

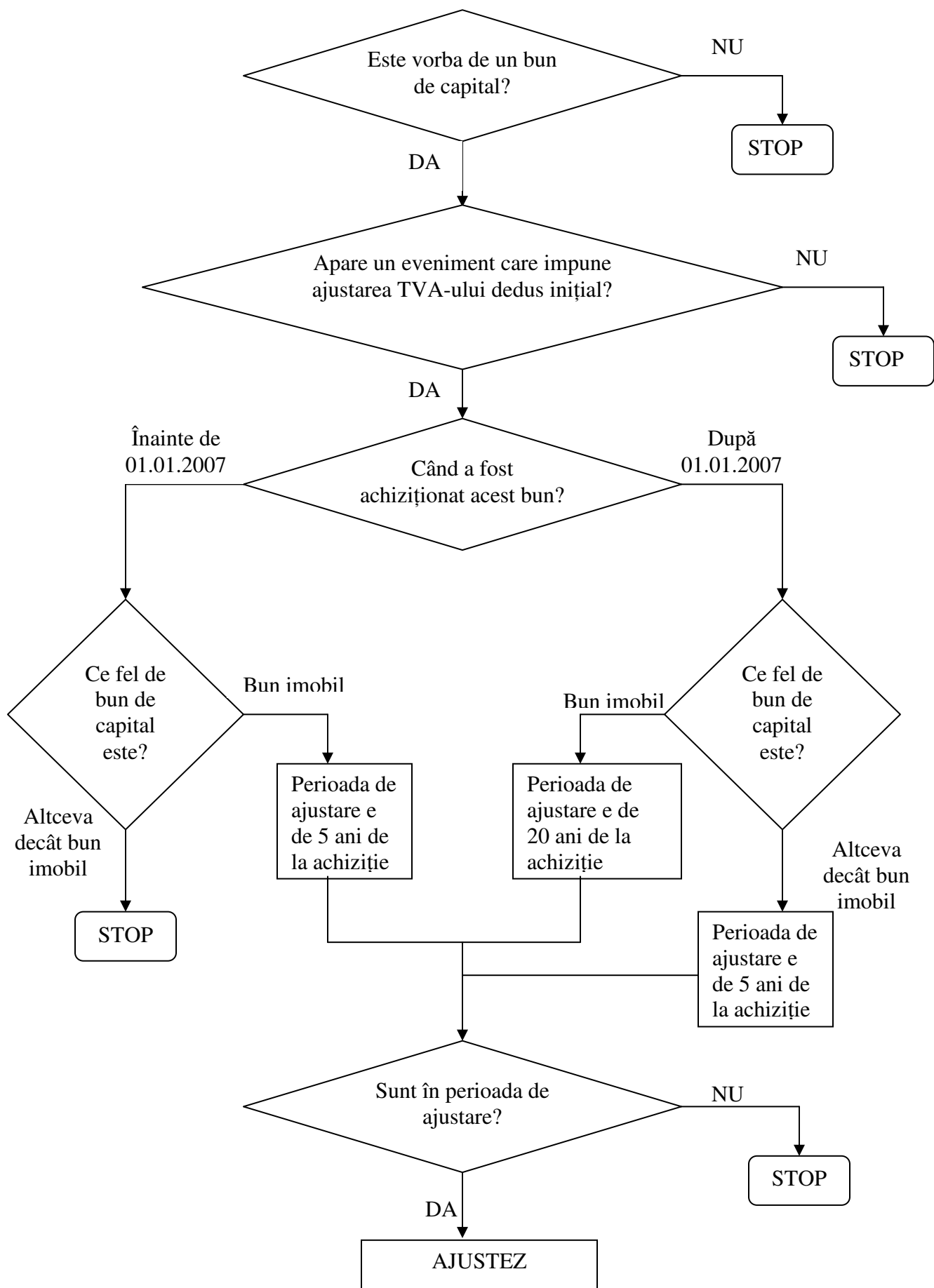
## **Ajustările taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile de capital**

*Delia Cataramă<sup>1</sup>*

*O noutate survenită odată cu adoptarea sistemului european de TVA a fost procedura de ajustare a TVA-ului pentru bunurile de capital. Aceasta a generat numeroase întrebări la care voi încerca să formulez un răspuns în cele ce urmează. Întrebarea permanentă care m-a determinat să scriu aceste rânduri a fost: „Am vândut un mijloc fix, ce fac cu TVA-ul? trebuie să-l ajustez?” Pentru a răspunde la această întrebare, precum și la orice altă întrebare referitoare la ajustările de TVA în cazul bunurilor de capital, consider că ar trebui parcurs următorul algoritm:*

---

<sup>1</sup> *Delia Cataramă* este lector universitar doctorand la Catedra de Finanțe, Academia de Studii Economice din București, secretar general al IFA România, reprezentant CECCAR în grupele de lucru Impozite directe și Impozite indirecte ale Federației Experților Contabili Europeni.



*În continuare voi încerca să ilustrez cu câteva exemple fiecare dintre întrebările de mai sus.*

## **1. Este vorba de un bun de capital?**

Pentru a decide dacă un anumit bun este un bun de capital trebuie analizată definiția acestuia, conform Codului fiscal. Astfel, bunul de capital este activul corporal fix care îndeplinește cumulativ condițiile:

- a) are o durată de utilizare mai mare de un an;
- b) are o valoare mai mare de 1.800 lei.

Deși în cazul celor mai multe mijloace fixe criteriile de mai sus sunt foarte clare, apar o serie de întrebări privind lucrările de modernizare a mijloacelor fixe, precum și bunurile supuse regimului de leasing.

În ceea ce privește lucrările de modernizare a mijloacelor fixe, acestea se vor încadra în categoria de bunuri de capital atâta timp cât îndeplinesc cele două condiții de mai sus. Este necesar să se precizeze că, chiar și în situația în care aceste lucrări sunt făcute de un contribuabil asupra unor mijloace fixe care nu îi aparțin, ele vor fi în continuare considerate bunuri de capital dacă se îndeplinesc condițiile de mai sus. De exemplu, societatea comercială Alfa își desfășoară activitatea într-un sediu închiriat de la societatea comercială Beta pe o perioadă de 10 ani. Societatea Alfa decide modernizarea acestuia pe cheltuiala sa, lucrările de modernizare urmând a fi utilizate pe durata contractului de închiriere. Costul lucrărilor de modernizare este de 35.000 lei. În această situație lucrările de modernizare vor fi considerate bunuri de capital ale societății Alfa.

Bunurile în regim de leasing se consideră a fi bunuri de capital ale societății care le dă în leasing, indiferent de natura leasingului. Astfel, apare problema bunurilor în leasing financiar care:

- din punct de vedere juridic sunt mijloace fixe în proprietatea locatorului;
- din punct de vedere contabil sunt active ale utilizatorului;
- din punct de vedere al TVA sunt bunuri de capital ale locatorului.

Situația de mai sus se menține până în momentul transferului dreptului de proprietate asupra bunului de la locator la utilizator. Din acest moment, din punct de vedere al TVA, bunul va fi bun de capital al utilizatorului.

De exemplu, societatea Alfa achiziționează în leasing financiar la 02.05.2007 de la societatea Beta un automobil, durata leasingului fiind de 5 ani. La 30.06.2009 societatea Alfa își exercită opțiunea de cumpărare, bunul devenind proprietatea societății Alfa, iar valoarea reziduală urmând a se include în rate. Astfel, în 2009 bunul devine bun de capital al societății Alfa.

## **2. A apărut un eveniment care impune ajustarea TVA-ului dedus inițial?**

Care sunt evenimentele care generează ajustarea? Într-o definiție extrem de simplă, am putea spune că trebuie întotdeauna comparat dreptul de deducere din momentul

achiziționării bunului de capital cu dreptul de deducere din momentul producerii evenimentului. Dacă există diferențe privind dreptul de deducere între cele două momente, atunci trebuie pusă întrebarea: este acest eveniment o livrare către sine? Dacă da, atunci se va face colectare de TVA, și nu ajustare. Dacă nu, atunci trebuie ajustat TVA-ul. Dacă nu există modificări ale dreptului de deducere între momentul achiziției și momentul producerii evenimentului, atunci nu trebuie realizată nicio ajustare. Exemple:

a) Societatea X a achiziționat în 2007 un automobil pentru care a dedus integral TVA-ul, folosind automobilul integral în scopul afacerii. În 2009 automobilul se va utiliza 50% în scopul afacerii și 50% în scopul personal al directorului. Ca urmare, în 2009 a apărut un eveniment care diminuează dreptul de deducere al TVA-ului, deci va fi necesară o ajustare în sensul diminuării TVA-ului dedus inițial;

b) Societatea X a achiziționat în 2007 un automobil pentru care a dedus integral TVA-ul, folosind automobilul integral în scopul afacerii. În 2009 automobilul este vândut, societatea X colectând TVA la livrare. Livrarea de bunuri este o operațiune cu drept de deducere integral. Ca urmare, nu apare niciun eveniment care să genereze necesitatea de ajustare a TVA. Precizez că nu este necesară ajustarea indiferent dacă prețul de vânzare al automobilului este mai mare sau nu decât prețul de achiziție. Nu valoarea livrării dă drept de deducere, ci livrarea în sine;

c) Societatea X a achiziționat în 2007 un automobil pentru care a dedus integral TVA-ul, folosind automobilul integral în scopul afacerii. În 2009 automobilul este găsit lipsă în gestiune, fiind imputabil gestionarului. În această situație apare o livrare către sine, pentru care se va colecta TVA, nefiind necesară ajustarea TVA-ului dedus inițial.

Atâta timp cât bunul de capital nu este supus niciunui eveniment care generează un drept de deducere a TVA diferit față de dreptul de deducere inițial, nu este cazul să se pună problema ajustării.

### **3. Când a fost achiziționat<sup>2</sup> acest bun?**

Răspunsul la această întrebare este esențial în a determina dacă un bun se supune procedurii de ajustare sau nu. Ar fi foarte ușor să ne păcălim spunând că numai bunurile de capital intrate după 01.01.2007 se supun procedurii de ajustare, întrucât aceasta reiese din art. 149 C.fisc., cel care explică procedura de ajustare a TVA pentru bunurile de capital. Însă art. 161, cel intitulat „Dispoziții tranzitorii”, specifică faptul că și bunurile de capital achiziționate înainte de 01.01.2007 se supun ajustării, însă nu toate, ci numai bunurile imobile.

### **4. Ce fel de bun de capital este?**

Natura bunului de capital, împreună cu data achiziționării, determină perioada de ajustare. De ce este importantă perioada de ajustare? Pentru că trebuie ajustat TVA-ul

---

<sup>2</sup> În cadrul acestui articol voi înțelege prin cuvântul „achiziționare” și „fabricare”, „dare în folosință” etc., în funcție de natura bunului de capital, identificând în fapt momentul intrării în patrimoniu ca și bun de capital.

numai dacă un eveniment care generează necesitatea ajustării apare în perioada de ajustare.

Astfel, pentru bunurile achiziționate înainte de 01.01.2007, perioada de ajustare este de 5 ani, ea aplicându-se numai la bunurile imobile.

Pentru bunurile achiziționate după 01.01.2007 perioada de ajustare diferă astfel:

- 20 de ani pentru bunurile imobile;
- 5 ani pentru celelalte.

## 5. Sunt în perioada de ajustare?

După ce am identificat perioada de ajustare, la apariția unui eveniment care ar genera necesitatea ajustării trebui să verific dacă sunt în perioada de ajustare.

Și acum apar diferențe între bunurile achiziționate înainte și după 01.01.2007. Astfel, pentru bunurile de capital achiziționate înainte de 01.01.2007 și care se supun procedurii de ajustare, perioada de ajustare începe la data de 01 a lunii achiziției bunului.

De exemplu, dacă s-a achiziționat o clădire pe data de 5 iunie 2005, perioada de ajustare a TVA este iunie 2005 - iunie 2010, ajustarea făcându-se pe bază lunară.

Pentru bunurile de capital achiziționate după 01.01.2007 și care se supun procedurii de ajustare, perioada de ajustare începe la data de 01 ianuarie a anului în care au fost achiziționate. De exemplu, dacă se achiziționează un utilaj pe 10 mai 2008, perioada de ajustare este între 01 ianuarie 2008 - 31 decembrie 2012, ajustarea făcându-se pe bază anuală.

Astfel, dacă s-a achiziționat un automobil la 01.01.2007 și s-a dedus integral TVA-ul aferent, întrucât a fost alocat unor activități cu drept de deducere, perioada de ajustare a acestui TVA este de 5 ani, deci între 2007-2011. Practic, în această perioadă trebuie acordată o atenție mai mare activităților cărora le este alocat automobilul. Dacă oricând în perioada 2007-2011 automobilul se alocă unei activități scutite fără drept de deducere, TVA-ul dedus inițial va trebui ajustat. Dacă însă se alocă automobilul unei activități scutite fără drept de deducere în anul 2012, TVA-ul dedus inițial nu mai trebuie ajustat, întrucât s-a ieșit din perioada de ajustare.

În final, voi prezenta un exemplu de ajustare.

O societate achiziționează la data de 15.03.2007 un autovehicul. Societatea are ca obiect de activitate comerțul cu medicamente (activitate taxabilă) și prestarea de servicii de consultații medicale (activitate scutită fără drept de deducere). TVA-ul aferent autovehiculului este de 10.000 lei, pe care societatea îl deduce integral întrucât alocă autovehiculul activității de comerț cu medicamente. Perioada de ajustare a TVA-ului este de 5 ani. Aceasta înseamnă că pe o perioadă de 5 ani de la momentul achiziționării autovehiculului societatea trebuie să fie atentă dacă bunul va fi afectat unei operațiuni care nu mai dă dreptul de deducere. Astfel, deși aceasta a dedus la cumpărare 10.000 lei, ea trebuie să gândească că aceasta a fost un fel de deducere în avans, deducerea celor 10.000 lei la achiziție reprezentând, de fapt, deducerea în avans a câte 2.000 lei pe fiecare an de ajustare.

2.000 lei	2.000 lei	2.000 lei	2.000 lei	2.000 lei
2007	2008	2009	2010	2011

Presupunem că începând cu 2009 societatea va aloca mașina pentru a fi utilizată și la activitatea de consultații medicale, procentele de alocare fiind: 30% în 2009, 50% în 2010, 10% în 2011, 5% în 2012.

2009: Procent alocat activității scutite fără drept de deducere: 30%

TVA dedus inițial aferent perioadei rămase (2009-2011): 6.000 lei

TVA ajustat întrucât se pierde dreptul de deducere:  $6.000 \times 30\% = 1.800$  lei

Astfel, 1.800 lei va deveni TVA nedeductibil.

2010: Procent alocat activității scutite fără drept de deducere: 50%

TVA dedus inițial aferent perioadei rămase (2010-2011):  $4.000 \text{ lei} \times 70\% = 2.800$  lei

TVA ajustat întrucât se pierde dreptul de deducere:  $4.000 \times 20\% = 800$  lei

Astfel, 800 lei va deveni TVA nedeductibil.

2011: Procent alocat activității scutite fără drept de deducere: 10%

TVA dedus inițial aferent perioadei rămase (2011):  $2.000 \times 50\% = 1.000$  lei

TVA ajustat întrucât se recâștigă dreptul de deducere:  $2.000 \times 40\% = 800$  lei

Astfel, 800 lei va redeveni TVA deductibil.

2012: Procent alocat activității scutite fără drept de deducere: 5%

În acest an nu se va face ajustare, întrucât s-a ieșit din perioada de ajustare.

În concluzie, deși ajustarea poate părea un proces dificil, dacă se urmăresc câțiva pași algoritmici se poate determina cu exactitate dacă trebuie efectuată sau nu.