/ASEM/ Academy of Economic Studies of Moldova

DSpace CRIS Repository at ASEM **https://cris.ase.md**

IREK ASEM Facultatea Contabilitate

Comparative analysis of value added tax aspects regarding its accounting and reporting in Republic of Moldova and in România

Bancu, Daniela

ASEM

https://cris.ase.md/handle/123456789/4880

978-9975-155-87-8 (PDF)

Downloaded from DSpace CRIS Repository at ASEM, DSpace CRIS at ASEM serve as Institution's institutional repo

SECȚIUNEA LICENȚA

DOI 10.5281/zenodo.6720197
CZU 657.446:336.226.322(478+498)

COMPARATIVE ANALYSIS OF VALUE ADDED TAX ASPECTS REGARDING ITS ACCOUNTING AND REPORTING IN REPUBLIC OF MOLDOVA AND IN ROMÂNIA

ANALIZA COMPARATIVĂ A CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ ÎN REPUBLICA MOLDOVA ȘI ÎN ROMÂNIA

Daniela BANCU
bancu.daniela@ase.md
Coordonator științific: **Liliana LAZARI,** ORCID ID: 0000-0001-8310-2341
liliana.lazari@ase.md
Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

Abstract. *The following article outlines the main aspects regarding the VAT accounting and its' reporting in Moldova compared to the way it is done in Romania. The purpose of the article is to facilitate the comprehension of the VAT in both countries, as the respective tax is usually met with uncertainties or even difficulties in understanding its' nature. Therefore, the work includes conclusive examples of the accounting of VAT in different scenarios, in each of the mentioned countries. As a result, this article highlights some incursions regarding the use of National Standards of Accounting in Moldova (SNC) aligned to the Council Directive 2006/112/EC's stipulations.*

Keywords: *value added tax, VAT, accounting, comparative analysis, tax code, reporting, harmonization*
JEL: H25, M41

Introducere

Printre cele mai importante surse de venit la bugetul unui stat se numără taxa pe valoarea adăugată și, din acest motiv, cercetarea modului corect de contabilizare și raportare al acestui impozit este relevantă în contextul economiei contemporane. Taxa pe valoarea adăugată este generată în toate tranzacțiile economice de vânzare-cumpărare, însă acest impozit este caracterizat de multiple aspecte specifice stabilite de reglementarea fiscală.

Ca urmare a semnării Acordului de Asociere a Republicii Moldova cu Uniunea Europeană din 27 iunie 2014, Republica Moldova și-a asumat angajamentul de a-și apropia progresiv legislația națională de legislația UE în ceea ce privește domeniul impozitelor și taxelor indirecte [3]. În special, sunt menționate dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA ce trebuie aplicate în termenele stabilite. Procesul de armonizare presupune redefinirea sistemului TVA referitor la baza de impozitare, faptul generator și exigibilitatea TVA, locul livrării, deducerile, obiectul impozabil și persoanele impozabile, operațiunile taxabile, cotele aplicabile, scutirile și, nu în ultimul rând, scutirile în zonele libere.

Actualitatea temei cercetate este condiționată de impactul substanțial al taxei pe valoarea adăugată asupra mediului socio-economic, TVA fiind un impozit indirect, ce are o influență majoră asupra deciziilor de investiții, asupra bunăstării naționale și asupra comportamentului consumatorului.

Scopul acestei cercetări constă în elucidarea similitudinilor și a divergențelor ce țin de contabilizarea și raportarea TVA în Republica Moldova și în România. Pentru realizarea scopului propus, metodele de cercetare folosite la elaborarea prezentului articol includ următoarele: studierea legilor și a actelor normative de bază, analizarea literaturii de specialitate, interpretarea informațiilor, metoda comparației, sinteza conceptelor etc.

