

## Acordare de mostre

Mostrele sunt bunuri care se acordă gratuit de către furnizor pentru:

- reclamă;
- campanii promoționale;
- încercarea produselor;
- demonstrații la punctele de vânzare.



Scopul final al acordării de mostre este livrarea de produse sau prestarea de servicii.

Având în vedere că sunt aferente desfășurării activității economice, din punctul de vedere al impozitului pe profit, valoarea mostrelor poate fi încadrată în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate, deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal (profit impozabil sau pierdere fiscală) conform prevederilor pct. 13 alin. (1) lit. a) din Normele de aplicare a art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

*„13. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:*

*a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”*

Articolul 25 alin. (1) din Codul fiscal prevede că: „Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Cheltuiala este deductibilă, indiferent de faptul că furnizorul va primi sau nu va primi o comandă de livrare a sortimentului de bunuri pentru care a transmis o mostră. Practic, în situația în care strategia de marketing a producătorului sau a distribuitorului prevede și acordarea de mostre potențialului cumpărător. Practic, costul unui bun acordat drept mostră este tratat drept cheltuială aferentă desfășurării activității economice.

Astfel, mostrele trebuie să fie acordate doar în scop de reclamă și publicitate sau pentru avizare în vederea comercializării pe o anumită piață. Pentru a dovedi că bunurile respective sunt mostre este recomandabil să dovedești necesitatea expedierii prin corespondența purtată între furnizor și beneficiar.

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acordarea de mostre nu reprezintă livrare de bunuri astfel încât să fie obligatorie colectarea TVA. Acest aspect este reglementat prin art. 270 „Livrarea de bunuri” alin. (8) lit. b) din Codul fiscal prin care se reglementează faptul că „Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice”. Prin normele de aplicare a acestui articol, la pct. 7

TVA

## TVA

alin. (10) se reglementează faptul că, în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor intră doar acele bunuri care sunt de același fel ca și cele care sunt, au fost sau vor fi livrate clientului.

În situația în care bunurile respective nu sunt de același fel cu cele produse sau comercializate de către furnizor, se consideră bunuri acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor, fără a fi tratate drept livrări de bunuri taxabile, numai dacă este îndeplinită una din următoarele două condiții:



- 1) se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile sau serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau
- 2) bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;

Mostrele sunt eliberate din gestiune pe baza bonurilor de consum și se transportă la destinație pe baza avizului de însoțire pe care se înscrie mențiunea „Nu se facturează. Mostre în scop promoțional/testare/promovare”.

Înregistrările contabile se efectuează în funcție de bunurile acordate drept mostre care pot fi:

- produse finite, în cazul unui producător. În acest caz, valoarea mostrelor acordate clienților se înregistrează prin creditul contului 345 „Produse finite” în corespondență cu debitul contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” analitic „mostre acordate”;
- mărfuri, în cazul unui distribuitor. În acest caz, valoarea mostrelor acordate clienților se înregistrează prin creditul contului 371 „Mărfuri” în corespondență cu debitul contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” analitic „mostre acordate”.

#### > Mostre produse finite:

#### Exemplu:



Societatea Cașlact din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, având drept perioadă fiscală luna calendaristică, plătitoare de impozit pe profit, având ca obiect de activitate „Fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor” cod CAEN 1051, dorește lansarea pe piață a unui nou sortiment de cașcaval din lapte de vacă și comercializarea acestuia prin intermediul unui singur distribuitor „Districas, din România.

În luna iulie 2017, obține produse finite în valoare totală de 7.500 lei, constând în 1.200 buc. cașcaval la un cost unitar de producție de 6,25 lei. La solicitarea distribuitorului, în data de 4 august 2017, producătorul expediază acestuia, drept mostre, în mod gratuit, cantitatea de 100 buc. cașcaval în vederea obținerii de către distribuitor de comenzi ferme din partea unor retaileri.

Valoarea totală a mostrelor, exclusiv TVA, este în sumă de 625 lei (6,25 lei/buc. x 100

buc.), acestea fiind expediate pe baza unui aviz de însoțire a mărfurilor pe care se înscrie mențiunea „Nu se facturează. Mostre pentru testare”. După testarea mostrelor de către retailerii, producătorul primește din partea distribuitorului o comandă de livrare pentru cantitatea de 1.000 buc. Vânzarea produselor finite se efectuează de către producător la prețul unitar de 8,50 lei, inclusiv TVA. Valoarea totală a facturii emise în data de 8.08.2017 este în sumă de 8.502 lei, din care:

- bază de impozitare TVA: 7.800 lei (1.000 buc. x 7,80 lei/buc. = 7.800 lei);
- TVA: 702 lei (7.800 lei x 9% = 702 lei).

