

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, expert contabil Carmen Ion-Bujor, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon

CUPRINS – IUNIE 2016

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Utilizarea optimă și cu maximă eficiență fiscală a mijloacelor de stimulare a salariilor**
consultant fiscal, expert contabil Dani CUCU 3
- **Particularități fiscal-contabile ale comerțului electronic**
expert contabil Otilia-Mihaela Roman 6

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- **Recepția și vânzarea stocurilor fără factură**
expert contabil Olga Crevelescu 13
- **Cadouri oferite de firmă din gestiunea proprie**
expert contabil Anca Ivanov 24
- **Vânzarea bunurilor second-hand**
consultant fiscal Mariana Toma 31

✓ CAZURI PRACTICE

- **Recuperare creanțe fiscale. Monografie contabilă și implicații fiscale** 37
- **Recepție lucrări construcții. Scăderea din gestiune a serviciilor în curs** 40



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:
RENTROP & STRATON – www.rs.ro
ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 479,85 lei;
e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă
Redactor-șef: Carmen Avădănoaei
Tehnoredactare: Dana Segărceanu
Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București
Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton
Director General: Octavian Breban
Director Economic: Mariana Nețoiu
Director Creație-Producție: Cristina Straton
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Utilizarea optimă și cu maximă eficiență fiscală a mijloacelor de stimulare a salariaților

consultant fiscal, expert contabil Dani Cucu

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Permanent, breșele din legislația fiscală, apar și se închid într-un ritm din ce în ce mai alert. În aceste condiții, doar contribuabilii bine informați și flexibili sunt cei care profită de avantajele acestora. Mai ample sau mărunte, punctuale sau de rutină, mijloacele de optimizare fiscală pot încă genera beneficii consistente pentru fiecare contribuabil.

În acest context, utilizarea optimă a mijloacelor de stimulare a salariaților nu poate fi realizată fără o evaluare precisă a consecințelor fiscale, dublată de informația precisă privind modul de acordare.

Negocierea salariului presupune nu numai stabilirea cuantumului acestuia, dar și a tuturor elementelor care fac parte din ceea ce, tot mai frecvent, se numește pachetul salarial. Sunt astfel acordate o serie de beneficii precum cadouri sau tichete cadou pentru diverse ocazii, prestații turistice pe perioada concediului de odihnă anual, plata unor asigurări medicale, contribuții la scheme de pensii facultative ș.a.

În aceste condiții urmează să fie analizate câteva dintre cele mai importante astfel de beneficii în condițiile noului Cod fiscal.

→ Vouchere de vacanță sau servicii turistice

Acordarea de beneficii suplimentare pentru perioada în care salariatul se află în concediu de odihnă se înscrie în lista largă de mijloace de fidelizare a acestora de către angajator.

Dacă primele de vacanță nu sunt însoțite de facilități fiscale, recurgerea la voucherele de vacanță pare mai atractivă din prisma contribuțiilor sociale obligatorii care nu sunt datorate pentru acestea.

Potrivit **O.U.G. nr. 8/2009** privind acordarea voucherelor de vacanță, angajatorii care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă pot acorda bonuri de valoare, denumite generic vouchere de vacanță. Nivelul maxim al sumelor care pot fi acordate salariaților sub formă de vouchere de vacanță este contravaloarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, pentru un salariat, în decursul unui an fiscal.

La nivelul salariatului, voucherele de vacanță acordate în condițiile reglementate de O.U.G. nr. 8/2009 reprezintă avantaje impozabile potrivit **art. 76 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal**.

Valoarea voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii, luată în calcul la determinarea impozitului pe veniturile din salarii, este valoarea nominală. Veniturile respective se **impozitează ca venituri din salarii** în luna în care acestea sunt primite.

Din punctul de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii, voucherele de vacanță acordate potrivit legii nu sunt cuprinse în baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, potrivit **art. 142 lit. r), art. 157 alin. (2), art. 187 alin. (2), art. 195 alin. (2), art. 204 alin. (2), art. 212 alin. (2) din Codul fiscal.**

Deductibilitatea la calculul impozitului pe profit este asigurată în temeiul **art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal** pentru cheltuielile reprezentând vouchere de vacanță acordate de angajatori în limitele menționate.

Mult mai atractivă se dovedește a fi, **începând cu anul 2016**, măsura de suportare de către angajator a serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Într-adevăr, în măsura în care serviciile turistice suportate de societate sunt în interesul personal al salariaților și nu reprezintă o deplasare în interesul afacerii, contravaloarea cheltuielilor aferente suportate de societate se va materializa la nivelul salariaților într-un avantaj care, începând cu 1 ianuarie 2016, este **introdus în sfera veniturilor neimpozabile** în temeiul **art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.**

Dacă în perioada anterioară, în raport cu prestațiile suportate de angajator pe perioada concediului salariatului, erau considerate neimpozabile doar biletele de odihnă care includeau și componenta de tratament, cumularea celor două tipuri de servicii turistice și de tratament nu mai este o condiție pentru considerarea veniturilor drept neimpozabile la nivelul salariaților.

Și din punctul de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii, aceste prestații suportate de angajator nu sunt purtătoare de contribuții, potrivit **art. 142 lit. a), art. 157 alin. (2), art. 187 alin. (2), art. 195 alin. (2), art. 204 alin. (2), art. 212 alin. (2) din Codul fiscal.**

Contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie reprezintă pentru angajator cheltuieli sociale care pot fi deduse, potrivit **art. 25 alin. (3) lit. b) pct. 3 din Codul fiscal**, în limita cotei de **5%** aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii.

→ Tichete cadou și cadouri acordate

Tichetele cadou s-au dovedit a fi un mijloc de stimulare a piețelor autohtone, de-a lungul anilor fiind preluate în ofertele tuturor emitenților de tichete de masă. De fapt, introduse în România în anul 2003 sub formă de tichete de cadouri, necesitatea creării unei reglementări privind utilizarea acestor bilete de valoare a izvorât în corelație cu recurgerea la facilitățile oferite de Codul fiscal în raport cu efectuarea de cheltuieli sociale, reclamă, publicitate sau protocol.

Utilizarea tichetelor cadou este reglementată de **Legea nr. 193/2006**, din interpretarea acesteia rezultând faptul că angajații, persoane fizice, care desfășoară o activitate într-o relație de angajare, în baza unui raport de muncă reglementat de Codul muncii pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale.

Totodată, acordarea de cadouri sau tichete cadou salariaților în anumite ocazii este o practică des întâlnită în rândul angajatorilor atât pentru recompensarea propriilor salariați, dar și ca măsură de optimizare fiscală.

Începând cu 1 ianuarie 2016, tichetele cadou oferite de angajatori angajaților, cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile în bani și în natură oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie reintră în **categoria veniturilor neimpozabile.**

Acordate pe astfel de destinații, nu vor fi supuse impozitului pe salarii, potrivit **art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal**, fiind exceptate de la plata contribuțiilor sociale obligatorii, potrivit **art. 142 lit. b) din Codul fiscal**, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, **nu depășește 150 lei.** Astfel, doar partea care depășește limita de 150 lei reprezintă venit din salarii și se cuprinde în baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii.

Angajatorii au astfel posibilitatea de a fideliza salariații, oferindu-le pe destinațiile menționate cadouri în bani sau în natură sau tichete cadou și în limita astfel stabilită, fără a datora impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii.

În contrapartidă, **art. 25 alin. (3) lit. b) pct. 3 din noul Cod fiscal** consideră cadourile în bani sau în natură, inclusiv tichetele cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora drept **cheltuieli sociale**, deductibile în limita unei cote – de acum majorate – de până la 5%, aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii.

→ Contribuții la un fond de pensii facultative

Potrivit **art. 76 alin. (4) lit. ș) din Codul fiscal**, contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit **Legii nr. 204/2006** și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către ASF, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale UE sau aparținând SEE, reprezintă venituri neimpozabile la nivelul persoanei fizice în măsura în care sunt suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană.

În raport cu sumele reprezentând contribuțiile la fondurile de pensii facultative, potrivit **Legii nr. 204/2006** și cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către ASF, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale UE sau aparținând SEE, suportate de angajați, sunt deductibile la calculul impozitului pe salarii conform **art. 78 alin. (2) lit. a) pct. ii) din Codul fiscal**, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

→ Prime de asigurare de sănătate

Art. 76 alin. (3) lit. g) din Codul fiscal include printre avantajele impozabile toate primele de asigurare plătite de către suportator pentru angajații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii și asimilate salariilor, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii și cele care se încadrează în condițiile prevăzute la **alin. (4) lit. t) din Codul fiscal**.

Sunt astfel exceptate primele de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie și primele de asigurare voluntară de sănătate suportate de angajator pentru angajații proprii.

Asigurările voluntare de sănătate reprezintă un sistem facultativ de asigurare de sănătate reglementat prin **Titlul X din Legea nr. 95/2006** privind reforma în sănătate, suplimentar al asigurărilor sociale de sănătate care este sistemul obligatoriu. Nu fac obiectul Legii nr. 95/2006 asigurările pentru boli profesionale și accidente de muncă și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament.

Angajatorii pot să încheie contracte de asigurare voluntară de sănătate pentru angajații lor, individual sau în grup, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora, în scopul atragerii și stabilizării personalului angajat.

În cadrul asigurărilor voluntare de sănătate, raporturile dintre asigurat și asigurător, precum și drepturile și obligațiile acestora se stabilesc prin voința părților, sub forma pachetelor de servicii, și sunt menționate în contractul de asigurare voluntară de sănătate.

În ceea ce privește primele de asigurare suportate de angajator pentru angajații proprii, potrivit **art. 76 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal**, așadar doar cele voluntare de sănătate conform Legii nr. 95/2006 și în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană, reprezintă venituri neimpozabile care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii în mod asemănător contribuțiilor la un fond de pensii facultative suportate de angajator pentru angajații proprii, potrivit **art. 142 lit. s) pct. 6, art. 157 alin. (2), art. 187 alin. (2), art. 195 alin. (2), art. 204 alin. (2), art. 212 alin. (2) din Codul fiscal**.

În măsura în care sumele reprezentând primele de asigurare voluntară de sănătate, conform Legii nr. 95/2006, sunt **suportate de angajați**, acestea sunt deductibile la calculul impozitului pe salarii conform **art. 78 alin. (2) lit. a) pct. ii) din Codul fiscal**, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

Din punctul de vedere al deductibilității la calculul impozitului pe profit, **art. 25 alin. (2) din noul Cod fiscal** statuează fără echivoc faptul că toate cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, astfel cum sunt definite potrivit Titlului IV, sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor cu deductibilitate limitată sau nedeductibile reglementate expres la **art. 25 alin. (3) și (4) din Codul fiscal**.

Acestea sunt câteva dintre cele mai importante beneficii salariale selectate care au suferit modificări în anul 2016, fiecare cheltuială în parte efectuată de societate urmând a fi privită distinct, în funcție de natura și modul de acordare al acestora pentru a exploata facilitățile fiscale încă prezente în noul Cod fiscal.

Particularități fiscal-contabile ale comerțului electronic

expert contabil
Otilia-Mihaela Roman

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

De la troc la negoț, apoi la comerțul tradițional în magazine, în care mărfurile sunt tranzacționate direct între vânzător și cumpărător și în care cel din urmă achiziționează bunurile doar după o evaluare minuțioasă, prin palpăre, măsurare, probare, încercare, se întreprinde astăzi un comerț neobișnuit chiar și pentru epoca modernă – comerțul electronic (sau online) – în care cei doi participanți la actul comercial nu se întâlnesc față în față într-un magazin clasic, ci într-un magazin virtual.

Însă trebuie menționat faptul că tipul de comerț bazat pe comenzi efectuate de consumator către furnizor, fără prezența simultană a celor doi parteneri, a fost efectuat în România încă din perioada de dinainte de 1989, fiind realizat prin intermediul unor case de comenzi la care cumpărătorul, telefonic, solicita produsele dorite, furniza detalii privind adresa de livrare, iar un angajat al casei de comenzi livra produsele respective la adresa menționată și încasa contravaloarea acestora, evident, prin emiterea unui document.

În termeni generici, comerțul electronic se referă atât la vânzarea-cumpărarea de bunuri, cât și la furnizarea de servicii pe canale electronice.

În cele ce urmează, vom face referire la comerțul electronic legat de vânzarea bunurilor prin intermediul unui site – magazin electronic.

Orice activitate se desfășoară având la bază anumite reglementări legale.

În cazul comerțului electronic de bunuri (denumit și comerț online), sediul materiei este constituit atât din legislația internă, cât și din reglementările UE, unele dintre acestea fiind transpuse în legislația națională.

Cele mai importante reglementări legale aplicabile acestui tip de comerț sunt următoarele, însă fără a fi exhaustive:

- **noul Cod civil;**
- **Legea nr. 31/1990**, a societăților – republicare;
- **O.U.G. nr. 44/2008** privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale;
- **Codul CAEN 4791** – comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin Internet;
- **Ordinul nr. 1.802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate;
- **O.U.G. nr. 28 din 25 martie 1999** privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale – republicare;
- **Ordinul nr. 2.634/2015** privind documentele financiar-contabile;

- **Legea nr. 365 din 7 iunie 2002** privind comerțul electronic – republicare;
- **NORME METODOLOGICE din 20 noiembrie 2002 pentru aplicarea Legii nr. 365/2002** privind comerțul electronic;
- **O.U.G. nr. 34 din 4 iunie 2014** privind drepturile consumatorilor în cadrul contractelor încheiate cu profesioniștii, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative;
- **Legea nr. 677 din 21 noiembrie 2001** pentru protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date;
- **Legea nr. 193/2000** privind clauzele abuzive din contractele încheiate între profesioniști și consumatori – republicare;
- **O.G. nr. 99/2000** privind comercializarea produselor și serviciilor de piață – republicare;
- **Regulamentul BNR nr. 6 din 11 noiembrie 2006** privind emiterea și utilizarea instrumentelor de plată electronică și relațiile dintre participanții la tranzacțiile cu aceste instrumente;
- **Codul fiscal**;
- **Codul de procedură fiscală**.

Comerțul online (pe internet) de bunuri presupune plasarea unei comenzi în magazinul virtual al furnizorului de către cumpărător și livrarea produselor respective de către furnizorul însuși sau de către o altă persoană în numele său (de exemplu, un curier) către cumpărător.

→ Particularități privind organizarea contabilității

Această activitate – după cum este definită în cadrul codului CAEN aferent – este clasificată ca fiind o activitate de comerț cu amănuntul. În această situație, monografia contabilă este cea specifică acestui tip de comerț, în cadrul căruia, pentru evidența mărfurilor, se utilizează metoda global-valorică la preț de vânzare. Potrivit reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul nr. 1.802/2014, în cazul comerțului cu amănuntul nu se utilizează metoda inventarului intermitent pentru evidența stocurilor, ci numai metoda inventarului permanent.

Documentele financiar-contabile sunt cele specifice comerțului cu amănuntul:

- factura privind achiziția mărfurilor;
- Nota de intrare-recepție întocmită pentru fiecare gestiune a mărfurilor, cu înscrierea prețului de vânzare și a valorii totale a mărfurilor intrate la preț de vânzare;
- factura de vânzare a bunurilor livrate către clienți;
- factura de decontare emisă către societatea de transport, pentru recuperarea sumelor încasate de la clienți;
- opțional, raportul de gestiune – acest registru nu se mai regăsește între documentele financiar-contabile obligatorii, fiind eliminat prin Ordinul nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile;
- alte facturi și documente specifice activității companiei furnizoare.

În cadrul acestui tip de comerț, se pot vinde orice fel de produse: alimentare, nealimentare (cărți, electrice, electronice etc.), produse care conțin cote de TVA diferite: 20%, 9% sau 5%.

În cazul în care se comercializează produse având cote diferite de TVA, evidența contabilă a stocului de marfă trebuie organizată prin dezvoltarea de analitice la conturile utilizate, fiecărui analitic fiindu-i corespunzătoare o cotă de TVA.

Astfel, se dezvoltă analitice la următoarele conturi:

- 371 Mărfuri
- 378 Diferențe de preț la mărfuri
- 4428 TVA neexigibilă
- 607 Cheltuieli privind mărfurile
- 707 Venituri din vânzarea mărfurilor
- și, eventual, 4427 TVA colectată.

→ Particularități privind încasarea în numerar

În ceea ce privește încasarea contravalorii bunurilor remise cumpărătorilor, aceasta se poate realiza prin card, ordin de plată, alte substitute de numerar sau prin numerar, la primirea pachetului.

În cazul încasării în numerar a contravalorii bunurilor remise cumpărătorilor persoane fizice, sunt aplicabile prevederile **O.U.G. nr. 28 din 25 martie 1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale** – republicare – cu modificările și completările ulterioare.

La **art. 1 alin. (1)** se prezintă – ca regulă generală – obligația agenților economici de a utiliza aparate electronice de marcat fiscale:

„(1) Operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea bunurilor livrate cu amănuntul, precum și a prestărilor de servicii efectuate direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale.”

Însă orice regulă generală are și excepții.

La **art. 2** sunt prezentate excepțiile de la utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale, în cazul livrării de bunuri direct către populație, în cadrul căroră, la **lit. h**, se remarcă excepția de la utilizarea caselor de marcat în cazul „comerțului cu amănuntul prin comis-voiajori, precum și prin corespondență, cu excepția livrărilor de bunuri la domiciliu efectuate de magazine și unitățile de alimentație publică, pe bază de comandă;”

Conform acestui text de lege, scutirea utilizării caselor de marcat se aplică doar în cazul în care livrarea la domiciliul clientului și încasarea contravalorii bunurilor sunt efectuate printr-un curier – terță persoană – în numele furnizorului, în sistem ramburs.

În această situație, curierul, în cazul încasării în numerar a bunurilor livrate, emite o chitanță în numele expeditorului, sumă pe care o va deconta acestuia, fie pe bază de borderou, fie pe baza unei facturi de decontare emise de către furnizorul bunurilor.

Însă scutirea nu se aplică dacă livrările sunt efectuate direct de către expeditor, prin propriii săi angajați. În această situație, încasarea contravalorii bunurilor remise cumpărătorului se face pe baza bonului fiscal emis de casa de marcat, document pe care agentul trebuie să-l înmâneze cumpărătorului.

→ Particularități privind afișarea prețurilor

În cazul comerțului pe Internet, deși nu avem de-a face cu un magazin clasic, în care vânzătorul și cumpărătorul interacționează direct unul cu celălalt, furnizorul este obligat să afișeze prețul de vânzare al bunurilor pe unitatea de măsură, lizibil și fără echivoc.

Regula este impusă de **art. 67 din O.G. nr. 99/2000** privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, la care fac referire prevederile **art. 5 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 365 din 7 iunie 2002** privind comerțul electronic:

„Art. 5: Informații generale

(1) Furnizorul de servicii are obligația de a pune la dispoziție destinatarilor și autorităților publice mijloace care să permită accesul facil, direct, permanent și gratuit cel puțin la următoarele informații:

h) tarifele aferente serviciilor oferite, care trebuie indicate cu respectarea normelor privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu precizarea scutirii, includerii sau neinclunderii taxei pe valoarea adăugată, precum și a cuantumului acesteia;”

De asemenea, conform literei i) a aceluiași articol, trebuie menționate prevederi referitoare la „inclusiunea sau neinclusiunea în preț a cheltuielilor de livrare, precum și valoarea acestora, dacă este cazul”.

→ Particularități privind forma organizatorică

Din punctul de vedere a formei de organizare, entitățile care pot efectua fapte de comerț online pot fi organizate într-una din formele permise de legislația din România: societate, persoană fizică autorizată, întreprindere individuală, asociație familială, asociație fără scop patrimonial – dacă desfășoară activități economice.

Recepția și vânzarea stocurilor fără factură

expert contabil
Olga Crevelescu

MONOGRAFII CONTABILE

Orice persoană impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru livrările de bunuri cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. Pentru bunurile însoțite de factură nu se mai emite în mod obligatoriu și aviz de însoțire a mărfii.

Există totuși situații în care bunurile unei societăți sunt livrate fără a fi însoțite de factură:

- dacă livrarea mărfurilor se face dintr-un depozit, iar facturarea se face ulterior;
- dacă există opțiunea de a emite facturi centralizatoare, în condițiile prevăzute de Codul fiscal;
- dacă există un contract pentru stocuri la dispoziția clientului, în baza căruia clientul ridică mărfuri din depozit, urmând ca facturarea acestora să se facă ulterior;
- nu se emit facturi pentru stocurile trimise spre prelucrare de terți;
- nu se emit facturi pentru mostre, în condițiile stabilite de Codul fiscal;
- transferul produselor din depozit în magazinul propriu de desfacere nu se facturează;
- mărfurile în consignație sunt trimise fără factură, urmând a fi facturate abia după ce au fost vândute clienților finali;
- produsele livrate cu clauză de testare vor fi facturate abia după acceptarea acestora de clienți.

Potrivit Ordinului nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, în situația în care nu există posibilitatea emiterii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale entității ori prevăzute de legislație, se întocmește **Avizul de însoțire a mărfii (Cod 14-3-6A)**.

Avizul de însoțire a mărfii servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași entități;
- document de primire în gestiune, după caz;
- document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

În condițiile în care datele valorice (prețul unitar și valoarea) nu se înscriu în Avizul de însoțire a mărfii, aceste date trebuie să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor.

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași entități, dispersate teritorial, precum și al transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfacere, premii, materiale promoționale etc.), Avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea „Fără factură”, după caz.

Pe Avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea „Pentru prelucrare la terți”.

În alte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit Avizul de însoțire a mărfii, și nu factura.

Atunci când produsele, mărfurile sau alte valori materiale destinate vânzării, bunurile cedate cu titlu gratuit sau acordate pentru stimularea vânzării nu părăsesc incinta unității se poate utiliza în locul Avizului de însoțire a mărfii Dispoziția de livrare (Cod 14-3-5A).

Dispoziția de livrare servește ca:

- document pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori
- materiale destinate vânzării, a bunurilor cedate cu titlu gratuit sau acordate pentru stimularea vânzării, după caz;
- document justificativ de scădere din gestiunea magaziei predătoare;
- document de bază pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau a facturii, după caz;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

✓ **Livrarea mărfurilor din depozit cu facturarea ulterioară**

Există situații în care, din motive tehnice sau datorită politicilor companiilor, să nu se poată emite factură în momentul livrării bunurilor.

Pentru a stabili implicațiile din punct de vedere fiscal, vom avea în vedere prevederile **art. 281, art. 282 și art. 319 alin. (16) din Codul fiscal**. Faptul generator pentru livrări de bunuri intervine la data livrării bunurilor. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.

Pentru livrările de bunuri efectuate, persoanele impozabile au obligația de a emite facturi cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

EXEMPLU

O societate deține mai multe depozite de mărfuri în aceeași localitate. Potrivit politicilor companiei, facturarea se face numai de la sediul central. Pe data de 20 mai 2016, societatea livrează mărfuri în valoare de 10.000 lei exclusiv TVA în baza Avizului de însoțire a mărfii.

Pe data de 23 mai 2016 emite factura către client.