TVA este un subiect abordat și de alți cercetători din Republica Moldova, printre care se numără: Bulgac C. [7], Cechina E., Cușmăunsă R. [8], Grigoroi L., Lazari L. [10], Lazari L., Iarovoi S., Racu V. [11], Manole T. [12], Stavinschi T, Timotin A. [15], Șochichiu M., Tostogan P. [16]. De asemenea, tema contabilizării TVA prezintă interes și pentru cercetători din România, cum ar fi: Grigorie-Lăcrița, N., Cioponea M.C. [9], Mateș D., Domil A., Moraru M. [13], [14].

Conținut de bază

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit general de stat și, conform Codului Fiscal al Republicii Moldova, Titlul III, este definită ca „o formă de colectare la buget a unei părţi a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părţi din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova" [1].

În România, taxa pe valoarea adăugată este definită succint conform Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, Titlul VII, ca fiind „un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu" [2].

Denumirea de „taxă pe valoarea adăugată" – deşi consacrată de legislaţiile naţionale ale ambelor ţări şi de documentele organizaţiilor internaţionale – este inadecvată, deoarece TVA, de fapt, este un impozit care are rol şi caracteristici diferite de ceea ce în fiscalitate se numeşte „taxă". Termenul „taxă" ce se utilizează în sintagma „taxa pe valoarea adăugată" trebuie văzut ca un tribut adus tradiţiei, deoarece utilizarea acestui termen nu este de natură să confere taxei pe valoarea adăugată statutul juridic de taxă.

Prin urmare, pentru a permite distingerea elementelor ce conturează diferențele dintre impozite și taxe, este propusă sinteza efectuată în tabelul 1.

Tabelul 1. Diferențe dintre impozite și taxe

Impozite	Taxe
Plata impozitelor este obligatorie.	Plata taxelor este facultativă (benevolă).
Plata se face fără obligația din partea statului la o contraprestație sau un echivalent direct și imediat către persoanele fizice și juridice.	Plata se face cu obligația din partea prestatorului la o contraprestație sau un echivalent direct și imediat către persoanele fizice și juridice.
Impozitele se stabilesc și se percep numai de către unitățile specializate ale statului.	Taxele pot fi instituite atât de stat, cât și de unitățile private autorizate.
Cuantumul impozitelor este stabilit prin lege și există sancțiuni în caz de neplată.	Nivelul taxei plătite este în funcție de mărimea și importanța serviciului prestat.
Cei care plătesc impozitele poartă numele de contribuabili.	Cei care plătesc taxele sunt numiți plătitori.
Termenul de plată este precis stabilit prin lege.	Termenul de plata se stabilește, de regulă, în momentul solicitării serviciului sau după prestarea acestuia.

Sursa: elaborat de autor în baza [9, pag. 151]

În Republica Moldova, conform art. 112 al Codului Fiscal, entitatea este obligată să se înregistreze în calitate de contribuabil al TVA, dacă aceasta a efectuat (sau estimează că va efectua) într-o perioadă de 12 luni consecutive livrări de mărfuri şi servicii în sumă ce depăşeşte 1,2 milioane de lei, cu excepţia livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere şi a celor care nu constituie obiect impozabil. În România, conform art. 316 din Codul Fiscal, entitatea la care cifra de afaceri anuală depășește plafonul de 88500 euro (al cărui echivalent în lei românești se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 300000 lei românești) sau care estimează că vor depăși acest plafon în cursul anului calendaristic sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA organelor fiscale corespunzătoare. La data de 26 februarie 2022, echivalentul a 300000 lei românești este de aproximativ 1,24 milioane lei. Respectiv, condițiile de înregistrare a entităților în calitate de contribuabil al TVA sunt asemănătoare sub aspectul plafonului valoric stabilit în cele două țări. Atât în Republica Moldova, cât și în România, legea permite entităților să opteze pentru trecerea la regim normal de TVA fără depășirea plafonului menționat anterior. Companiile pot opta pentru această variantă întrucât este posibilă deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care TVA deductibil este mai mare decât TVA colectat.

Taxa pe valoarea adăugată este considerată drept impozit cu un caracter regresiv, deoarece impozitează toți consumatorii cu aceeași sumă indiferent de venituri sau de capacitatea acestora de a plăti.