Valoarea facturii emise se încasează în data de 22 august 2017.

Pentru îndeplinirea obligațiilor contabile aferente lunii iulie 2017 cu privire la noul sortiment de cașcaval obținut, societatea Cașlact efectuează în data de 31 iulie 2017 înregistrarea contabilă a produselor finite la un cost unitar de producție de 6,25 lei/buc. (1.200 buc. x 6,25 lei/buc. = 7.500 lei):

345	=	711	7.500 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Documentele justificative pentru efectuarea înregistrării sunt:

- a) Raportul de producție;
- b) Nota de intrare în gestiunea de produse finite.

Pentru îndeplinirea obligațiilor contabile și fiscale aferente lunii august 2017, societatea Cașlact efectuează următoarele înregistrări contabile:

- în data de 4 august 2017:

- acordarea de mostre în sumă de 625 lei (6,25 lei/buc. x 100 buc.), direct din gestiunea de produse finite:

623	=	345	625 lei
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” (analitic „mostre acordate”)		„Produse finite” (analitic „mostre acordate”)	

Documentul justificativ pentru efectuarea înregistrării este Avizul de însoțire a mărfurilor emis pentru suma de 625 lei.

Cheltuielile înregistrate în debitul contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” (analitic „mostre acordate”) sunt deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal (profit impozabil sau pierdere fiscală) deoarece sunt aferente activității economice desfășurate. În acest caz, sunt aplicabile prevederile articolului 25 „Cheltuieli” alin. (1) din Codul fiscal: „Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Din punctul de vedere al TVA, societatea Cașlact nu colectează TVA la valoarea mostrelor acordate deoarece operațiunea nu este o livrare de bunuri, cu plată.

## Protecția angajatorului față de angajați

Angajatorul este obligat să își protejeze angajații conform prevederilor **Legii nr. 319 din 14 iulie 2006, Legea securității și sănătății în muncă**, prin care s-a abrogat Legea nr. 90 din 12 iulie 1996 Legea protecției muncii. Normele de aplicare a Legii nr. 319/2006 sunt adoptate prin H.G. nr. 1.425 din 11 octombrie 2006.

Legea are ca scop instituirea de măsuri privind promovarea îmbunătățirii securității și sănătății în muncă a lucrătorilor, prin:

- prevenirea riscurilor profesionale;
- protecția sănătății;
- securitatea lucrătorilor.

La art. 5 din Legea nr. 319/2006 se regăsesc următoarele definiții utile pentru aplicarea prevederilor legislației contabile și fiscale:

- **lucrător** = persoana angajată de către un angajator, inclusiv studenții, elevii în perioada efectuării stagiului de practică, ucenicii și alți participanți la procesul de muncă, cu excepția persoanelor care prestează activități casnice;
- **angajator** = persoana fizică sau juridică ce se află în raporturi de muncă ori de serviciu cu lucrătorul și care are responsabilitatea întreprinderii și/sau unității.



Din punct de vedere fiscal, cheltuielile pentru asigurarea protecției și securității în muncă, înregistrate în evidența contabilă, sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal:

- dacă **angajatorul este persoană fizică**, caz în care sunt aplicabile prevederile art. 68 „Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate” alin. (5) lit. m): „Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: ... m) cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă, potrivit legii;”
- dacă **angajatorul este persoană juridică**, caz în care sunt aplicabile prevederile art. 25 „Cheltuieli” alin. (1): „Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” coroborate cu cele de la pct. 13 alin. (2) lit. a) din normele de aplicare a acestui articol: „În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal și cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare. De exemplu: a) cheltuielile efectuate pentru securitate și sănătate în muncă, potrivit legii;”.



Pentru angajat, nu reprezintă venituri impozabile contravaloarea următoarelor bunuri primite de la angajator, în mod gratuit, conform legislației în vigoare:

- > echipamentul individual de protecție împotriva factorilor de risc care pot interveni în procesul muncii;
- > echipamentul individual de lucru utilizat în timpul procesului muncii pentru a-i proteja îmbrăcămintea și încălțăminte;

- > alimentația de protecție;
- > materialele igienico-sanitare;
- > uniforme obligatorii.

Acest tratament fiscal este reglementat la pct. 12 alin. (15) din Normele de aplicare a art. 76 „Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor” alin. (4) lit. f): „(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: ... f) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi privind sănătatea și securitatea în muncă, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare”.