➤ **În contabilitatea furnizorului** se efectuează următoarele înregistrări contabile:

● **Livrarea mărfurilor către clienți în baza Avizului de însoțire a mărfii se înregistrează:**

418	=	%	<u>12.000 lei</u>
„Clienți-facturi de întocmit”		707	10.000 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4428	2.000 lei
		„TVA neexigibilă”	

● **Emiterea ulterioară a facturii generează două înregistrări contabile:**

4111	=	418	12.000 lei
„Clienți”		„Clienți-facturi de întocmit”	

și

4428	=	4427	2.000 lei
„TVA neexigibilă”		„TVA colectată”	

➤ **În contabilitatea cumpărătorului** se efectuează următoarele înregistrări contabile:

● **Recepția mărfurilor în baza avizului de însoțire:**

%	=	408	12.000 lei
371		„Furnizori-facturi nesosite”	10.000 lei
„Mărfuri”			
4428			2.000 lei
„TVA neexigibilă”			

● **Primirea facturii, ulterior datei recepției mărfurilor, generează două înregistrări contabile:**

408	=	401	12.000 lei
„Furnizori-facturi nesosite”		„Furnizori”	

și

4426	=	4428	2.000 lei
„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

✓ **Factura centralizatoare**

Potrivit **art. 319 alin. (17) din Codul fiscal**, persoana impozabilă poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri, prestări separate de servicii, către același client, în următoarele condiții:

- să se refere la operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;
- toate documentele emise la data livrării de bunuri să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.

Notă!

În cazul facturii centralizatoare întocmite nu este obligatorie menționarea datei livrării, aceasta rezultând din documentele însoțitoare.

EXEMPLU

O societate de construcții a încheiat un contract de aprovizionare pentru materiale de construcții cu un depozit din apropiere. Având în vedere că, prin natura activității desfășurate, societatea de construcții se aprovizionează zilnic, uneori chiar de mai multe ori pe zi, s-a optat pentru facturarea materialelor de construcții la sfârșitul lunii, printr-o factură centralizatoare, în baza avizelor de însoțire a mărfii emise în cursul lunii.

Pe data de 30 mai 2016 se livrează materiale de construcții în valoare de 15.000 lei, iar pe data de 31 mai 2016 materiale de construcții în valoare de 20.000 lei.

Pe data de 31 mai 2016, la sfârșitul zilei, se întocmește factura centralizatoare prin cumularea avizelor de însoțire a mărfii din cursul lunii mai 2016.

➤ În contabilitatea furnizorului se efectuează următoarele înregistrări contabile:

● **Livrarea materialelor în data de 30 mai 2016:**

418	=	%	<u>18.000 lei</u>
„Clienți-facturi de întocmit”		707	
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	15.000 lei
		4428	3.000 lei
		„TVA neexigibilă”	

● **Livrarea materialelor în data de 30 mai 2016:**

418	=	%	<u>24.000 lei</u>
„Clienți-facturi de întocmit”		707	20.000 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4428	4.000 lei
		„TVA neexigibilă”	

● **Emiterea facturii centralizatoare, în valoare totală de 42.000 lei:**

4111	=	418	42.000 lei
„Clienți”		„Clienți-facturi de întocmit”	

și

4428	=	4427	7.000 lei
„TVA neexigibilă”		„TVA colectată”	

➤ În contabilitatea cumpărătorului se efectuează următoarele înregistrări contabile:

● **Recepția materialelor de construcții în baza avizului de însoțire a mărfii, în data de 30 mai 2016:**

%	=	408	<u>18.000 lei</u>
301		„Furnizori-facturi nesosite”	
„Materii prime”			15.000 lei
4428			3.000 lei
„TVA neexigibilă”			

● **Recepția materialelor de construcții în baza Avizului de însoțire a mărfii, în data de 30 mai 2016:**

%	=	408	<u>24.000 lei</u>
301		„Furnizori-facturi nesosite”	20.000 lei
„Materii prime”			
4428			4.000 lei
„TVA neexigibilă”			

● **Primirea facturii centralizatoare în valoare totală de 42.000 lei:**

408	=	401	42.000 lei
„Furnizori-facturi nesosite”		„Furnizori”	

4426	=	4428	7.000 lei
„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

● Vânzarea mărfurilor către clienți:			
4111/5311 „Clienți” / „Casa”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	15.000 lei
● Concomitent, se descarcă gestiunea de mărfuri în custodie din contul 8033:			
-	=	8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	13.500 lei
● Notificarea furnizorului și primirea facturii se înregistrează:			
371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	13.500 lei
● Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute se înregistrează:			
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	13.500 lei

✓ Produse livrate cu clauză de testare

Potrivit **art. 281 alin. (3) din Codul fiscal**, pentru bunurile transmise în vederea testării sau verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, conform **art. 281 alin. (3) din Codul fiscal**, se consideră că faptul generator, respectiv transferul proprietății bunurilor, are loc la data acceptării lor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze, fie să le returneze furnizorului.

Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a acestora este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Pentru medicamentele care fac obiectul contractelor cost-volum- rezultat, conform prevederilor **art. 12 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011** privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, aprobată prin **Legea nr. 184/2015**, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care se înregistrează rezultatul medical, astfel cum acesta a fost definit în contractele încheiate între deținătorii de autorizație de punere pe piață/reprezentanții legali ai acestora și Casa Națională de Asigurări de Sănătate și, după caz, Ministerul Sănătății. Aceste prevederi se aplică tranzacțiilor efectuate pe întregul lanț de distribuție a medicamentelor care fac obiectul contractelor cost-volum- rezultat.

Potrivit **art. 320 alin. (5) din Codul fiscal**, în cazul livrărilor în vederea testării sau pentru verificarea conformității, la data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor, persoana impozabilă va emite către destinatarul bunurilor un document care cuprinde următoarele informații:

- un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;
- denumirea/numele și adresa părților;
- data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor;
- denumirea și cantitatea bunurilor.

EXEMPLU

O societate vinde aparatură de masaj. Pentru a atrage cât mai mulți clienți, societatea oferă clienților posibilitatea testării aparatelor pentru o perioadă de 30 de zile. Până la sfârșitul perioadei de testare, clientul poate achiziționa produsul sau îl poate returna. La momentul livrării produselor, societatea emite Aviz de însoțire a mărfii.

Vom stabili care sunt înregistrările contabile în cazul livrării unui aparat de masaj în valoare de 2.000 lei exclusiv TVA când există o clauză de testare în contract. Costul de achiziție al aparatului de masaj este 1.400 lei.

● Livrarea aparatului de masaj în baza avizului de însoțire a mărfii generează înregistrarea contabilă:

357	=	371	2.000 lei
„Mărfuri la terți”		„Mărfuri”	

● Acceptarea aparatului generează obligativitatea emiterii facturii:

4111	=	%	2.400 lei
„Clienți”		707	2.000 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	400 lei
		„TVA colectată”	

● Descărcarea gestiunii de produsele facturate se înregistrează:

607	=	357	1.400 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri la terți”	

**- E al treilea glob care crapă.
Eu zic că ne-am lămurit când se
vor reduce taxele și impozitele...**



Cadouri oferite de firmă din gestiunea proprie

expert contabil
Anca Ivanov

MONOGRAFII
CONTABILE

În general, stocurile de mărfuri, materiale consumabile etc. pe care o firmă le deține sunt constituite pentru a fi consumate în cadrul activității economice normale pe care aceasta o derulează, fie că sunt vândute, utilizate în producție sau prestarea de servicii, ori în scopuri administrative.

Consumul lor obișnuit – în scopul pentru care au fost achiziționate – generează înregistrarea de cheltuieli din grupa 60 „Cheltuieli privind stocurile”, cheltuieli deductibile deoarece sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice. Taxa pe valoarea adăugată înregistrată la achiziția stocurilor se deduce integral pentru că ele urmează a fi utilizate în operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Ce se întâmplă însă atunci când destinația utilizării unei părți a acestor stocuri este schimbată ca urmare a derulării unor acțiuni de protocol, de marketing sau sociale?

Vom analiza în continuare tratamentul cheltuielilor generate de oferirea cu titlu gratuit în diferite situații a unor mărfuri din gestiunea firmei, precum și tratamentul TVA deduse la achiziția lor.

EXEMPLU

S.C. ABC S.R.L. – societate comercială plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA – comercializează en gros și en detail produse de birotică și papetărie. Printre alte mărfuri, societatea deține în stoc agende, mape de piele de birou și pixuri.

● La achiziția acestora s-a dedus TVA, iar recepția s-a reflectat în contabilitate:

%	=	401	19.800 lei
371.Agende		„Furnizori”	1.000 buc. x
„Mărfuri.analitic			2 lei/buc. =
agende”			2.000 lei
371.Mape			50 buc. x
„Mărfuri.analitic			150 lei/buc. =
mape”			7.500 lei
371.Pixuri			100 buc. x
„Mărfuri.analitic			70 lei/buc. =
pixuri”			7.000 lei
4426			16.500 lei x
„TVA deductibilă”			20% = 3.300 lei

1. Bunuri oferite gratuit în cadrul acțiunilor de protocol

Societatea decide ca la întâlnirea cu cei doi reprezentanți ai unui lanț de librării ce sunt/pot deveni clienții săi să le ofere câte un pix și o agendă.

Pentru a justifica efectuarea cheltuielilor de protocol este recomandabil ca responsabilul cu organizarea acestei acțiuni – să spunem Directorul comercial – să întocmească un referat prin care propune acordarea cadourilor și explică scopul întâlnirii, de exemplu:

- discuții privind îmbunătățirea modului de derulare a contractelor deja existente;
- purtarea tratativelor pentru continuarea derulării contractului încheiat pentru o anumită perioadă de timp;
- extinderea afacerii pe noi piețe de desfacere a produselor;
- menținerea relațiilor comerciale.