Cotele utilizate pentru calcularea acestor impozite nu sunt diferențiate în funcție de venit, averea sau situația personală a celor care cumpără mărfuri sau apelează la servicii ce fac obiectul impozitului indirect. Drept urmare, impozitele indirecte lasă impresia că afectează, în aceeași măsură veniturile tuturor categoriilor sociale. Cercetătoarea Manole Tatiana susține că, în realitate, impozitele indirecte afectează în mod deosebit pe cei cu venituri mici, deoarece impozitele indirecte se percep, de regulă, la vânzarea bunurilor de larg consum [12, pag. 209].

Respectiv, în tabelul 2 sunt indicate cotele TVA în Republica Moldova și în România.

Tabelul 2. Cotele TVA în Republica Moldova și în România în anul 2022

Țara	Republica Moldova	România
Cota-standard	20%	19%
Cote reduse	8%, 12%	5%, 9%

Sursa: elaborat de autor în baza [1],[2]

Livrările de mărfuri și servicii care se impozitează la o cotă redusă sunt expuse în tabelul 3.

Tabelul 3

Republica Moldova		România	
8%	12%	5%	9%
la pâine, produse de panificație, la lapte, produse lactate, la medicamente, la gaze naturale și lichefiate, la producţia din zootehnie, fitotehnie și horticultură, la zahăr din sfeclă de zahăr, la biocombustibilul solid destinat producerii energiei electrice,	la serviciile de cazare, la sectorul HORECA	la manuale școlare, cărți, ziare și reviste (cu excepția celor destinate publicității), serviciile de permitere a accesului la castele, muzee, monumente istorice, de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții, evenimente culturale sau sportive, cinematografe, livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale (inclusiv terenul), la serviciile de cazare, la serviciile de restaurant și catering, dreptul de utilizare a facilităților sportive, transportul în scop turistic, alimentele de înaltă valoare calitativă (eco/tradiționale), livrarea de lemn de foc, livrarea de energie termică în sezonul rece	livrarea de proteze (cu excepția protezelor dentare), produse ortopedice, medicamente de uz uman si veterinar, la alimente, băuturi nealcoolice, la livrarea apei pentru irigații, la îngrășăminte și pesticide, la serviciile de alimentare cu apă și de canalizare

energiei termice și apei calde			

Sursa: elaborat de autor în baza [1],[2]

Menționăm că, prin derogare de la prevederile art. 96 din Codul fiscal nr. 1163/1997, pe perioada stării de urgență care se prelungește până la 15 martie 2022, cota redusă a TVA este de 6% la produsele alimentare și/sau la băuturi, cu excepția producției alcoolice, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman din cadrul sectorului HORECA, dar și la serviciile de cazare, indiferent de categoria de confort [6].

Directiva TVA permite alegerea propriei cote standard de impozitare, cu singura condiție ca aceasta să nu fie mai mica de 15%, iar cotele reduse pot fi de cel puțin 5% [4]. Atât cotele din Republica Moldova, cât și din România sunt conforme acestor cerințe.

La procurările de bunuri, este necesar de calculat suma TVA care urmează a fi achitată furnizorilor, cu excepția cazurilor în care acestea sunt scutite de TVA. În Republica Moldova, modul de recunoaștere și evaluarea datoriilor privind TVA sunt reglementate de SNC „Capital propriu şi datorii" [5]. Evidenţa analitică a datoriilor privind decontările cu bugetul se ţine pe feluri de impozite şi taxe. Pentru ținerea evidenței sintetice a TVA, este destinat contul de pasiv 534 „Datorii față de buget", subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată". În creditul subcontului 534.4 se reflectă apariția și majorarea datoriilor calculate faţă de buget privind TVA, iar în debit se înregistrează TVA la procurare și plăţile virate efectiv. Soldul final este creditor şi reprezintă suma datoriilor întreprinderii privind plăţile datorate bugetului la sfârşitul perioadei de gestiune. Pentru a ține evidența datoriilor privind taxa pe valoarea adăugată, entitatea înscrie operațiile aferente TVA în Registrul contabil al subcontului 534.4. Conform art. 118 al Codului Fiscal, fiecare subiect impozabil este obligat să țină evidența mărfurilor și serviciile livrate, dar și a mărfurile, serviciilor procurate [1].

Respectiv, fiecare factură fiscală de livrare se înscrie cronologic în Registrul de evidență a livrărilor, iar fiecare factură fiscală de procurare se înscrie în Registrul de evidență al procurărilor. În baza datelor din Registrul de evidență a livrărilor și din Registrul de evidență al procurărilor, se întocmește Declarația privind taxa pe valoarea adăugată. Documentul primar la tranzacțiile în țară este factura fiscală, iar la import - Declarația Vamală.

În România, contabilitatea sintetică a TVA se ține la contul bifuncțional 442 „Taxa pe valoarea adăugată", care se detaliază pe conturi de gradul II:

- 442.6 „TVA deductibilă" – cont de activ, pentru intrări;
- 442.7 „TVA colectată" – cont de pasiv, pentru ieșiri;
- 442.8 „TVA neexigibilă – cont bifuncțional;
- 442.3 „TVA de plată", cont de pasiv și 442.4 „TVA de recuperat", cont de activ - sunt destinate pentru decontarea TVA la sfârșitul lunii.

Conform art. 321 al Codului Fiscal din România, entitățile plătitoare de TVA trebuie să țină evidența livrărilor și procurărilor prin întocmirea jurnalelor pentru vânzări și pentru cumpărări, registre și alte documente similare.

În continuare se va prezenta modul de contabilizare al TVA la procurarea de bunuri de la o entitate ce este înregistrată ca plătitor de TVA.

Exemplul 1. Înregistrarea TVA la procurarea materialelor de la entitate plătitoare de TVA

Conform facturii fiscale, tipografia „Alfa" SRL a procurat de la „Beta" SRL hârtie Ofset Cotlas la valoarea de 508,80 lei, inclusiv TVA și hârtie Ofset Arcoset la valoarea de 300,00 lei, preț fără TVA.

Procurarea materialelor și calcularea TVA ce urmează a fi achitată furnizorului se reflectă prin următoarea formulă contabilă compusă:

În Republica Moldova:

Debit contul 211 „Materiale",
subcontul 211.1 „Materii prime şi materiale de bază"/ Ofset Cotlas – 424,00 lei
Debit contul 211 „Materiale",
subcontul 211.1 „Materii prime şi materiale de bază"/Ofset Arcoset – 300,00 lei
Debit contul 534 „Datorii faţă de buget",
subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 144,80 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente",
subcontul 521.1 „Datorii comerciale în țară" – 868,80 lei

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în sumă de 144,80 lei și a fost calculată astfel:
TVA deductibilă = (508,80 * 20)/120 + 300*20% = 84,80+60=144,80 lei.

În România:

%	*=*	*401*	*865,80 lei*
301		*„Furnizori"*	*427,56 lei*
„Materii prime"/Ofset Cotlas			
301			*300,00 lei*
„Materii prime"/Ofset Arcoset			
442.6			*138,24 lei*
„TVA deductibilă"			

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în sumă de 138,24 lei și a fost calculată astfel:
TVA deductibilă = (508,80 * 19)/119 + 300*19% = 81,24+57,00=138,24 lei.

Dacă se analizează situația din perspectiva entității „Beta" SRL, va fi contabilizată vânzarea la preț de piață a produselor și calcularea sumei TVA, în conformitate cu datele din exemplul 1.

Exemplul 2. Înregistrarea TVA la vânzarea mărfurilor

Conform facturii fiscale, „Beta" SRL a vândut entității „Alfa" SRL hârtie Ofset Cotlas la valoarea de 508,80 lei, preț inclusiv TVA și hârtie Ofset Arcoset la valoarea de 300,00 lei, fără TVA. De asemenea, se cunoaște că valoarea contabilă a hârtiei Ofset Cotlas este de 390,00 lei, iar a hârtiei Ofset Arcoset este de 230,50 lei. **În Republica Moldova,** reflectarea costului mărfurilor vândute are loc astfel:

Debit contul 711 „Costul vânzărilor",
subcontul 711.2 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute" - 620,50 lei
Credit contul 217 „Mărfuri",
subcontul 217.1 „Bunuri procurate în vederea revânzării"/Ofset Cotlas - 390,00 lei
Credit contul 217 „Mărfuri",
subcontul 217.1 „Bunuri procurate în vederea revânzării"/Ofset Arcoset - 230,50 lei

Vânzarea mărfurilor și calcularea TVA se reflectă prin următoarea formulă contabilă compusă:

Debit contul 221 „Creanțe comerciale",
subcontul 221.1 „Creanțe comerciale în țară" – 868,00 lei
Credit contul 611 „Venituri din vânzări",
subcontul 611.2 „Venituri din vânzarea mărfurilor" – 724,00 lei
Credit contul 534 „Datorii faţă de buget",

subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 144,80 lei

Suma TVA colectată este 144,80 lei.

În România:

Reflectarea costului mărfurilor vândute are loc astfel:

607	=	*%*	*620,50 lei*
„Cheltuieli privind mărfurile"		*301*	*390,00*
		„Materii prime"/Ofset Cotlas	
		301	*230,50*
		„Materii prime"/Ofset Arcoset	

Vânzarea mărfurilor și calcularea TVA se reflectă prin următoarea formulă contabilă compusă:

411.1	=	*%*	*865,80 lei*
„Clienți"		*707*	*727,56 lei*
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		442.7	*138,24 lei*
		„TVA colectată"	

Suma TVA colectată este 138,24 lei.

Pe lângă facturile fiscale de livrare, în Registrul de evidență a livrărilor se înscriu și avansurile primite, deoarece la primirea avansurilor, de asemenea, se calculează TVA. Conform prevederilor art. 108 din Codul Fiscal, dacă factura fiscală este eliberată sau plata este primită până la momentul efectuării livrării, data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii plății, în dependență de ce are loc mai înainte [1].

Entitățile pot să primească avansuri în contul livrării ulterioare de bunuri. Până la livrarea produselor sau presarea serviciilor, aceste avansuri primite se consideră datorii.

Exemplul 3. Înregistrarea TVA la primirea avansurilor

În luna februarie 2022, în baza ordinului de plată, „Alfa" SRL a primit un avans în sumă de 18200,00 lei de la „Gama" SRL pentru produsele ce urmează a fi livrate în luna martie.

În Republica Moldova, înregistrarea în contabilitate a avansului primit pentru livrarea ulterioară de bunuri se face după formula:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională",
subcontul 242.1 „Numerar la conturi nelegat" – 18200,00 lei
Credit contul 523 „Avansuri primite curente",
subcontul 523.1 „Avansuri primite în țară" – 18200,00 lei

Conform Codului Fiscal, avansurile primite se supun TVA, care se calculează în avans, după formula:

Debit contul 225 „Creanțe ale bugetului",
subcontul 225.2 „Creanțe privind taxa pe valoarea adăugată" – 3033,33 lei
Credit contul 534 „Datorii față de buget",
subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – 3033,33 lei

TVA colectată este în sumă de 3033,33 lei și a fost calculată astfel:

TVA colectată = (18200,00 * 20)/120 = 3033,33 lei.

Sumele primite în avans pentru livrările impozabile ulterioare condiţionează apariţia datoriei faţă de buget privind TVA și înregistrarea în Registrul de evidenţă a livrărilor.

La livrarea propriu zisă, care va avea loc în următoarea lună, are loc decontarea avansului:

Debit contul 523 „Avansuri primite curente",
subcontul 523.1 „Avansuri primite în țară" *– 18200,00 lei*
Credit contul 221 „Creanțe comerciale",
subcontul 221.1 „Creanțe comerciale în țară" *– 18200,00 lei*

Totodată, are loc decontarea sumei TVA aferentă avansurilor, întocmindu-se următoarea formulă contabilă:

Debit contul 534 „Datorii faţă de buget",
subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" *– 3033,33 lei*
Credit contul 225 „Creanţe ale bugetului",
subcontul 225.2 „Creanțe privind taxa pe valoarea adăugată" *– 3033,33 lei*

În România, conform art. 282 al Codului Fiscal, exigibilitatea TVA aferente avansurilor primite intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Primirea avansului pentru livrarea ulterioară de bunuri și calculul TVA, în baza facturii de avans, se face conform formulei:

411.1	=	*%*	*18200,00 lei*
„Clienți"		*419*	*15294,12 lei*
		„Clienți-creditori"	
		442.7	*2905,88 lei*
		„TVA colectată"	

TVA colectată este în sumă de 2905,88 lei și a fost calculată astfel:

TVA colectată = (18200,00 * 19)/119 = 2905,88 lei.

În baza ordinului de plată, încasarea propriu-zisă a avansului se reflectă astfel:

512.1	=	*411.1*	*18200,00 lei*
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienți"*	

La livrarea produselor în luna martie, are loc stornarea avansului (în roșu):

411.1	=	*%*	*(18200) lei*
„Clienți"		*419*	*(15294,12) lei*
		„Clienți-creditori"	
		442.7	*(2905,88) lei*
		„TVA colectată"	

În exemplele de mai sus este arătat modul de contabilizare al TVA la cota standard. Pentru celelalte cote, formulele de calcul vor fi adaptate corespunzător.

În Republica Moldova, procurările şi livrările sunt înregistrate cronologic, respectiv, în Registrul de evidenţă a procurărilor şi în Registrul de evidenţă a livrărilor, în baza cărora se întocmeşte lunar Declaraţia privind taxa pe valoarea adăugată (forma TVA 12). Conform art. 115 al Codului fiscal, subiectul impozabil este obligat să prezinte declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală la Serviciul fiscal de Stat nu mai târziu de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale.

Declarația privind TVA se prezintă, în mod obligatoriu, utilizând metode automatizate de raportare electronică.

În România, conform art. 323 al Codului fiscal, subiecții impozabili au obligația de a depune lunar la Agenția Națională de Administrare Fiscală un decont de taxă (declarația fiscală D300) până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă. Atât în Republica Moldova, cât și în România, perioada fiscală privind TVA este luna calendaristică.

În continuare, analizăm două cazuri distincte care pot apărea la determinarea obligației fiscale:

1) TVA deductibilă < TVA colectată;
2) TVA deductibilă > TVA colectată.

Primul caz:

Dispunem de următoarele informații: la sfârșitul lunii februarie 2022, entitatea „Alfa" SRL a înregistrat TVA deductibilă în sumă de 43260,22 lei și TVA colectată în sumă de 47243,39 lei.

În baza acestor informații, determinăm TVA ce trebuie achitată la buget pentru luna februarie, astfel este posibilă completarea Declarației privind TVA pentru luna februarie 2022.

TVA de achitat la buget = TVA colectată - TVA deductibilă = 47243,39 - 43260,22 = 3983,17 lei.

În acest caz, „Alfa" SRL este obligată prin lege să achite la buget suma impozitului calculat. Pentru achitarea sumei de 3983,17 lei, entitatea întocmește un ordin de plată, în baza căruia are loc transferul sumei la contul trezorerial al Ministerului Finanțelor – Trezoreria de stat.

În Republica Moldova:

Stingerea datoriei privind TVA față de buget se face în baza ordinului de plată, conform următoarei formule contabile:

Debit contul 534 „Datorii faţă de buget",
subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – *3983,17 lei*
Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională",
subcontul 242.1 „Numerar în conturi nelegat" – *3983,17 lei*

În România:

Formula contabilă de înregistrarea decontului de TVA este următoarea:

442.7	=	*%*	*47243,39 lei*
„TVA colectată"		*442.6*	*43260,22*
		„TVA deductibilă"	
		442.3	*3983,17 lei*
		„TVA de plată"	

Transferarea la buget a TVA de plată se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

442.3	=	*512.1*	*3983,17 lei*
„TVA de plată"		*„Conturi la bănci în lei"*	

Al doilea caz:

Dispunem de următoarele informații: la sfârșitul lunii ianuarie 2022, entitatea „Alfa" SRL a înregistrat TVA deductibilă în sumă de 33516,68 lei și TVA colectată în sumă de 24567,89 lei.

Așa cum TVA deductibilă > TVA colectată, **în Republica Moldova** vom înregistra creanța bugetului:

TVA colectată – TVA deductibilă = 24567,89 – 33516,68 = -8948,79 lei.

Rezultă că apare creanța bugetului, în sumă de 8948,79 lei, care se înscrie în Declarația privind TVA pentru ianuarie 2022, ca suma TVA destinată deducerii în perioada fiscală ulterioară.

Creanţele bugetului privind taxa pe valoarea adăugată faţă de întreprindere apar atunci când suma TVA deductibilă depăşeşte suma TVA calculată şi atunci când sunt efectuate supraplăţi în buget. Pentru evidenţa sintetică este destinat *contul de activ 225 „Creanţe ale bugetului", subcontul 225.2 „Creanţe privind taxa pe valoarea adăugată"*. În debitul acestui cont se reflectă apariția sau majorarea creanțelor bugetului privind TVA, iar în credit se înregistrează stingerea sau diminuarea creanțelor bugetului privind TVA. Soldul este debitor şi reprezintă datoriile bugetului privind TVA faţă de întreprindere la finele perioadei de gestiune.

Astfel, la apariția creanței bugetului privind TVA se înregistrează următoarea formulă contabilă:

Debit contul 225 „Creanţe ale bugetului",
subcontul 225.2 „Creanţe privind taxa pe valoarea adăugată" – *8948,79 lei*
Credit contul 534 „Datorii faţă de buget",
subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" – *8948,79 lei*

În România, înregistrarea decontului TVA în acest caz se face prin următoarea formulă compusă:

%	*=*	*442.6*	*33516,68 lei*
442.7		*„TVA deductibilă"*	*24567,89*
„TVA colectată"			
442.4			*8948,79*
„TVA de recuperat"			

Conform art. 303 al Codului Fiscal al României, în situația în care TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată într-o perioadă fiscală, rezultă un excedent în perioada de raportare, care se numește sumă negativă a taxei.

În acest caz, entitatea poate alege una dintre cele două opțiuni:

- Solicitarea rambursării sumei de la Bugetul de Stat;
- Reportarea sumei în decontul perioadei următoare.

Concluzii

În baza analizei comparative efectuate, s-a observat că există similitudini între modul de înregistrare a entităților ca persoană impozabilă, operațiunile impozabile, bazele de impozitare în Republica Moldova și în România. Totuși, au fost identificate deosebiri ce țin de cotele TVA, numărul de conturi destinate pentru ținerea evidenței TVA, modul de contabilizare al TVA aferent avansurilor primite și aspecte ce țin de determinarea obligației fiscale.

Diferențele ce țin de raportarea TVA se referă la faptul că în Republica Moldova, completarea Declarației privind TVA se efectuează în baza informațiilor înregistrate la contul 534.4, prin calcul matematic, în urma căruia se determină dacă are loc stingerea datoriei față de buget sau dacă apare creanța bugetului, pe când în România se face adițional înregistrarea decontului TVA, prin care se determină apariția TVA de plată sau TVA de recuperat, reieșind din utilizarea mai multor conturi contabile pentru evidența TVA.

În concluzie, procesul de armonizare al legislației naționale privind TVA reprezintă o provocare pentru autorități, dar și pentru mediul de afaceri. Chiar dacă scopul principal este de a dezvolta potențialul economic al Republicii Moldova, tranziția nu este una lipsită de dificultăți. Apropierea legislației naționale de cea a UE necesită informarea și pregătirea continuă a profesioniștilor, a plătitorilor de impozite, dar și a mediului academic, care modelează viitorii specialiști.

Referințe bibliografice:

1. *Codul Fiscal*: nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, ediție specială. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=128022&lang=ro#
2. *Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal*. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_11022020.htm
3. *Acord de asociere între Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Moldova, pe de altă parte* (JO L 260, 30.8.2014, pp. 4-738). Disponibil: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex:22014A0830%2801%29
4. *Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată*. Disponibil: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=RO
5. *Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii".* În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237, art. 153, din 22.10.2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=128127&lang=ro#
6. Hotărârea (CNESP) nr.1 din 13 ianuarie 2022. Disponibil: https://cancelaria.gov.md/sites/default/files/hotararea_cnesp_nr.1_din_13.01.2022.pdf
7. BULGAC, Corina. *Armonizarea politicii fiscale a Republicii Moldova în contextul integrării în Uniunea Europeană* În: *Conferința științifică internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic",* 23-24 septembrie 2016, Volumul V: Culegere de articole selective. Chișinău: ASEM, 2016. pp. 136-142. ISBN 978-9975-75-834-5 (PDF). Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.16_vol5.pdf
8. CECHINA, E., CUȘMĂUNSĂ, R. *Problemele restituirii TVA și tariful vamal în regimul vamal de perfecționare activă.* În: *Paradigm of accounting and auditing: national realities, regional and international trends, international scientific conference:* Comunicări ale conferinței științifice internaționale, Ed. a 5-a, 1 aprilie, 2016. Chișinău: ASEM, 2016. pp. 152-156. ISBN 978-9975-127-48-6 (PDF). Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2016.pdf
9. GRIGORIE-LĂCRIȚA, Nicolae, CIOPONEA, Mariana-Cristina. *Finanțe publice și management.* București: Editura Fundației România de mâine, 2004. 364 p.
10. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana și autorii. *Contabilitatea întreprinderii.* Ediția a III-a, revăzută și actualizată. Chișinău: Editura Cartier: ASEM, 2021. 800p. ISBN 978-9975-86-456-5 (Cartier) ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM).
11. LAZARI, Liliana, IAROVOI, Stanislav, RACU, Valeria. *Gestiunea fiscală între evaziune și inteligență contabilă.* În: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători*, International Scientific Student Conference, 15 martie 2018, Chișinău 2018, p. 40-47. ISBN 978-9975-75-923-6. Disponibil: https://ase.md/files/caae/conf/conf_con_15.03.18.pdf
12. MANOLE, Tatiana. *Finanțe publice: Teorie și aplicații.* Chișinău: Academia de Administrare Publică, 1998. 348 p.
13. MATEȘ, D., DOMIL, A., MORARU M. *Armonizarea legislației fiscale a UE privind TVA.* În: *Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii":* Culegere de articole selective, Volumul III, 25-26 septembrie, 2015. Chișinău: ASEM, 2015. pp. 19-27. ISBN 978-9975-75-714-0 (PDF). Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.15_vol3.pdf
14. MATEȘ, D., DOMIL, A., MORARU, M. *Particularități privind implicațiile fiscale ale TVA în cazul tranzacțiilor intracomunitare.* În: *Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii":* Culegere de articole selective, Volumul III, 25-26 septembrie, 2015. Chișinău: ASEM, 2015. pp. 28-35. ISBN 978-9975-75-714-0 (PDF). Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.15_vol3.pdf
15. STAVINSCHI, T., TIMOTIN A. *Configurarea sistemului de T.V.A. în urma implementării Acordului de Asociere dintre Republica Moldova și Uniunea Europeană.* În: Monitorul Fiscal FISC.MD, Nr.5(27), 2015. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/expert/configurarea_sistemului_de_tva_in_urma__implementarii_acordului_de_asociere_dintre__republica_moldova_si_uniunea_europeana.html
16. ȘOCHICHIU, M., TOSTOGAN, P. *Trecerea în cont a taxei pe valoarea adăugată.* În: *Simpozionul științific al tinerilor cercetători: Consacrat celei de-a 25-a aniversări a ASEM*, Ed. a 25-a, 22-23 aprilie, 2016. Chișinău: ASEM, 2016. pp. 174-175. ISBN 978-9975-75-816-1 (PDF). Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/simp_04.16_ro.pdf