> **Echipamentul individual de protecție și echipamentul individual de lucru:**

Deși utilizarea fiecărui tip de echipament se efectuează în scopuri diferite, pentru înregistrarea în evidența contabilă a echipamentului individual de protecție, dar și a echipamentului individual de lucru se efectuează înregistrări contabile similare, dar cu organizarea acestora pe conturi analitice distincte.

De exemplu, se consideră:

- echipament individual de protecție: opritoarele de cădere cu alunecare pe suport de ancorare rigid și opritoarele de cădere retractabile, utilizate de către fiecare muncitor care lucrează la înălțime, cu scopul protejării căderii de la înălțime;
- echipament individual de lucru: salopetele, halatele, uniforme etc. care se acordă anumitor categorii de salariați pentru protejarea și prevenirea uzurii premature și/sau a murdării excesive a îmbrăcăminte și încălțăminte personale, dar fără a reprezenta echipament individual de protecție împotriva accidentelor de muncă ori a îmbolnăvirilor profesionale. Echipamentul individual de lucru se acordă de către angajat conform condițiilor negociate prin contractul colectiv de muncă. De exemplu, halatul care se acordă unui liftier nu îl protejează de riscurile și consecințele defectării liftului și angajatorul poate negocia cu salariatul ca valoarea acestuia să fie suportată în mod egal.

Din punctul de vedere al TVA, acordarea gratuită a echipamentului de protecție și a echipamentului de lucru către salariați nu reprezintă operațiune asimilată unei livrări de bunuri astfel încât să fie obligatorie colectarea TVA. Acest fapt este reglementat în mod expres prin Codul fiscal la (8) art. 270 alin. (8) lit. b) și punctul 7 alin. (18) din Normele de aplicare a acestui articol: „... Nu constituie livrare de bunuri conform prevederilor art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: **echipamentul de protecție și uniforme de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor...**”.

TVA

Deci, reprezintă bază de impozitare a TVA aferente unei livrări de bunuri doar contravaloarea echipamentului de lucru suportată de către salariați conform prevederilor din contractul colectiv de muncă. Dacă prin contractul colectiv sau prin contractul

individual se negociază acordarea gratuită a echipamentului individual de lucru, operațiunea nu reprezintă livrare de bunuri, chiar dacă angajatorul respectiv exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile aferente achiziției acestora.

### Exemplu:

Societatea Apconstruct care are ca obiect de activitate construcțiile civile achiziționează în luna august 2017 15 buc. opritoare de cădere cu alunecare pe suport de ancorare rigid, cu scopul dotării fiecărui muncitor cu echipamentul individual de protecție impus de legislația în vigoare. Echipamentul se acordă gratuit fiecărui muncitor la începerea lucrărilor de construcție la mare înălțime.

Valoarea totală a achiziției este în sumă totală de 2.499 lei (140 lei x 15 buc.) x 19% = 2.100 lei x 19% = 2.100 lei + 399 lei = 2.499 lei, din care:

- bază de impozitare TVA: 2.100 lei;
- TVA: 399 lei.

Pentru îndeplinirea obligațiilor contabile și fiscale aferente lunii august 2017, societatea Apconstruct efectuează următoarele înregistrări contabile:

- > achiziția echipamentului de protecție în valoare totală de 2.100 lei:

%	=	401	2.499 lei
303		„Furnizori”	2.100 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar”			
4426			399 lei
„TVA deductibilă”			

Pentru TVA deductibilă în sumă de 399 lei, societatea exercită, integral, dreptul de deducere deoarece dovedește că achiziția efectuată este destinată realizării de operațiuni taxabile. Factura primită de la furnizor se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări și valoarea acesteia se raportează atât prin decontul de TVA cod 300, la rândul 22 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, altele decât cele de la rd. 25”, cât și prin declarația informativă cod 394, în cartușul C, alocat tranzacțiilor efectuate cu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA (partener tip 1).

- > plata facturii furnizorului:

401	=	5121	2.499 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- > înregistrarea pe cheltuieli a echipamentelor de protecție acordate, integral, în mod gratuit:

603.01	=	303	480 lei
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” (analitic angajator)		„Materiale de natura obiectelor de inventar”	



## Lichidarea unei microîntreprinderi – monografie contabilă

O societate comercială plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii cu asociat unic decide lichidarea voluntară.