Referatul respectiv trebuie supus aprobării conducerii societății pentru efectuarea cheltuielilor respective, confirmând astfel că acțiunea de protocol se desfășoară în scopul susținerii activității economice. Conducerea emite o Decizie prin care aprobă referatul și acordarea bunurilor gratuit.

Pentru o documentare mai temeinică a acțiunilor de protocol în general este util să se poată prezenta de exemplu:

- o copie după ordinul de deplasare a firmelor reprezentante la firma dvs.,
- corespondență cu invitații,
- confirmarea prezenței la întâlnirile de afaceri de către partenerii de afaceri,
- documente care să probeze ce întâlniri au avut loc, persoanele invitate, data și locul întâlnirilor etc.

Decizia conducerii ajunge la departamentul de contabilitate împreună cu Bonul de consum emis la predare bunurilor din depozit și generează destocarea produselor acordate cu titlu gratuit prin înregistrarea cheltuielilor de protocol:

623	=	%	<u>144 lei</u>
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		371.Agende	2 buc. x 2 lei/buc. = 4 lei
		„Mărfuri.analitic agende”	
		371.Pixuri	2 buc. x 70 lei/buc. = 140 lei
		„Mărfuri.analitic pixuri”	

Din punct de vedere fiscal, tratamentul cheltuielilor de protocol trebuie analizat prin prisma:

- deductibilității cheltuielilor;
- tratamentului TVA dedus la achiziția bunurilor oferite gratuit.

Deductibilitatea cheltuielilor

Din punctul de vedere al incidenței asupra calculului **impozitului pe profit**, este de interes **articolul 25 alin. (3) litera a) din Codul fiscal**, conform căruia cheltuielile de protocol au deductibilitate limitată, cu o cotă de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol.

Tratamentul TVA

Conform **art. 270 alin. (8) litera c) din Codul fiscal** nu constituie livrare de bunuri „acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de (...) protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

Normele metodologice de aplicare a **art. 270 alin. (8) din Codul fiscal** reglementează la punctul 7 alin. (12): „bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA.

Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial.

Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul.

În trimestrul în care s-a realizat acțiunea de protocol, S.C. ABC S.R.L. obține venituri impozabile de 5.000 de lei și înregistrează cheltuieli totale de 4.000 de lei, din care cheltuieli de protocol, cei 144 de lei.

Baza de calcul al cheltuielilor de protocol deductibile = Total venituri – Total cheltuieli + Cheltuieli de protocol = 5.000 lei – 4.000 lei + 144 lei = 1.144 lei

Cheltuieli de protocol deductibile = 1.144 lei x 2% = 22,88 lei

Cheltuieli de protocol nedeductibile = 144 lei – 22,8 lei = 121,2 lei

TVA dedusă la achiziție rămâne deductibilă deoarece valoarea fiecărui cadou a fost mai mică de 100 de lei.

Dacă însă s-ar fi decis ca celor doi parteneri să li se ofere câte o mapă de piele pentru birou atunci:

● **destocarea mapelor se înregistrează în contabilitate:**

623	=	371.Mape	2 buc. x 150 lei/buc. =
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		„Mărfuri.analitic mape”	300 lei

● TVA dedusă la achiziția celor două mape a fost de 300 lei x 20% = 60 lei;

● depășirea de plafon este de 100 de lei (50 de lei pentru fiecare mapă), deci la sfârșitul trimestrului (presupunem că perioada fiscală pentru TVA este trimestrul) se emite autofactură și se înregistrează:

635	=	4427	100 lei x 20% = 20 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA colectată”	

Conform **art. 25 alin. (3) litera a) din Codul fiscal:** „În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;”.

În lumina acestei prevederi nu este incorect ca TVA colectată prin autofactură să se înregistreze într-un analitic al contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

Baza de calcul al cheltuielilor de protocol deductibile = Total venituri – Total cheltuieli + Cheltuieli de protocol = 5.000 lei – 4.000 lei + 300 lei + 20 lei = 1.320 lei

Cheltuieli de protocol deductibile = 1.320 lei x 2% = 26,4 lei

Cheltuieli de protocol nedeductibile = 320 lei – 26,4 lei = 293,6 lei

Atenție!

Cheltuielile de protocol sunt cele prilejuite de cadouri sau tratații oferite partenerilor de afaceri efectuate în scopul activității economice, acțiuni documentate așa cum am arătat mai sus.

Dacă aceleași cadouri sunt oferite salariaților sau participanților la entitatea economică (acționari, asociați), ele nu pot fi considerate cheltuieli de protocol și au un cu totul alt tratament fiscal.