

Consilierul Verde al Contabilului

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Noutăți fiscale care afectează contabilitatea

Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (iunie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (iulie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (septembrie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (octombrie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (noiembrie 2019)	001

Sumar

Modificări intervenite în legislația fiscală a TVA

Prin Legea nr. 172 din 7 octombrie 2019, publicată în Monitorul Oficial nr. 815 din 8 octombrie 2019, **s-au modificat**, parțial, prevederile următoarelor articole:

- ⇒ articolul 270 „Livrarea de bunuri” alineatul (3) litera b);
- ⇒ articolul 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA” alineatul (9);
- ⇒ articolul 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA” alineatul (11) litera h).

Detaliat, modificările intervenite constau în:

- ☒ referitor la articolul 270 alineatul (3) litera b), s-a reglementat în mod expres faptul că nu reprezintă transfer al dreptului de proprietate în urma executării silite, transferul de bunuri imobile al persoanei impozabile către o instituție publică în vederea stingerii unei obligații fiscale restante.

Argumentare modificare:

Din expunerea de motive prezentată de către inițiatorii acestei legi, rezultă că modificarea legislației fiscale privind TVA este necesară ca urmare a **deciziei CJUE în cauza C-36/16 Posnania Investment** în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că transferul dreptului de proprietate a bunurilor de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA, în beneficiul statului sau al altei colectivități teritoriale a statului, care are loc în scopul plății unei obligații fiscale restante:

- nu reprezintă o livrare de bunuri efectuată cu titlul oneros;
- nu este supusă TVA.

Astfel, transpunerea acestei prevederi în legislația fiscală națională va conduce la neaplicarea TVA în orice situație în care un contribuabil va da în plată bunurile către autoritatea fiscală sau către o altă instituție publică, în scopul stingerii obligațiilor fiscale restante. Astfel, în cazul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor de capital ca efect al executării silite nu va reprezenta operațiune în sfera de aplicare a TVA.

Din decizie rezultă că este posibil ca persoanele impozabile să fie obligate să facă ajustări ale taxei deduse pentru aceste bunuri la momentul achiziției acestora, dar statele membre au obligația, în temeiul principiului cooperării loiale consacrat de art. 4 alin. (3) din Tratatul Uniunii Europene, să ia măsurile necesare pentru a se asigura îndeplinirea obligațiilor care decurg din dreptul Uniunii. Prin decizia CJUE în cauza C-36/16 se stabilește că statele membre trebuie să abroge prevederea națională incompatibilă cu dreptul UE.

Notă:

În Codul fiscal aplicabil în România, obligația ajustării negative a sumei TVA deductibile deduse este reglementată prin art. 304 „Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital” și art. 305 „Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital”.

Regimul juridic al francizei

Prin Legea nr. 179 din 10 octombrie 2019, publicată în Monitorul Oficial nr. 829 din 11 octombrie 2019, s-au modificat și s-au completat prevederile O.G. nr. 52/1997 privind regimul juridic al francizei. De asemenea, prin același act normativ, s-a modificat și definiția francizei reglementată prin art. 7 „Definiții ale termenilor comuni” pct. 15 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

⇒ Modificarea și completarea prevederilor O.G. nr. 52/1997 privind franciza:

Prin Legea nr. 179/2019 s-au modificat și s-au completat doar prevederile art. 1 și art. 2 din cele 15 articole ale O.G. nr. 52/1997.

Astfel, **la art. 1** s-a modificat definiția francizei de la **alin. (1)**, franciza fiind redefinită drept un sistem de comercializare a produselor și/sau al serviciilor și/sau al tehnologiilor, bazat pe o colaborare continuă între persoanele fizice sau juridice independente din punct de vedere juridic și financiar, prin care o persoană, denumită francizor, acordă altei persoane, denumite francizat, dreptul și impune obligația de a exploata o afacere, în conformitate cu conceptul francizorului. Ca element de noutate, s-a introdus și reglementarea conform căreia dreptul primit din partea francizorului obligă pe francizat, în schimbul unei contribuții financiare directe sau indirecte, să utilizeze:

- mărcile de produse și/sau de servicii;
- alte drepturi de proprietate intelectuală sau industrială protejate;
- know-how-ul;
- drepturile de autor;
- însemne ale comercianților.