Balanța de verificare prezintă următoarele solduri:

Contul 1012 „Capital social vărsat” – sold creditor = 200 lei  
 Contul 1061 „Rezerve legale” – sold creditor = 40 lei  
 Contul 1068 „Alte rezerve” – sold creditor = 309.046 lei  
 Contul 117 „Rezultatul reportat” – sold debitor = 7.861 lei  
 Contul 2111 „Terenuri” – sold debitor = 321.978 lei  
 Contul 212 „Construcții” – sold debitor = 379.021 lei  
 Contul 2812 „Amortizarea construcțiilor” – sold creditor = 14.213 lei  
 Contul 441 „Impozit pe profit/venit” – sold debitor = 2.005 lei  
 Contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” – sold creditor = 387.366 lei

Asociatul dorește să păstreze terenul și clădirea în contul împrumutului acordat firmei.

Rezerva legală, la constituire, a fost deductibilă la calculul impozitului pe profit. Se renunță la impozitul pe profit plătit în plus și nerecuperat.

Bilanțul înainte de lichidare se prezintă astfel:

111 „Terenuri” = 321.978 lei  
 212 „Construcții” 379.021 lei – 14.213 lei = 364.808 lei  
 441 „Impozit pe profit/venit” = 2.005 lei  
**Total active = 688.791 lei**  
 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” = 387.366 lei  
**Total active – Datorii = 301.425 lei**  
 1012 „Capital social vărsat” = 200 lei  
 1061 „Rezerve legale” = 40 lei  
 1068 „Alte rezerve” = 309.046 lei  
 117 „Rezultatul reportat” = 7.861 lei  
**Total capitaluri proprii = 301.425 lei**

Operațiunile de lichidare:

- 1) Se anulează rezervele. Suma din contul 1068 „Alte rezerve” se repartizează înapoi în contul 117 „Rezultatul reportat”:

1068	=	117	309.046 lei
„Alte rezerve”		„Rezultatul reportat”	

– S-a acoperit pierderea reportată (de 7.861 lei), deci acum există un profit nerepartizat de 309.046 lei – 7.861 lei = 301.185 lei.

2) Profitul nerepartizat se repartizează ca dividende și se reține impozitul pe dividende:

117	=	457	301.185 lei
„Rezultatul raportat”		„Dividende de plată”	
457	=	446	301.185 x 5% =
„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	15.059 lei

Societatea datorează acum asociatului sumele înregistrate în conturile „Sume datorate acționarilor/asociaților” și 457 „Dividende de plată”, adică 387.366 lei + (301.185 lei – 15.059 lei) = 673.492 lei.

- 3) Se vând asociatului terenul și clădirea. (**Atenție** la prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal conform cărora valoarea la care această vânzare trebuie să aibă loc este valoarea de piață):

461	=	7583	673.492 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor”	

Se destochează activele vândute:

6583	=	2111	321.978 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”		„Terenuri”	
%	=	212	379.021 lei
2812		„Construcții”	14.213 lei
„Amortizarea construcțiilor”			
6583			364.808 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”			

- 4) Se compensează creanțele asociatului cu datoria față de societate:

455	=	461	387.366 lei
„Sume datorate acționarilor/ asociaților”		„Debitori diverși”	

457	=	461	286.126 lei
„Dividende de plată”		„Debitori diverși”	

- 5) Se închid conturile de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	321.978 lei + 364.808 lei =
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli privind activele cedate”	686.786 lei

7583	=	121	673.492 lei
„Venituri din vânzarea activelor”		„Profit sau pierdere”	

6) Se calculează impozitul pe profit pentru rezerva legală:

691	=	441	40 x 16% = 6 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozit pe profit/venit”	

7) Se anulează creanța asupra statului:

635	=	441 2.005 lei – 6 lei = 1.999 lei	
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Impozit pe profit/venit”	

8) Se închide contul 121:

121	=	635	1.999 lei
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

121	=	691	6 lei
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	

9) Asociatul aduce bani și plătește impozitul:

5311	=	455	15.059 lei
„Casa în lei”		„Sume datorate acționarilor/ asociaților”	

446	=	5311	15.059 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Casa în lei”	

10) Se întocmește Bilanțul înainte de partaj:

455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” = 15.059 lei

**Total active – datorii = – 15.059 lei**

1012 „Capital social vărsat” = 200 lei

1061 „Rezerve legale” = 40 lei

121 „Profit sau pierdere” = – 15.299 lei

**Total capitaluri proprii = – 15.059 lei**

Partajul capitalurilor proprii:

11) Se acoperă pierderea din suma datorată asociatului:

455	=	121	15.059 lei
„Sume datorate acționarilor/ asociaților”		„Profit sau pierdere”	

12) Se repartizează capitalurile către asociat: