

CONTABILITATEA RESTITUIRII TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ DE LA BUGETUL DE STAT ÎN CONTEXTUL LEGISLAȚIEI FISCALE ACTUALE – PROBLEME TEORETICE ȘI PRACTICE

THE ACCOUNTING OF THE REFUND OF THE VALUE ADDED TAX FROM THE STATE BUDGET IN THE CONTEXT OF THE CURRENT FISCAL LEGISLATION – THEORETICAL AND PRACTICAL PROBLEMS

Autor: **DANIELA GULEA**

e-mail: gulea.daniela.khtz@ase.md

Conducător științific: **ANATOL GRAUR**, ORCID: 0000-0003-0466-5627

e-mail: graur.anatol@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *The purpose and importance of the presentation of the work consists of the analysis of the methods of restitution of the value added tax of the state budget from the perspective of national and international legislative regulations. The actuality of the theme derives from the role of VAT in the economic circuit and the need to correctly determine the VAT amounts to be refunded by taxpayers in order to optimize the performance of the entrepreneur's activity. The research is based on the theoretical approach, using several research methods: web analysis, analytical method, comparison method, synthesis method, inference, induction and deduction.*

Keywords: *accounting, value added tax, taxation, taxable subject, the refund procedure, state budget*

JEL: M40, M41

Introducere

Actualitatea temei derivă din rolul taxei pe valoarea adăugată (TVA) în circuitul economic și necesitatea determinării corecte a sumelor TVA spre restituire de către contribuabili întru optimizarea desfășurării activității de întreprinzător. Tema este importantă în contextul existenței unor dificultăți practice ale acestui proces, cum ar fi stabilirea valorii TVA-ului care trebuie returnat și documentarea corespunzătoare a tranzacțiilor. Modificările recente ale legislației fiscale referitoare la restituirea TVA-ului pot avea efecte asupra întreprinderilor și a mediului economic în ansamblu, de aceea cercetarea dată este importantă pentru profesioniștii contabili, antreprenori și alte persoane interesate de aspecte fiscale și de contabilitate, oferind o perspectivă complexă asupra problematicii restituirii TVA-ului în contextul legislației fiscale actuale.

Scopul lucrării rezidă din analiza modalității de restituire a TVA de la bugetul de stat și contabilizării acestui proces din perspectiva reglementărilor legislative naționale și internaționale.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect care reprezintă o pârgie prin care statul influențează procesele economice, cele de atragere a investițiilor, de dezvoltare a principalelor direcții de activitate a întreprinderilor.

În activitatea sa, subiecții impozabili desfășoară diverse operațiuni de vânzare-cumpărare înregistrând TVA în diferite destinații. Reieșind din particularitățile operațiunilor, agenții economici pot beneficia de restituirea TVA de la bugetul de stat. Prin urmare, apare necesitatea de a analiza modul de solicitare

a restituirii TVA, cerințele privind confirmarea, documentarea și determinarea sumelor TVA spre restituire.

La efectuarea studiului în cauză drept surse de inspirație au servit următoarele acte legislative și normative: Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 01.02.2013 [1], Codul fiscal al Republicii Moldova [2], *Ordinul Nr. 3 din 13.01.2023 cu privire la aprobarea Regulamentului privind rambursarea TVA pentru producătorii agricoli* [4]. Totodată s-a acordat preferință metodei analitice cu aplicarea elementelor de comparație, sinteză și deducție.

Conținut de bază

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit, care influențează cifra de afaceri, prin intermediul căreia se colectează la buget o parte din valoarea mărfurilor produse (serviciilor prestate, lucrărilor executate) în țară sau importate. La vânzarea mărfurilor și serviciilor suma TVA este înregistrată drept obligație fiscală a subiectului impozabil față de bugetul statului, numită **TVA colectată**. În operațiunile de procurare a valorilor materiale și serviciilor, TVA achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor se înregistrează ca creanță a bugetului față de subiectul impozabil, numită **TVA deductibilă**, iar înregistrarea în contabilitate poartă denumirea de **deducere a TVA**.

Obligația fiscală aferentă TVA, ce trebuie achitată la buget în fiecare perioadă fiscală se determină prin diferența dintre TVA aferentă livrărilor și TVA aferentă procurărilor, luând în considerație soldul la începutul lunii. Obligația fiscală privind TVA se determină în modul următor:

$$\text{TVA buget} = \text{TVA col.} - \text{TVA ded.} - \text{TVA deductibilă la începutul perioadei}$$

În cazurile, în care suma TVA deductibilă depășește suma TVA colectată ca urmare a livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere sau la cote reduse, atunci agentul economic are dreptul la restituirea TVA în conformitate cu Regulamentul menționat.

Dreptul la restituirea TVA din buget se extinde atât asupra subiecților impozabili, înregistrați ca plătitori de TVA, cât și cei neînregistrați, și se realizează prin Decizia Comisiei teritoriale privind restituirea TVA de la locul de deservire sau prin Decizia Comisiei Serviciului Fiscal de Stat privind restituirea TVA contribuabililor deserviți de Direcția de administrare a contribuabililor mari.

Conform legislației în vigoare, subiecții impozabili pot solicita restituirea TVA în următoarele cazuri:

1. Rambursarea TVA aferentă livrărilor scutite cu drept deducere, cote reduse, investiții conform *Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013* [1];

2. Rambursarea TVA pentru producătorii agricoli conform *ordinului Nr. 3 din 13-01-2023 cu privire la aprobarea Regulamentului privind rambursarea TVA pentru producătorii agricoli* [4];

3. Rambursarea TVA în perioada COVID-19 conform *Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 76 din 16 iunie 2020 cu privire la aprobarea Regulamentului privind rambursarea TVA întreprinderilor care sunt înregistrate în calitate de contribuabili ai TVA și înregistrează sume TVA spre deducere în perioada ulterioară* [5].

Începând cu 01 ianuarie 2023, a fost implementat un nou mecanism de restituire a sumei TVA aferente procurărilor de mărfuri și servicii. Noul concept presupune restituirea TVA pentru subiecții impozabili, înregistrați în calitate de plătitori de TVA, ce documentează tranzacții prin Sistemul informațional automatizat „e-Factura” și eliberează bonuri fiscale prin echipamentele de casă și control conectate la Sistemul informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor”. Modul de restituire a TVA urmează a fi aprobat prin Hotărâre de Guvern. (*art.101⁶ din Codul Fiscal*).

Subiectul impozabil poate beneficia de restituirea TVA în cazul în care în activitatea sa de întreprinzător efectuează următoarele tipuri de livrări:



Figura 1. Cazurile de beneficiere a restituirii TVA

Sursa: Elaborat de autor în baza [1]

Modul de solicitare a restituirii sumelor TVA

Pentru restituirea TVA de la bugetul de stat este necesar îndeplinirea următoarelor condiții:

1. Perfectarea și prezentarea unui set de documente;
2. Înregistrarea creanței bugetului în perioada solicitării restituirii TVA;
3. Achitarea datoriilor aferente procurărilor.

Documentele necesare pentru restituirea TVA pot fi **generale** și **specifice**, de aceea trebuie de remarcat că cerințele privind confirmarea documentară la solicitarea restituirii TVA din buget diferă de la caz la caz, fiecare având propriile caracteristici specifice.

De exemplu în cazul **exportului de servicii** cerințele sunt următoarele:

Documente cu caracter general (comun)

- a) declarațiile privind TVA, din care rezultă suma ce urmează a fi restituită;
- b) registrele de evidență a livrărilor și procurărilor, în care sunt înregistrate operațiunile de livrare și procurare;

Documente cu caracter specific

- c) confirmarea de la beneficiarul serviciilor exportate (în caz de necesitate, se prezintă traducerea perfectată de traducător autorizat conform legislației);
- d) documentele de plată/extrasele de cont (în lipsa documentelor de plată) ce confirmă achitarea serviciului;
- e) în cazul exportului de servicii legate de livrarea bunurilor materiale – declarația vamală și documentele ce atestă transportarea bunurilor materiale în cauză în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova;
- f) copia contractului în baza căruia a fost efectuat exportul de servicii;
- g) factura comercială (invoice);

Totodată, trebuie să menționăm că la solicitarea inspectorilor fiscali ce efectuează controlul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, entitatea poate să mai prezinte și alte documente, după caz.

Declararea sumelor TVA spre restituire se efectuează pentru fiecare perioadă fiscală separat, în conformitate cu Ordinul IFPS Nr. 1164 din 25-10-2012 cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a Modulului de completare a Declarației privind TVA.

Subiecții impozabili solicită restituirea TVA, adresându-se la subdiviziunile structurale ale Serviciului Fiscal de Stat de la locul de deservire prin depunerea cererii de modelul stabilit în anexa nr.1 la Regulament. În cererea de restituire, subiectul impozabil indică în mod obligatoriu suma TVA solicitată spre restituire. Dacă nu este indicată suma solicitată spre restituire, cererea subiectului impozabil nu se examinează.

