

Particularitățile aplicării și administrării TVA în anul 2022



IULIANA ȚUGULSCHI

CONTABIL-SERVICE SRL 2022

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 95. Obiectele impozabile</p> <p>(2) Nu constituie obiecte impozabile:</p> <p>f) livrarea bunurilor materiale fungibile în procesul de înmprospătare și înlocuire a acestora conform prevederilor Legii nr.589/1995 privind rezervele materiale de stat și de mobilizare;</p>	<p>La articolul 95 alineatul (2), litera f) va avea următorul cuprins:</p> <p>"f) eliberarea și stocarea bunurilor materiale în procesul de înmprospătare simultană, înmprospătare cu decalaj în timp și împrumut al acestora în conformitate cu prevederile <u>Legii nr. 104/2020</u> cu privire la rezervele de stat și de mobilizare;".</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 96. Cotele T.V.A.</p> <p>b) cote reduse în mărime de:</p> <ul style="list-style-type: none">- 8% – la medicamentele de la pozițiile tarifare 3001–3004, atît indicate în Nomenclatorul de stat de medicamente, cît și autorizate de Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale, la alcoolul etilic nedenaturat de la pozițiile tarifare 220710000 și 220890910, destinat producerii farmaceutice și utilizării în medicină, în limita volumului contingentului anual stabilit de Guvern, importate și/sau livrate pe teritoriul Republicii Moldova, precum și medicamentele preparate în farmacii conform prescripțiilor magistrale, cu conținut de ingrediente (substanțe medicamentoase) autorizate;	<p>La articolul 96 litera b) liniuța a doua, sintagma "Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale" se substituie cu sintagma "Agenția Medicamentului și Dispozitivelor Medicale".</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 103. Scutirea de T.V.A.</p> <p>(1) Se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere:</p> <p>10) serviciile medicale, cu excepția celor cosmetice, serviciile de ambulanță medicală aeriană; materia primă medicamentoasă, materialele, articolele, ambalajul primar și secundar utilizate la prepararea și producerea medicamentelor, autorizate de Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale, cu excepția alcoolului etilic, mijloacelor cosmetice, conform listei aprobate de Guvern; scaunele cu roțile (poziția tarifară 8713), articolele și aparatele ortopedice și de protezare (poziția tarifară 9021); biletele de tratament (inclusiv cele fără cazare) și de odihnă în stațiunile balneoclimaterice, pachetele de servicii turistice; mijloacele tehnice folosite exclusiv în scopuri legate de profilaxia dizabilității și reabilitarea persoanelor cu dizabilități;</p>	<p>Articolul 103 alineatul (1):</p> <p>la punctul 10), sintagma "Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale" se substituie cu sintagma "Agenția Medicamentului și Dispozitivelor Medicale";</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 103. Scutirea de T.V.A.</p> <p>(1) Se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere:</p> <p>27) serviciile organizațiilor din sfera științei și inovării acreditate de Consiliul Național pentru Acreditare și Atestare. Scutirea va fi acordată începând cu perioada fiscală în care organizația din sfera științei și inovării a fost acreditată de Consiliul Național pentru Acreditare și Atestare. În cazul retragerii certificatului de acreditare, organizația va fi privată de dreptul la scutire începând cu perioada fiscală în care i se retrage certificatul de acreditare;</p>	<p>Articolul 103 alineatul (1): la punctul 27), sintagma "Consiliul Național pentru Acreditare și Atestare" se substituie, în ambele cazuri, cu sintagma "Agenția Națională de Asigurare a Calității în Educație și Cercetare".</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 104. Livrările scutite de T.V.A. cu drept de deducere</p> <p>Se scutesc de T.V.A. cu drept de deducere:</p> <p>g) serviciile prestate de întreprinderile industriei ușoare pe teritoriul Republicii Moldova agenților economici care plasează mărfurile sub regimul vamal de perfecționare activă, în cadrul contractelor de prelucrare în regimul vamal de perfecționare activă. Tipul serviciilor care cad sub incidența prezentului punct, precum și modul de administrare a acestor servicii se stabilesc de Guvern, iar lista agenților economici se aprobă de Ministerul Economiei și Infrastructurii;</p>	<p>La articolul 104 litera g), cuvintele "și Infrastructurii" se exclud.</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 108. Termenele obligației fiscale</p> <p>(9) Data obligației fiscale la procurarea proprietății întreprinderilor declarate în proces de insolvabilitate se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru proprietatea procurată, sau data primirii proprietății de către cumpărător, în funcție de ce are loc mai înainte.</p>	<p>La articolul 108 alineatul (9), după cuvântul "insolvabilitate" se introduce textul " , cu excepția bunurilor imobiliare,", iar în final se completează cu următorul enunț: "Pentru bunurile imobiliare, data obligației fiscale se stabilește conform alin. (3)."</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Redacția anului 2021	Redacția anului 2022
<p>Articolul 117¹. Cazuri speciale de eliberare a facturilor fiscale (14) La efectuarea livrărilor de servicii, precum și de energie electrică, energie termică, gaz natural, servicii publice de telefonie fixă și mobilă, servicii comunale, produse petroliere, în cazul utilizării e-facturii, furnizorul eliberează factura fiscală în termen ce nu poate depăși 10 zile calendaristice de la data livrării acestora.</p>	<p>La articolul 117¹, alineatul (14) va avea următorul cuprins: "(14) La efectuarea livrărilor de servicii și de produse petroliere, în cazul utilizării e-facturii, furnizorul eliberează factura fiscală în termen ce nu poate depăși 10 zile calendaristice ale lunii următoare celei în care a avut loc livrarea documentată prin factura fiscală respectivă."</p>