În acest context, francizatul beneficiază de un aport continuu de asistență comercială și/sau tehnică din partea francizorului, în cadrul și pe durata contractului de franciză încheiat între părți.

La alin. (2) al art. 1 lit. e) s-a introdus o nouă obligație a francizorului definit drept un profesionist. Astfel, francizorul trebuie să fie profesionistul care „e) demonstrează aplicarea concretă a cunoștințelor pe care le deține, în cadrul unei unități-pilot; obiectivele principale ale unității-pilot sunt testarea și definitivarea formulei de afaceri.”

Unitatea-pilot este definită la alin. (5) al art. 1 modificat prin Legea nr. 179/2019 și reprezintă „echivalentul unui prototip, având scopul de a asigura cea mai facilă cale de aplicare în practică a rețetei de succes a francizorului, de a testa sistemul de franciză și infrastructura acestuia, servind proiectării programului de franciză și elaborării manualelor de instruire și a operațiunilor zilnice.”

Conform modificării intervenite la articolul 2 alin. (2), francizorul este obligat să furnizeze potențialului francizat un document de dezvoltare de informații, care trebuie să conțină date specifice referitoare la:

- a) istoricul și experiența francizorului;
- b) amănunte privind identitatea managementului francizei;
- c) istoricul de litigii al francizorului și al conducerii acestuia;
- d) suma inițială pe care trebuie să o investească francizatul;

G

Furnizori și clienți

Reduceri comerciale și financiare acordate clienților	G 1.1/001
Acordarea de mostre	G 1.2/001
Tichete cadou – Aspecte fiscale și înregistrări contabile	G 1.3/001
Vouchere acordate în cadrul programelor de fidelizare a clienților	G 1.4/001
Voucher „Rabla”	G 1.5/001

Sumar

Reduceri comerciale și financiare acordate clienților

Reduceri acordate de către furnizor/prestator sunt: reduceri comerciale și reduceri financiare.

Reduceri comerciale sunt clasificate drept:

- a) **rabaturi** – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- b) **remize** – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau în situația în care cumpărătorul are un statut preferențial; și
- c) **risturne** – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același client, în decursul unei perioade determinate.

reduceri
comerciale

În afara acestor situații, orice reducere înscrisă într-o factură – de regulă, sub denumirea de „discount” –, dar care nu se referă la achitarea datoriilor înainte de termen este o reducere comercială. Reducerea comercială poate fi acordată și în situația în care produsele sunt corespunzătoare calitativ, clientul nu are un statut preferențial sau nu a cumpărat un volum superior de marfă, dar furnizorul dorește fie să vândă mai repede un stoc de marfă, fie să atragă clienți noi, caz în care acordă o reducere în anumite perioade sau/și pentru anumite produse. Chiar și în astfel de situații, reducerea acordată este o reducere comercială.

Regulile care trebuie respectate la tratamentul contabil aplicat reducerilor comerciale acordate de furnizori începând cu 1 ianuarie 2015 sunt reglementate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, la Capitolul 3 „Reguli generale de evaluare”, Secțiunea 3.1 „Evaluarea la data intrării în entitate”, punctul 76. Regulile sunt următoarele:

- reducerile comerciale acordate de furnizor la momentul vânzării, înscrise în factura emisă diminuează veniturile din vânzare înregistrate de furnizor și ajustează costul de achiziție al bunurilor la cumpărător.

– dacă reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente în contul 758 „Alte venituri din exploatare” în cazul stocurilor, respectiv a veniturilor în avans în contul 475 „Subvenții pentru investiții”, în cazul imobilizărilor corporale și necorporale. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective;

- reducerile comerciale **acordate ulterior** facturării:

– dacă se referă la prestări de servicii, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți;

– dacă se referă la vânzări de bunuri, se regăsesc două situații:

- a) când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare;
- b) când reducerile comerciale sunt acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, valoarea acestora se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți;



- reducerile comerciale primite ulterior facturării:
 - dacă stocurile mai sunt în gestiune, corectează costul stocurilor la care se referă;
 - dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază în contabilitate în contul 609 „Reduceri comerciale primite”, pe seama conturilor de terți.

În cazul în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor, reducerile se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite”.

- Dacă reducerile comerciale primite ulterior facturării sunt aferente unor imobilizări corporale și necorporale identificabile, se înregistrează ca venituri în avans în contul 475 „Subvenții pentru investiții”, fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective.
- Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale care nu pot fi identificabile reprezintă venituri ale perioadei.

Atenție!

Dacă reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, reducerile comerciale se înregistrează la data bilanțului în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative.



Reduceri financiare, cunoscute și sub denumirea de sconturi de decontare, sunt reduceri acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

- Reducerile financiare acordate cumpărătorului de bunuri/beneficiarului de servicii reprezintă pentru furnizor/prestator cheltuieli ale perioadei în care se acordă, indiferent de perioada la care se referă și se înregistrează distinct în contabilitate cu ajutorul contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”.

1) Reduceri comerciale acordate de furnizor înscrise în factura emisă



ELACROSS S.R.L. achiziționează de la furnizorul REBORD S.R.L. materii prime în valoare de 10.000 de lei, exclusiv TVA. ELACROSS S.R.L., datorită statutului său preferențial în relațiile contractuale cu furnizorul REBORD S.R.L., primește de la acesta o reducere comercială de 5% din valoarea materiilor prime cumpărate, reducere care este înscrisă în factură:

Materii prime (mărfuri pentru REBORD S.R.L.)	=	10.000 lei
Remiză 5% x 10.000 lei	=	500 lei
Net comercial		9.500 lei

Înregistrări în contabilitatea vânzătorului REBORD S.R.L

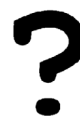
- vânzarea mărfurilor:

4111	=	707	9.500 lei
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

Acordarea 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 acordarea mostrelor este aferentă desfășurării activității economice, din punctul de vedere al impozitului pe profit, valoarea mostrelor acordate se înregistrează drept cheltuieli de reclamă și publicitate, deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal (profit impozabil sau pierdere fiscală) conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 13 alin. (1) lit. a) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

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.”

Astfel, pct. 13 din norme prevede că (1) sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, 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.

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, costul unui bun acordat drept mostră este tratat drept cheltuială aferentă desfășurării activității economice.

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. Potrivit art. 270 alin. (8) din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor.

Bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale, mostre acordate pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare.

În contabilitate, în soldul debitor al contului 345 „Produse finite”, la data de 31 august anul N, se regăsește suma de 625 lei aferentă unui stoc scriptic de 100 buc.

> **Mostre mărfuri:**

Exemplu:

Societatea Districaș, 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 „Comerț cu ridicata al produselor lactate, ouălor, uleiurilor și grăsimilor comestibile” cod CAEN 4633, primește în luna august anul N, de la producătorul Cașlact, cu titlu gratuit, mostre, în valoare totală de 625 lei, reprezentând contravaloarea a 100 buc. cașcaval. Mostrele sunt primite conform Avizului de însoțire a mărfurilor emis de către producător în data de 4 august anul N.



La rândul său, pentru distribuirea sortimentului respectiv către diverși retaileri, prin vânzarea cu ridicata, oferă acestora mostre, cu titlu gratuit, în vederea testării produsului către diverși consumatori persoane fizice.

După testarea mostrelor de către retaileri, distribuitorul primește din partea acestora comenzi pentru cantitatea de 850 buc. cașcaval, motiv pentru care cumpără de la producătorul Cașlact cantitatea de 1.000 buc. cașcaval. Valoarea facturii primite, emise pe numele său în data de 8 august anul N este 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).

Prima vânzare cu ridicata se efectuează în data de 10 august anul N către Lactretail, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, pentru cantitatea de 180 buc., în valoare totală de 2.160 lei, inclusiv TVA (180 buc. x 12 lei/buc. = 2.160 lei). Valoarea facturii emise de către distribuitor pe numele retailerului este structurată după cum urmează:

- bază de impozitare TVA: 1.981,65 lei (180 buc. x 11,009 lei/buc. = 1.981,65 lei);
- TVA: 178,35 lei (1.981,65 lei x 9% = 178,35 lei).

În data de 22 august anul N, distribuitorul achită valoarea facturii primite în sumă de 8.502 lei și încasează valoarea facturii emise în sumă de 2.160 lei.

Potrivit prevederilor Legii contabilității, deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriiilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

Deși bunul este primit gratuit, acesta trebuie evidențiat în contabilitate deoarece face parte din activele societății.

Mostrele primite cu titlu gratuit se evidențiază prin creditul contului 758 „Alte venituri din exploatare”.

Pentru îndeplinirea obligațiilor contabile aferente mostrelor primite cu titlu gratuit, Districaș, în data de 4 august anul N, după recepția acestora, efectuează înregistrarea contabilă:

Tichete cadou – Aspecte fiscale și înregistrări contabile

În prezent, acordarea tichetelor este reglementată de Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 2 din legea menționată: biletele de valoare care pot fi acordate sunt: tichete de masă, tichete cadou, tichete de creșă, tichete culturale și vouchere de vacanță.

Tichetele cadou sunt bilete de valoare acordate, ocazional, angajaților, pentru cheltuieli sociale.

Pot fi acordate tichete cadou și altor categorii de beneficiari, pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate.

Societățile comerciale pot acorda tichete cadou:

- salariaților, ca parte a politicii sociale;
- clienților, în scopuri de reclamă și publicitate;
- partenerilor, cu anumite ocazii în cadrul unor acțiuni de protocol.

Valoarea unui tichet cadou poate fi – conform art. 16 din Legea nr. 165/2018 – 10 lei sau un multiplu de 10, dar nu mai mare de 50 de lei.

1. Tichetele cadou acordate salariaților ca parte a politicii sociale

Prevederile fiscale aplicabile tichetelor cadou:

- ✓ În ceea ce privește deducerea cheltuielilor pentru societățile plătitoare de impozit pe profit:

Cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, intră în categoria cheltuielilor sociale fiind deductibile în limita de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii.

- ✓ În ceea ce privește impozitarea la salariați:

Tichetele acordate în baza contractului de muncă drept cadouri, atât salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, sau drept cadouri oferite salariaților cu ocazia zilei de 8 martie, sunt neimpozabile la nivelul angajaților, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 de lei (art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal).

Eventualele tichete care nu se încadrează în aceste limite precum și cele acordate cu alte ocazii decât cele menționate constituie avantaje în natură și vor fi supuse – la nivelul angajaților – impozitului pe venit în cotă de 10% (art. 76 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal).

- ✓ În ceea ce privește reținerea contribuțiilor sociale la salariați:

Angajații nu datorează contribuții de asigurări sociale și contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru tichetele cadou oferite lor de către angajator în baza contractului de muncă, dar nici pentru cele oferite pentru copiii minori ai acestora, în măsura



în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 de lei (art. 142 lit. b), art. 157 alin. (2), din Codul fiscal).

Angajatul nu datorează contribuții sociale pentru tichetele cadou acordate de către angajator potrivit legii, în alte situații și limite decât cele menționate mai sus (art. 142 lit. r), din Codul fiscal).

Angajatorul nu datorează contribuția angajatorie de muncă (art. 220² și 220⁴ din Codul fiscal).

Exemplul 1:



Conducerea S.C. Primăvara S.R.L. decide – conform prevederilor contractului colectiv de muncă și Regulamentului intern – acordarea de tichete cadou salariaților și copiilor minori ai acestora cu ocazia Sarbătorilor Pascale în valoare de 150 de lei pentru fiecare primitor. Societatea are doi salariați (care primesc un salariu lunar brut de 2.000 de lei fiecare) și fiecare salariat are câte un copil minor.

Fiecare salariat va primi două tichete cadou în valoare totală de 300 lei, din care un tichet de 150 de lei pentru el și un tichet în valoare de 150 de lei pentru copilul minor. Valoarea totală a tichetelor cadou acordate de societate celor doi salariați este de 4 x 150 lei = 600 lei. Pentru că valoarea unui tichet cadou nu poate depăși 50 de lei, societatea comandă 12 tichete cu o valoare de 50 de lei fiecare, acordând fiecărui salariat câte 6 tichete cadou.

S.C. Primăvara S.R.L. comandă tichetele cadou de la o unitate emitentă autorizată și înregistrează în contabilitate recepția tichetelor cadou pe baza facturii ca document justificativ:

%	=	401	719 lei
5328 Tichete cadou		„Furnizori”	12 tichete x 50 lei/tichet = 600 lei
628			
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			100 lei
4426			
„TVA deductibilă”			100 lei x 19% = 19 lei

641	=	401	4.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

Nota contabilă de înregistrare a salariilor în luna acordării tichetelor cadou ca parte a politicii sociale este:

421	=	%	1.660 lei
„Personal-salarii datorate”		4315	1.000 lei
		„Contribuția de asigurări sociale”	
		4316	400 lei
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”	
		444	260 lei
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	

Vouchere și puncte-cadou acordate în cadrul programelor de fidelizare a clienților

Programele de fidelizare a clienților sunt utilizate de entități pentru a stimula clienții să cumpere bunuri și servicii și reprezintă o strategie de marketing devenită deja clasică.

Acestea constau adesea în oferirea de recompense clienților pentru cumpărarea unui produs sau serviciu. Aceste recompense pot lua diverse forme:

- produse gratuite;
- discounturi directe;
- puncte de fidelitate și vouchere cu reduceri oferite gratuit;
- bonuri sau tichete valorice, carduri și cupoane-cadou.

Tratamentul contabil și fiscal al acordării acestor avantaje clienților diferă în funcție de:

- modul de organizare a programului de fidelizare: ce informații pot fi cunoscute în orice moment;
- cota de TVA a produselor ce pot fi achiziționate cu vouchere;
- modul în care avantajele sunt distribuite: vânzare cu titlu oneros sau acordare în mod gratuit;
- persoana care distribuie voucherele: direct de unitatea emitentă sau prin comisionar;
- modul în care pot fi utilizate avantajele: achiziționarea de produse sau servicii ale unității emitente sau ale unor entități partenere etc.

1) Puncte-cadou oferite în cadrul programelor de fidelizare

Unele programe de fidelizare a clienților presupun acordarea de puncte-cadou. Aceste puncte-cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus, ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare.

O.M.F.P. nr. 1.802/2014 reglementează modul de reflectare în contabilitate a programelor de fidelizare la punctul 437.

Potrivit acestor reglementări, entitatea contabilizează punctele-cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate utilizând contul 472 „Venituri înregistrate în avans” cu analitice distincte pentru fiecare client. Suma corespunzătoare punctelor-cadou se recunoaște drept venit în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligației de a furniza premiile depășește contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferența aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

Atenție!

Valoarea punctelor cadou acordate poate fi înregistrată ca venituri în avans numai în condițiile în care programul de fidelizare practicat de entitate permite cunoașterea, în orice moment, a următoarelor informații:

- valoarea punctelor cadou acordate;



- termenele la care expiră valabilitatea acestora;
- valoarea punctelor cadou onorate; și
- valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare.

În situația în care:

- entitatea nu dispune de un sistem de evidență a punctelor cadou, care să permită cunoașterea acestor informații; sau
- în cazul în care entitatea practică alte sisteme de fidelizare a clienților, cum ar fi cupoane valorice, tichete.

Aceasta înregistrează venituri curente în clasa 7 „Conturi de venituri” pentru suma totală și, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligațiilor asumate.

Exemplul 1 – programul de fidelizare oferă toate informațiile necesare recunoașterii de venituri în avans



Societatea Luk SRL demarează un program de fidelizare a clienților care constă în acordarea unui punct cadou pentru fiecare 20 de lei cheltuiți la achiziționarea produselor firmei. La utilizarea punctelor primite, fiecare 10 puncte reprezintă 1 leu din valoarea de achiziție.

Pentru evidența punctelor cadou acordate, clientului i se va înmâna gratuit un card de loialitate ce va fi prezentat de câte ori se face o achiziție.

