- Pliantul 12 - Serviciile intangibile
- Pliantul 13 - Exigibilitatea TVA pentru operațiunile intracomunitare
- Pliantul 14 - Cum se adresează o întrebare către Autoritățile Fiscale

Această publicație face parte din seria de cinci broșuri publicate în proiectul InfoTVA. Colecția cuprinde următoarele titluri:

- 1 - Livrări intracomunitare și achiziții intracomunitare de bunuri
- 2 - Servicii
- 3 - Instituții publice
- 4 - Deducerea TVA și ajustarea TVA-ului dedus
- 5 - Măsuri de simplificare

InfoTVA – proiect derulat de Ministerul Economiei și Finanțelor și de Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu asistența PricewaterhouseCoopers și DC Communication. Acest material are numai un rol informativ și nu înlocuiește legislația cu privire la TVA. Textul nu este exhaustiv și nu acoperă anumite operațiuni foarte specifice. Conținutul acestui material nu reprezintă în mod necesar poziția oficială a Uniunii Europene.

Data publicării: Aprilie 2008

Pentru informații și sesizări legate de proiectele PHARE, contactați cfcu.phare@mfinante.ro