Modificări operate în Codul fiscal

Art. IV. – La articolul 4 alineatul (6) ultimul alineat din Legea nr.1417/1997 pentru punerea în aplicare a Titlului III al Codului fiscal (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 8 februarie 2007), cu modificările ulterioare, textul "alin. (1) lit.a)" se substituie cu textul "**lit. a) și b)**".

Articolul 96. Cotele T.V.A.

Se stabilesc următoarele cote ale T.V.A.:

b) cote reduse în mărime de:

8% – la gazele naturale și gazele lichefiate de la poziția tarifară 2711, atât la cele importate, cât și la cele livrate pe teritoriul Republicii Moldova, precum și la **serviciile de transport și de distribuție a gazelor naturale**;

- 12% – la serviciile de cazare, indiferent de categoria de confort, în hotel, hotel-apartament, motel, vilă turistică, bungalou, pensiune turistică, pensiune agroturistică, camping, sat de vacanță sau tabără de vacanță, care se atribuie la secțiunea I a Clasificatorului activităților din economia Moldovei;

Cerințe de bază

- *Livrare de mărfuri* – transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială.... achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului și de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision (art. 93 alin 4 din CF).
- 4) *Livrare (prestare) de servicii* – activitate de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune..., transmiterea cu plată sau gratuit a drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri, obiecte ale proprietății industriale și obiecte ale dreptului de autor și ale drepturilor conexe; activitate de executare cu plată sau gratuit a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări... (art. 93 alin 4 din CF).

Răspunderea pentru încălcările fiscale

- Conform art. 234 alin. 4 din CF, persoanele scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de Serviciul Fiscal de Stat, sunt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora.
- Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului (art. 11 alin. 1 din CF).

Baza generalizată a practicii fiscale

- **28.15.41 Care este modalitatea de eliberare a facturilor fiscale în cazul înregistrării tergiversate în calitate de plătitor al TVA?**
- Conform prevederilor alin.(1) al art.117 din Codul fiscal subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză.
- Totodată, ținând cont de normele Codului fiscal, agentul economic poate beneficia de formulare de facturi fiscale ***doar după atribuirea acestuia statutului de plătitor al TVA.***
- Astfel, acesta va putea elibera facturi fiscale cumpărătorului (beneficiarului) pentru livrările impozabile, efectuate *începând cu ziua din care acestuia i s-a eliberat Certificatul privind înregistrarea în calitate de plătitor al TVA.*

Anularea înregistrării ca plătitor de TVA

- Potrivit art.113 alin. 2 din Codul, Serviciul Fiscal de Stat **este în drept** să anuleze de sine stătător înregistrarea contribuabilului T.V.A. în cazul în care:
 - b) *subiectul impunerii nu a prezentat declarație privind T.V.A. pentru fiecare perioadă fiscală;*
 - c) *informația prezentată despre sediul subiectului și sediul subdiviziunilor acestuia este neveridică;*
 - d) *subiectul impunerii aflat în proces de lichidare nu a depus cererea privind anularea înregistrării ca contribuabil al T.V.A în legătură cu lichidarea până la începerea controlului fiscal.*

Anularea înregistrării ca plătitor de TVA

- Totodată potrivit art. 255 din CF, neprezentarea, prezentarea cu întârziere sau prezentarea Serviciului Fiscal de Stat a unor informații neveridice despre sediul sau despre schimbarea sediului contribuabilului, al subdiviziunilor lui se sancționează cu *amenda de la 3000 la 5000 de lei*. Sânt pasibile de amendă subdiviziunile care corespund noțiunii indicate la art.5 pct.29).
- În cazul anulării înregistrării, *ultima perioadă fiscală începe în prima zi a lunii în care a avut loc anularea și se termină în ultima zi a lunii când a intrat în vigoare actul cu privire la anularea înregistrării* (art. 114 alin. (2)).