Acțiunile organelor fiscale la solicitarea subiectului impozabil

Cererile privind restituirea TVA, primite de către organele fiscale de stat, sunt supuse examinării doar în cazurile în care subiectul impozabil a depus la organul fiscal declarația TVA pentru perioada fiscală corespunzătoare.

În termen de 3 zile lucrătoare de la data primirii cererii privind restituirea TVA, autoritățile fiscale sunt obligate să adopte decizia privind metoda de realizare a restituirii, bazându-se pe criteriile de risc, stipulate la punctul 10 din Regulament [1].

Cazul de restituire a TVA poate fi examinat și pe marginea lui poate fi adoptată decizia fără efectuarea controlului tematic, dacă simultan se respectă următoarele cerințe:

- subiectul impozabil desfășoară activitatea cel puțin 2 ani;
- subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA cel puțin de două ori;
- în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către organul fiscal, corespunde sumei declarate de către plătitor;
- în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate de organul fiscal nu depășeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

Restituirea sumei TVA se efectuează în termen de 45 de zile din data depunerii cererii de restituire, din care 30 de zile din acest termen sunt destinate pentru efectuarea controlului și adoptarea deciziei de restituire, 7 zile pentru întocmirea documentelor de plată și transmiterea acestora spre executare Trezoreriei de Stat, iar celelalte 8 zile pentru efectuarea restituirii efective. Subiectul impozabil, cu decizia corespunzătoare și cu o cerere suplimentară, intervine la inspectoratul fiscal la care se deservește pentru distribuirea sumei acceptate spre restituire.

De asemenea, în actul de control privind restituirea TVA din buget pentru fiecare perioadă fiscală se va înscrie separat suma TVA care urmează a fi trecută în cont în perioada fiscală ulterioară, structurată după tipuri de achitări.

Procedura în ansamblu de restituire a TVA de la bugetul de stat poate fi observată și în figura 2:

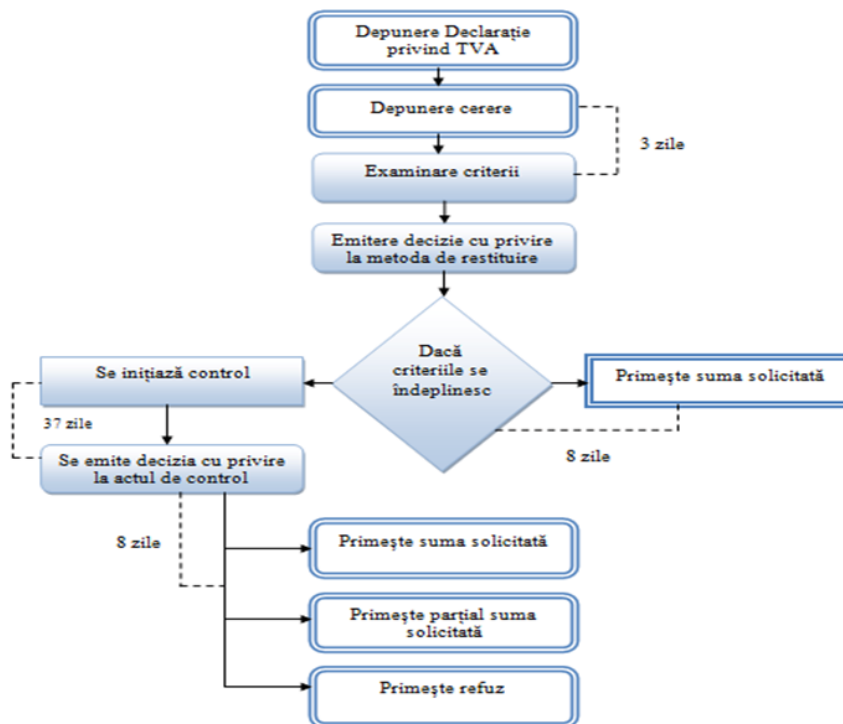


Figura 2. Modul de restituire a TVA de la bugetul de stat

Sursa: elaborat de autor în baza [1]

Exemplu. Conform cererii depuse la SFS nr.718151-B din 15.12.2022, entitatea a solicitat restituirea TVA aferentă livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere (servicii de tehnologia informației, informatice, acordate prin intermediul echipamentelor de comunicații electronice), în conformitate cu prevederile art. 104 lit. a) din Codul fiscal, în temeiul art.101 alin.(5) din Codul fiscal pentru perioadele fiscale L/07/2022-L/11/2022 în sumă de 161 777,80 lei. Entitatea I.C.S "Switchover" SRL pe data de 14.12.2022 a prezentat Declarația privind TVA (TVA12) în care a fost indicată suma solicitată spre restituire în boxa nr.22 pentru perioada L/07/2022-L/12/2022 de 161 777,80 lei. Suma TVA dedusă în fiecare perioadă fiscală a fost formată din sumele TVA indicate în facturile fiscale primite în perioada respectivă.

Pentru confirmarea dreptului la restituirea TVA din buget aferentă livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere, entitatea a prezentat documentele necesare. Astfel, au fost efectuate următoarele calcule prezentate în tabelul 1:

Tabelul 1. Date privind livrările și procurările ale Î.C.S ”Switchover” SRL în scopul restituirii TVA

Perioada fiscală	Total procurări		Procurări achitate		Livrări cota 20%		Livrări scutite cu drept de deducere (export)	TVA 20% calculat teoretic de la valoarea exporturilor
	suma fără TVA	TVA	suma fără TVA	TVA	suma fără TVA	TVA		
Iulie 2022	123 792	24 758,40	123 792	24 758,40	35 400	7 080,00	351 465	70 293,00
August 2022	185 296	37 059,20	185 296	37 059,20	25 840	5 168,00	242 758	48 551,60
Septembrie 2022	191 200	38 240,00	116 500	23 300,00	32 955	6 591,00	124 477	24 895,40
Octombrie 2022	179 021	35 804,20	124 711	24 942,20	22 877	4 575,40	132 589	26 517,80
Noiembrie 2022	129 580	25 916,00	109 800	21 960,00	12 500	2 500,00	12 584	2 516,80
Total	808 889	161 777,80	660 099	132 019,80	129 572	25 914,40	863 873	172 774,60

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul a sumei TVA spre restituire se efectuează parcurgând următorii pași:

- Se determină situația lunară a TVA, adică soldul subcontului 534.4:
 $Sold\ final\ 534.4 = Sold\ inițial\ 534.4 + Rulaj\ creditor - Rulaj\ debitor = 0 + 25\ 914,40 - 161\ 777,80 = (135863,4)\ lei.$ Deci, s-a înregistrat o creanță a bugetului.
2. Se determină suma TVA achitată din total creanță înregistrată:
Conform tabelului 1 suma TVA aferentă procurărilor achitate constituie 132 019,80 lei.
3. Se determină suma TVA la cota standard de la valoarea exportului:
 $TVA\ aferent\ exportului\ la\ cota\ 20\% = 863\ 873 \times 20\% = 172\ 774,6\ lei$
4. Se compară suma de la valoarea exportului cu cea achitată din total creanță înregistrată și se acceptă suma cea mai mică ($172\ 774,6 > 132\ 019,80$)

Suma TVA spre restituire este egală cu 132 019,8 lei, diferența reprezintă suma TVA spre deducere în perioadele ulterioare 29 758 lei ($161\ 777,80 - 132\ 019,80$)

În continuare sunt prezentate principalele formule contabile aferente restituirii TVA de la bugetul de stat în baza exemplului:

1. Reflectarea sumei TVA spre restituire conform Deciziei SFS:

Debit contul 225 ”Creanțe ale bugetului”, subcontul 2256 ”Creanțe privind taxa pe valoarea adăugată spre restituire”
 – 132 019,80 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”
 – 132 019,80 lei

2. Suma TVA spre deducere în perioada ulterioară la situația de 30.11.2022

Debit contul 225 ”Creanțe ale bugetului”, subcontul 2252 ”Creanțe privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă perioada ulterioară”
 – 29 758 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”
 – 29 758 lei

3. Restituirea sumei TVA acceptată spre restituire conform deciziei:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, subcontul 2421 „Conturi curente în monedă națională”
– 132 019,80 lei

Credit contul 225 ”Creanțe ale bugetului”, subcontul 2252 ”Creanțe privind taxa pe valoarea adăugată spre restituire”
– 132 019,80 lei

Suma TVA în mărime de 29 758 lei nu a fost luată în considerare la restituirea sumei TVA de la bugetul de stat din motivul neachitării datoriei față de furnizori în corespundere cu 26 și pct. 35¹ subpct. 2) din [1] din Regulament.

Concluzii și recomandări

Restituirea TVA poate fi o procedură complicată pentru unele entități, iar unele dintre problemele legate de restituirea TVA includ următoarele:

Documentație incompletă sau incorectă. Este esențial să se furnizeze toate documentele necesare pentru a solicita restituirea TVA, inclusiv facturi, contracte, rapoarte de TVA etc. Dacă documentația este incompletă sau conține erori, acest lucru poate duce la întâzieri în procesarea restituirii.

Termene de restituire. Termenele de restituire a TVA-ului sunt destul de lungi, ceea ce poate duce la întâzieri semnificative în obținerea restituirii. În plus, unele țări pot impune cerințe suplimentare, cum ar fi prezentarea unei garanții bancare sau a unei asigurări.

Verificări și controale. În multe cazuri, restituirea TVA poate fi subiectul unor verificări și controale detaliate, ceea ce poate prelungi procesul de restituire. Aceste verificări pot fi efectuate de autoritățile fiscale sau de către terți.

Complexitatea regulilor fiscale. Regulile fiscale pentru restituirea TVA-ului sunt complexe și diferite de la o țară la alta. De exemplu, unii furnizori trebuie să se înregistreze pentru TVA în țara în care se face achiziția, în timp ce alții pot face acest lucru în țara de origine. Aceste diferențe pot duce la confuzie și pot face procesul de restituire mai dificil.

Frauda. Restituirea TVA poate fi un obiectiv pentru infractorii fiscali și poate fi folosită ca o metodă de fraudă fiscală. Din acest motiv, autoritățile fiscale pot fi mai vigilente și mai atente în procesul de restituire a TVA-ului, ceea ce poate duce la tergiversări și controale mai stricte.

Pentru a soluționa problemele legate de restituirea TVA, este important ca entitățile să aibă o abordare proactivă și să ia măsuri preventive pentru a minimiza riscul de întâzieri sau erori în procesul de restituire. În plus, există și câteva acțiuni specifice pe care entitățile le pot lua pentru a soluționa problemele legate de restituirea TVA, cum ar fi:

Verificarea documentației. Înainte de a solicita restituirea TVA, entitățile trebuie să verifice cu atenție toate documentele necesare și să se asigure că sunt complete și corecte.

Înțelegerea regulilor fiscale. Entitățile trebuie să înțeleagă regulile fiscale specifice legate de restituirea TVA-ului și să se asigure că respectă toate cerințele.

Comunicarea cu autoritățile fiscale. Dacă există probleme sau întâzieri în procesul de restituire a TVA-ului, entitățile ar trebui să ia legătura cu autoritățile fiscale și să ofere orice informații suplimentare necesare pentru a accelera procesul de restituire.

Colaborarea cu furnizorii. Entitățile ar trebui să colaboreze cu furnizorii lor și să se asigure că toate documentele necesare pentru restituirea TVA sunt disponibile și sunt furnizate la timp.

Implementarea unui sistem de management al TVA. Pentru a minimiza riscul de erori și întâzieri în procesul de restituire a TVA, entitățile ar trebui să implementeze un sistem de management al TVA care să faciliteze gestionarea eficientă a TVA și să asigure conformitatea cu regulile fiscale.

În general, pentru a soluționa problemele legate de restituirea TVA, este important să se aibă o abordare proactivă și să se colaboreze cu autoritățile fiscale și cu furnizorii pentru a asigura un proces de restituire eficient și fără erori.

Referințe bibliografice

1. Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130945&lang=ro ;
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997, cu modificările ulterioare
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135895&lang=ro# ;
3. BUCUR, V., GRAUR A. Contabilitatea impozitelor. 2016 618 p. ISBN: 978-9975-75-830-7
4. Ordinul Ministerului Finanțelor 3 din 13-01-2023 cu privire la aprobarea Regulamentului privind rambursarea TVA pentru producătorii agricoli
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135104&lang=ro ;
5. Ordinul Ministerului Finanțelor 76 din 16 iunie 2020 cu privire la aprobarea Regulamentului privind rambursarea TVA întreprinderilor care sunt înregistrate în calitate de contribuabili ai TVA și înregistrează sume TVA spre deducere în perioada ulterioară
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129535&lang=ro
6. Ordinul IFPS Nr. 1164 din 25-10-2012 cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a Modulului de completare a Declarației privind TVA.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135433&lang=ro#