Anularea înregistrării ca plătitor de TVA

- **Exemplu.** Entitatea A SRL, plătitoare de TVA nu a atins pragul stabilit de livrări impozabile în valoare de 1 200.000 lei în următoarele 12 luni. Va anula în acest caz Serviciul Fiscal de Stat înregistrarea acesteia ca plătitor de TVA?
- Ordinea de anulare a înregistrării ca plătitor de TVA este prevăzută art.113 din CF. Astfel, potrivit alin. 2 Serviciul Fiscal de Stat este în drept să anuleze de sine stătător înregistrarea contribuabilului T.V.A.
- Totodată există o altă normă privind posibilitatea de anulare „benevolă” a înregistrării ca plătitor de TVA din inițiativa plătitorului fiind prevăzută de articolul 113 alin. (1) din Codul fiscal - în cazul suspendării livrărilor supuse T.V.A., când subiectul impozabil este obligat să informeze despre aceasta Serviciul Fiscal de Stat.

Baza generalizată a practicii fiscale

- **28.14.3 Care sînt termenii de prezentare a Declarației privind TVA în cazul în care înregistrarea platitorului TVA se anulează?**
- În condițiile acțiunii art.114 alin.(2) din Codul fiscal, în cazul anulării înregistrării, ultima perioadă fiscală ***începe în prima zi a lunii în care a avut loc anularea și se termină în ultima zi a lunii când a intrat în vigoare actul cu privire la anularea înregistrării.***
- Totodată, potrivit prevederilor art.115 alin.(1) din Codul fiscal, subiectul impozabil este obligat să prezinte declarația privind T.V.A. pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un formular oficial, care este prezentat la Serviciul Fiscal de Stat nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale.



Facturile fiscale

- Conform art. 117 alin. 3 din CF, pentru **vînzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic**, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, **eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie** (cu excepția cazurilor cînd este solicitată de cumpărător, dar nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a avut loc livrarea).
- În factura fiscală se reflectă data emiterii și data livrării, care poate să nu coincidă cu data emiterii (de exemplu, sfârșitul lunii).

Facturile fiscale

- Conform art. 118 alin. 3 din CF, facturile fiscale pe valorile materiale, serviciile procurate/ livrate se înregistrează în registrele respective în ordinea primirii/ eliberării lor. Facturile fiscale deteriorate sau anulate se păstrează la subiectul impozabil.
- Astfel, entitatea va avea obligația de a reflecta această livrare în Registrul de evidență a livrărilor pentru perioada de gestiune cu semnul minus (-) și cu reflectarea ulterioară în Registrul menționat a facturii fiscale eliberate.
- Astfel, factura fiscală eliberată se reflectă în anexa nr. 2 “Lista facturilor fiscale eliberate” la Declarația privind TVA, pentru perioada fiscală în care factura fiscală a fost eliberată, fără reflectarea indicatorilor ei în Declarația privind TVA.

Baza generalizată a practicii fiscale

- **28.15.19 Apare oare obligația de emitere a facturii fiscale la procurarea mărfurilor din străinătate cu livrarea lor ulterioară într-un alt stat fără introducerea acestora pe teritoriul Republicii Moldova?**
- În conformitate cu prevederile art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, obligație de emitere a facturii fiscale apare pentru ***livrările impozabile pe teritoriul țării***. Dat fiind faptul că tranzacția se realizează în afara teritoriului Republicii Moldova, obligația de emitere a facturii fiscale nu apare, în lipsa obiectului de impunere cu TVA.
- În partea ce ține documentarea faptelor economice, conform art. 12 alin. (3) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) al articolului menționat care au caracter internațional, drept documente primare pot servi *documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract.*

Baza generalizată a practicii fiscale

- **28.15.52 Care este modalitatea completării facturii fiscale la efectuarea livrărilor impozabile cu TVA, dar efectuate cu titlu gratuit?**
- Modul de completare a facturii fiscale este aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.118 din 28 august 2017.
- Livrarea impozabilă cu TVA, dar efectuată cu titlul gratuit reprezintă o livrare și, respectiv, factura fiscală ce documentează această livrare nu poate să conțină mențiunea „Non livrare”.
- În cazul în care factura fiscală este perfectată în vederea documentării livrărilor impozabile, dar efectuate cu titlu gratuit, aceasta urmează a fi completată în conformitate cu normele stabilite pentru completarea facturilor fiscale la livrarea mărfurilor/serviciilor impozabile cu TVA cu ***indicarea în coloana 10.1 „Denumirea mărfurilor/activelor, serviciilor și codul poziției tarifare al mărfii/activului” a mențiunii „cu titlu gratuit”***.

Cazuri speciale de eliberare a facturii fiscale

- Potrivit art. 102 alin. (12), în cazul în care factura fiscală pentru servicii, precum și pentru energie electrică, energie termică, gaz natural, servicii publice de telefonie fixă și mobilă, servicii comunale, produse petroliere, **este eliberată de către furnizor până la data de 10 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea** documentată prin factura fiscală respectivă, subiectul impozabil cumpărător (beneficiar) **are dreptul** la deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe serviciile, mărfurile menționate utilizate la efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător **în luna în care a avut loc livrarea acestora.**
- Totodată potrivit art. 117/1 alin. 14, la efectuarea **livrărilor de servicii și de produse petroliere**, în cazul utilizării e-facturii, furnizorul eliberează factura fiscală în termen ce nu poate depăși **10 zile calendaristice ale lunii următoare celei în care a avut loc livrarea** documentată prin factura fiscală respectivă.

Cazuri speciale de eliberare a facturii fiscale

- Astfel, entitatea la primirea facturii fiscale **pentru servicii, precum și pentru energie electrică, energie termică, gaz natural, servicii publice de telefonie fixă și mobilă, servicii comunale, produse petroliere** poate beneficia de dreptul de deducere a sumei TVA aferente acestora **în luna în care a fost primită factura fiscală de la furnizor sau în luna în care a avut loc livrarea acestora**, cu condiția respectării termenului de eliberare a facturii fiscale - *10 zile calendaristice ale lunii următoare celei în care a avut loc livrarea documentată prin factura fiscală respectivă.*

Refacturarea cheltuielilor compensate

- **28.7.10 Reprezintă livrare de mărfuri/servicii refacturarea cheltuielilor compensate?**
- Articolul 93 punctele 3) și 4) din Codul fiscal, conține prevederi referitor la definirea noțiunilor de livrare de mărfuri și livrare de servicii.
- Astfel, luând în considerație că refacturarea cheltuielilor compensate presupune recuperarea de către locator a contravalorii bunurilor/serviciilor procurate de către acesta, refacturarea cheltuielilor compensate ***nu constituie livrare de mărfuri/servicii*** în contextul noțiunilor definite în articolul 93 punctele 3) și 4) din Codul fiscal.


Baza generalizată a practicii fiscale

28.8.6 Care este modalitate de ajustare de către cumpărător a sumei TVA trecute în cont și a obligațiilor fiscale, dacă după livrarea de mărfuri (servicii) are loc micșorarea prețurilor?

În cazul micșorării prețurilor la livrarea de mărfuri, servicii ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile are loc prin eliberarea de către furnizor a unei facturi fiscale, în care suma se va indica cu semnul "-" (minus) în corespundere cu modificarea prețului și lista de produse la care au fost micșorate prețurile, care se reflectă de cumpărător în registrul de procurări și influențează mărimea trecerii în cont a TVA și a obligației fiscale.

Baza generalizată a practicii fiscale

- **28.15.49** Care este modalitatea de ajustare a valorii impozabile a livrării impozabile, pentru care prețul a fost stabilit în unități convenționale cu aplicarea cursului de schimb la data achitării, când achitarea are loc ulterior livrării în rate?
- Conform art.97 alin.(1) din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără TVA).
- Totodată, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.62 din 21.03.2008 privind reglementarea valutară, pe teritoriul Republicii Moldova plățile și transferurile între rezidenți se efectuează în monedă națională. Astfel, pentru livrările efectuate valoarea cărora este estimată în unități convenționale cu aplicarea cursului de schimb la data achitării, obligația fiscală privind TVA se va determina, reieșind din valoarea livrării achitată sau care urmează a fi achitată (fără TVA) în monedă națională.



În temeiul art.98 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiția prezentării documentelor de confirmare, dacă valoarea livrării impozabile, aprobată anticipat, s-a schimbat ca rezultat al schimbării prețurilor.

- La ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile de mărfuri, de servicii după livrarea sau achitarea lor, potrivit art.117¹ alin.(12) din Codul fiscal, furnizorul eliberează factura fiscală cu reflectarea în aceasta a denumirii mărfurilor, serviciilor la care a fost modificată valoarea impozabilă, a obligației fiscale ajustate privind TVA și a mărimii ajustării valorii impozabile a mărfurilor, serviciilor care se indică cu semnul "minus" la micșorare și cu semnul "plus" la majorare.
- În cazul livrărilor, pentru care achitățile sunt efectuate în rate, pentru care valoarea livrării se va determina în monedă națională, cu aplicarea cursului de schimb la data achitării pentru unitatea convențională, conform art.117¹ alin.(12) din Codul fiscal, factura fiscală de ajustare a valorii impozabile se va elibera la data ultimei achitării, după determinare prețului final.

Livrări la preț mai mic decât valoarea contabilă

- 28.8.22 Care va fi valoarea impozabilă a livrării impozabile în cazul livrării mărfurilor (serviciilor) la un preț mai mic decât consumurile pentru producerea lor sau decât prețul de procurare al mărfurilor livrate, sau decât valoarea în vamă a mărfurilor importate, sau decât prețul de cost al serviciilor prestate?
- În conformitate cu dispozițiile art.97 din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile (cu excepția cazurilor prevăzute la art.99 din Codul fiscal), reprezintă ***valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără TVA), care trebuie să includă și suma totală a tuturor impozitelor și taxelor care urmează a fi achitate (cu excepția TVA).***
- Totodată, urmează de ținut cont de prevederile art.97 alin.(5) din Codul fiscal, care stabilește că, la livrarea *activelor supuse amortizării*, valoarea impozabilă a livrării în cauză reprezintă valoarea cea mai mare din valoarea lor contabilă și valoarea de piață.

Vânzarea activelor persoanei interdependente

► **Exemplu.** Fondatorul subiectului „A” deține o cotă-parte din capitalul subiectului „B” în cuantum de 65%. În anul 2021, între părți au avut loc următoarele tranzacții comerciale:

► • în luna mai - vânzarea mărfurilor la prețul de vânzare: varianta I - cu 24.000 lei (inclusiv TVA - 4.000 lei), varianta II - cu 28.000 lei (inclusiv TVA - 4.666,67 lei), costul vânzărilor - 22.500 lei;

► • în luna octombrie - materialele au fost vândute la prețul de vânzare: varianta I - cu 5.600 lei (inclusiv TVA - 933,33 lei), varianta II - cu 3.600 lei (inclusiv TVA - 600 lei), costul vânzărilor - 4.100 lei.

Înregistrările contabile pentru tranzacțiile legate de vânzarea de mărfuri și materiale către o parte interdependentă

Nr	Conținutul operației	Suma, lei		Correspondența conturilor	
		varianta I	varianta II	Dt	Ct
1	2	3	4	5	6
1	Recunoașterea venitului din vânzarea mărfurilor (fără TVA)	20 000	23 333,33	223	611
2	Calculul TVA aferent mărfii vândute	4 000	4 666,67	223	534
3	Decontarea valorii contabile a mărfurilor vândute	22 500	22 500	711	216
4	Recunoașterea venitului din vânzarea materialelor (fără TVA)	4 666,67	3 000	223	612
5	Calculul TVA aferent materialelor vândute	933,33	600	223	534
6	Decontarea valorii contabile a materialelor vândute	4 100	4 100	714	211

Eliberarea facturii fiscale pentru avansuri

- **28.15.55 Este obligat subiectul impunerii cu TVA să elibereze factura fiscală în cazul încasării plății în avans pentru livrarea de mărfuri și servicii în cadrul unui contract de arendă, locațiune, uzufruct?**
- Conform art.108 alin. (1) din Codul fiscal, data calculării obligației fiscale privind TVA este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin.(5) – (8) din articolului menționat.
- Potrivit alin.(6) al aceluiași articol, la efectuarea livrărilor regulate de mărfuri și servicii de arendă, locațiune, uzufruct etc. pe parcursul unei anumite perioade de timp stipulate în contract, data livrării se consideră data predării mărfurilor, a prestării serviciului sau data primirii fiecărei plăți regulate, în funcție de ce are loc mai înainte.
- Totodată, potrivit articolului 117¹ alin.(9) din Codul fiscal, la primirea plății înainte de efectuarea livrării, factura fiscală se eliberează, după caz, la primirea plății sau la efectuarea livrării în următoarele situații:

Eliberarea facturii fiscale pentru avansuri

- a) comercializarea de către întreprinderile de alimentație publică a produselor alimentare de fabricație proprie și a mărfurilor către cumpărătorul (beneficiarul) care este subiect al activității de întreprinzător și care plătește în prealabil deservirea la întreprinderea de alimentație publică pentru o anumită perioadă, factura fiscală eliberându-se în momentul efectuării prealabile a plății;
- b) abonarea la publicațiile periodice impozabile cu TVA, factura fiscală eliberându-se la primirea plății în prealabil;
- c) livrarea serviciilor de telefonie mobilă prin achitare în prealabil, eliberându-se factura fiscală în momentul, stabilit prin contract, al efectuării plății pentru serviciile acordate.
- Astfel, în cazul încasării plății în avans pentru livrarea de mărfuri și servicii în cadrul unui contract de arendă, locațiune, uzufruct, în conformitate cu art.117¹ alin.(9) din Codul fiscal, **factură fiscală nu se eliberează, cu excepția cazurilor specificate expres în alineatul menționat.**

Corectarea TVA la creanțele compromise

- Potrivit art. 391 alin. 1) din Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107/2002 (CC), termenul general pe parcursul căruia o persoană poate, pe calea intentării unei acțiuni în instanța de judecată, să-și apere dreptul încălcat constituie 3 ani.
- Începând cu anul 2020 potrivit art. 5 alin. 32 (g) din CF, la *datorie compromisă* se referă și creanță care este nerambursabilă în cazurile în care: datoria în mărime de până la 1000 de lei are termenul de prescripție expirat.
- Dacă, după includerea în declarația privind T.V.A. a sumei T.V.A. calculate pe livrarea efectuată, toată suma sau o parte a ei se consideră, conform legislației, drept datorie compromisă, subiectul impozabil are dreptul la ajustarea sumei T.V.A. calculate începând cu perioada fiscală în care s-a constatat datoria compromisă. Suma T.V.A. care urmează a fi ajustată este egală cu suma T.V.A. calculată pe livrarea care corespunde sumei datoriei compromise nerambursate (art. 116 alin.1 din CF).

Baza generalizată a practicii fiscale

28.16.6 Care este procedura stornării TVA în Registrul de evidență a livrărilor mărfurilor și serviciilor, în cazul în care, pentru livrarea mărfurilor plata nu a fost efectuată și, ulterior, printr-o hotărâre judecătorească datoria a fost declarată nerambursabilă?

Potrivit lit.b) art. 5 pct. 32) din Codul fiscal, datorie compromisă reprezintă creanță care este nerambursabilă în cazul în care persoana juridică sau fizică care desfășoară activitate de întreprinzător, declarată insolubilă, nu are bunuri.

Calificarea datoriei drept compromisă, în cazurile specificate mai sus, are loc doar în baza documentului corespunzător prin care se confirmă apariția circumstanței respective de implicare într-o formă juridică în condițiile legii.

Baza generalizată a practicii fiscale

Stornarea TVA, se efectuează prin înscrierea în Registrul de evidență a livrărilor mărfurilor și serviciilor, sumelor respective cu semnul minus(-).

În conformitate cu prevederile art. 116 alin. (1) din Codul fiscal, dacă, după includerea în declarația privind TVA a sumei TVA calculate pe livrarea efectuată, toată suma sau o parte a ei se consideră, conform legislației, drept datorie compromisă, subiectul impozabil are dreptul la ajustarea sumei TVA calculate începând cu perioada fiscală în care s-a constatat datoria compromisă.

Suma TVA care urmează a fi ajustată este egală cu suma TVA calculată pe livrarea care corespunde sumei datoriei compromise nerambursate.

Baza generalizată a practicii fiscale

28.23.22 Cum se va reflecta în Declarația privind TVA ajustarea sumei TVA aferentă avansului pentru care livrarea nu a fost efectuată și a expirat termenul de prescripție?

În conformitate cu prevederile art. 108 alin. (1) din Codul fiscal, data obligației fiscale privind TVA este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin.(5), (6) și (7).

Conform prevederilor alin.(5) din articolul menționat, dacă plata este primită până la momentul efectuării livrării, data livrării se consideră data primirii plății. Astfel, la primirea plății până la momentul efectuării livrării, la furnizorul care a primit plata în avans apare obligația calculării și achitării TVA.

Dat fiind faptul că livrarea nu a avut loc, precum și a expirat termenul de prescripție pentru onorarea obligațiunii către furnizorul (livrarea de mărfuri, prestare servicii) pentru avansul primit, suma TVA, calculată în perioada în care a fost primit avansul, urmează a fi ajustată prin micșorarea obligației fiscale privind TVA.

Ajustarea sumei TVA se va reflecta în Registrul de evidență a livrărilor pentru perioada de gestiune cu semnul minus (-) și respectiv în Declarația privind TVA în boxa 2 sau 4 după caz.

Corectarea TVA la datoriile compromise

Potrivit art. 862 alin. (3) din Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107/2002 (CC), În cazul în care termenul de executare a obligației pecuniare rezultate dintr-un contract prevăzut la alin. (1) sau (2) nu este determinat și nici nu rezultă din natura acesteia, obligația pecuniară trebuie executată în termen de **30 de zile de la data:**

- a) primirii de către debitor a facturii sau a unei cereri echivalente de plată;
- b) primirii de către debitor a contraprestației obligației pecuniare, dacă data primirii facturii sau a unei cereri echivalente de plată nu este certă, precum și dacă debitorul primește factura sau o cerere echivalentă de plată anterior primirii contraprestației;
- c) recepției sau verificării contraprestației, dacă prin lege sau prin contract este prevăzută o procedură de recepție sau verificare prin care se stabilește conformitatea contractuală a contraprestației și dacă debitorul primește factura sau o cerere echivalentă de plată anterior sau la data la care are loc această recepție sau verificare.

Corectarea TVA la datoriile compromise

- Cursul prescripției extinctive se întrerupe printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, expres sau tacit, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția.
- După întreruperea cursului prescripției extinctive, începe să curgă un nou termen. Timpul scurs până la întreruperea cursului prescripției extinctive nu se include în noul termen de prescripție extintivă.
- Suma TVA aferentă datoriei decontate cu termen de prescripție expirat se reflectă în:
 - -boxa 16 din Declarația TVA;
 - - Registrul procurărilor cu semnul minus.

Baza generalizată a practicii fiscale

28.21.21 Care urmează a fi acțiunile agentului economic în cazul casării datoriei creditoare cu termenul expirat?

În conformitate cu art.102(1) din Codul fiscal, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA li se permite deducerea sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Ținând cont de faptul că, suma TVA anterior dedusă nu este achitată și nu urmează a fi achitată furnizorului, aceasta urmează a fi exclusă de la decontări cu bugetul.

De asemenea, **cumpărătorul urmează de a reflecta operațiunea în cauză în Registrul procurărilor în perioada de raportare cu semnul (-) minus, și, corespunzător, în boxa 16 a Declarației privind TVA.**

[Modificare în Baza generalizată a practicii fiscale în temeiul Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr.288 din 15.12.2017, în vigoare 01.01.2018].

Determinarea TVA la serviciile importate

Import de servicii – prestare de servicii de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova (art. 93 alin. 9 din Codul fiscal).

Locul livrării mărfurilor, serviciilor – locul efectuării livrării, determinat conform regulilor stabilite în art.110 și 111 din CF.

În cazul în care locul prestării serviciilor unui nerezident, determinat în conformitate cu articolul 111 din Codul fiscal nu este Republica Moldova, acest serviciu nu este supus TVA și va fi impozitat în țara nerezidentului.

Determinarea TVA la serviciile importate

În cazul în care serviciile sunt prestate de către un rezident al Republicii Moldova unui nerezident al Republicii Moldova, pentru care ***locul livrării nu este considerată Republica Moldova***, aceste servicii reprezintă export de servicii (art. 93, alin. 11) din Codul fiscal, care, potrivit art. 104 lit. a) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA cu drept de deducere.

Dacă serviciile sunt prestate de un rezident al Republicii Moldova unui nerezident al Republicii Moldova, determinate în conformitate cu art. 111 din Codul fiscal, pentru care ***locul livrării este considerată Republica Moldova*** aceste servicii sunt supuse TVA în mod general stabilit.

În cazul în care serviciile prestate de către nerezident reprezintă sunt ***livrări scutite de TVA fără drept de deducere***, în pofida faptului că, în conformitate cu prevederile art. 111. alin.(1) lit. (c) reprezintă import de servicii trebuie avute în vedere și prevederile p. 5 alin. (1) al art.103 din Codul fiscal.

Baza generalizată a practicii fiscale

28.23.11 Cum se va reflecta în Declarația privind TVA, în perioada ulterioară celei de raportare, suma TVA achitată la vama, care nu a fost atribuită la deducere în perioada fiscală în care a fost efectuat importul?

Potrivit prevederilor articolului 188 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care darea de seamă prezentată anterior conține o greșeală sau o omisiune, contribuabilul are dreptul să prezinte o dare de seamă corectată, conform formularului și modului de întocmire în vigoare pentru darea de seamă fiscală care se corectează.

Totodată, alin.(4) din articolul menționat stabilește că darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare și, prin urmare, nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată:

b) după emiterea de către conducerea organului care exercită controlul a unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal, al cărui obiect va fi și darea de seamă prezentată greșit sau cu omisiuni;

c) pe o perioadă supusă unei verificări documentare sau după ea.

Baza generalizată a practicii fiscale

De asemenea, potrivit art. 118 alin.(5) lit. c) din Codul fiscal, în registrul de evidență a procurărilor/livrărilor de mărfuri și servicii, se ține evidența generalizată, ce include ajustările care influențează suma TVA.

Astfel, în contextul normelor menționate și în conformitate cu pct. 3.19 din modul de completare a Declarației privind TVA, pentru corectarea sumei TVA achitată la vama, care nu a fost atribuită la deduceri în perioada fiscală în care a fost efectuat importul există **două opțiuni**:

- *prezentarea Declarației privind TVA corectate conform art. 188 din Codul fiscal;*
- *reflectarea, la compartimentul „ajustarea TVA aferentă procurărilor”, în boxa 16 din Declarația privind TVA prezentată pentru perioada fiscală ulterioară, a sumei TVA aferentă importului.*

Dreptul la deducerea sumei TVA

Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) din CF, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori de TVA, li se permite deducerea sumei TVA:

- *achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori de TVA, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision)*
- *pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.*

Astfel, dacă mărfurile sau serviciile sunt procurate pentru a fi utilizate în activitatea de întreprinzător care presupune efectuarea de livrări impozabile cu TVA, entitatea are dreptul la deducerea sumei TVA aferente.

Dreptul la deducerea sumei TVA

Potrivit art. 102 alin. (6) sumele T.V.A. deduse de subiectul impozabil pe mărfurile, serviciile procurate **se exclud din deducere** și se raportează la costuri sau la cheltuieli:

- ❑ **în cazul modificării regimului fiscal** pentru livrarea mărfurilor, serviciilor în procesul desfășurării activității de întreprinzător din impozabil în scutit de T.V.A. fără drept de deducere sau
- ❑ **în cazul schimbării destinației utilizării mărfurilor** pentru efectuarea livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere în locul livrărilor impozabile.

Din deducere se exclud sumele T.V.A. în *mărimea atribuită anterior la deducere pentru stocurile de mărfuri rămase*, iar pentru mijloacele fixe și imobilizările necorporale supuse amortizării – *în mărimea sumei T.V.A. aferente valorii contabile*, fără a lua în considerare valoarea reevaluată.

Modificarea regimului fiscal privind TVA

Exemplu. Entitatea „B” este înregistrată în calitate de plătitor de TVA. În luna mai 2021 aceasta a procurat de la o persoană fizică-cetățean al Republicii Moldova un autoturism la prețul de 220 000 de lei, destinat utilizării în scopuri administrative. Până la transmiterea în exploatare, autoturismul a fost reparat capital de către o entitate terță în sumă de 55 000 lei, fără TVA, iar costurile aferente reparației, prin decizia conducerii entității, au fost supuse capitalizării.

Autoturismul procurat a fost transmis în exploatare în luna iunie 2021. Durata de funcționare utilă a acestuia atât în contabilitate, cât și în scopuri fiscale constituie 7 ani. Amortizarea se calculează prin metoda liniară, începând cu prima zi a lunii imediat următoare lunii transmiterii în exploatare.

În luna noiembrie 2021, au fost finalizate lucrările de reutilare în sumă de 20000 lei, inclusiv TVA în vederea pregătirii autoturismului pentru vânzare. După reutilare, în aceeași lună autoturismul a fost vândut entității „A” în capitalul social al căreia entitatea „B” deține o cotă de 70 % la valoarea de 200 000 de lei.

Nr.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Dt	Ct
1.	Reflectarea valorii autoturismului procurat de la persoana fizică	220 000	121	544
2.	Reflectarea costurilor de reparație capitală, fără TVA TVA	55 000 11 000	121 5344	521 521
3.	Reflectarea costului de intrare al autoturismului	275 000	123	121
4.	Reflectarea costului (inclusiv TVA) lucrărilor de reutilare	20 000	121	521
5.	Majorarea costului autoturismului la suma capitalizată	20 000	123	121
6.	Restabilirea sumei TVA de la valoarea neamortizată a lucrărilor de reparație capitală $[(55\,000\text{ lei} - 55\,000\text{ lei} : 84\text{ luni} \times 5\text{ luni}) \times 20\,\%]$	10345,23	714	5344
7.	Decontarea amortizării autoturismului comercializat	16 369	124	123
8.	Decontarea valorii contabile a autoturismului comercializat	358 631	721	123
9.	Reflectarea valorii de vânzare a autoturismului	200 000	233	621

Mulțumim pentru participare!

Întrebări?



Iuliana Țugulschi

iuliana3989@gmail.com

Contabil Service SRL 2022