Monografia contabilă a acordării și utilizării punctelor cadou este:

1. Comandarea și recepția cardurilor cadou de la o unitate specializată:

%	=	401	1.190 lei
3028		„Furnizori”	1.000 buc. x 1 leu = 1.000 lei
„Alte materiale consumabile”			
4426			190 lei
„TVA deductibilă”			

și plata facturii prin virament bancar:

401	=	5121	1.190 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

2. Acordarea lor gratuit clienților:

6028	=	3028	nr. buc. x 1 leu
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

(sau, în cazul în care privim construirea bazei de clienți ca pe o cheltuială de marketing mai mult decât ca pe una administrativă):

Prima de casare pentru autoturisme uzate (Voucher „Rabla”)

Prin Ordinul nr. 661/2017 din 24 aprilie 2017, cu ultima modificare efectuată prin Ordinul nr. 343 din 8 aprilie 2019, ministrul mediului a aprobat Ghidul de finanțare a Programului de stimulare a înnoirii Parcului auto național 2017 – 2019.

Prin acest ghid, **autoturismul** este definit drept autovehicul care aparține categoriei de folosință M1, conceput și construit pentru transportul de pasageri și care are, în afara locului conducătorului, cel mult 8 locuri pe scaune.

La redactarea ghidului pentru înnoirea Parcului auto național se au în vedere următoarele noțiuni:

- **autovehicul nou**, definit drept orice autoturism, autoutilitară ușoară sau autospecială/autospecializată ușoară care nu a fost înmatriculat/înmatriculată niciodată. Din punctul de vedere al sistemului de propulsie, autovehiculul nou-achiziționat prin program poate fi: termic (cu motor cu ardere internă), hibrid;
- **autovehicul uzat**, definit drept orice autoturism, microbuz, autoutilitară ușoară sau autospecială/autospecializată ușoară, înmatriculat/înmatriculată în România, care conține cumulativ componentele esențiale (motor, transmisie, tren de rulare, caroserie, șasiu, precum și echipamentele electronice de gestionare a funcțiilor autovehiculului și dispozitivul catalizator, dacă acestea au fost prevăzute din fabricație) și care are în cursul anului înscrierii în program o vechime mai mare sau egală cu **8 ani** de la anul fabricației. Dacă anul înmatriculării înscris în cartea de identitate este anterior anului fabricației, se consideră an de fabricație anul înmatriculării;
- **autovehicul hibrid**, definit drept autovehiculul cu cel puțin două convertoare de energie diferite și două sisteme de stocare de energie (montate pe vehicul) pentru a-i asigura propulsia;
- **microbuz**, definit drept autovehicul aparținând categoriei de folosință M2 sau M3, conceput și construit pentru transportul de pasageri și care are, în afara locului conducătorului, cel mult 22 de locuri pe scaune sau în picioare, conform RNTR 2.

Poate fi beneficiar al programului de reînnoire a Parcului auto național:

- persoana fizică;
- persoana juridică, de drept public ori de drept privat;
- o entitate juridică fără personalitate juridică sau organizația profesională care este organizată și își desfășoară activitatea în una dintre formele de exercitare a profesiei liberale, care a achiziționat un autovehiculul nou sub beneficiul primei de casare;
- orice operator economic indiferent de statutul său juridic: persoana fizică care desfășoară activități economice în mod independent, asociația familială, parteneriatul sau asociația care desfășoară activități economice conform prevederilor Legii nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii;
- orice entitate definită în conformitate cu prevederile Regulamentului (UE) nr. 1.407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor de minimis.



autovehicul
nou/uzat



Servicii intracomunitare și extracomunitare

Y

Servicii intracomunitare și extracomunitare

Editarea produselor software	Y 1.1/001
Achiziția unui spațiu web	Y 1.2/001
Transport bunuri pe parcurs extern – Transport intracomunitar	Y 1.3/001
Prelucrare în sistem lohn cu expediție directă la beneficiar	Y 1.4/001

Sumar

Editarea produselor software

Exemplu:

Firma Crossman S.R.L., înregistrată în scopuri de TVA, înscrisă în sistemul TVA la încasare și plătitoare de impozit pe profit din anul 2015, are ca obiect de activitate codul CAEN 5820 „Activități de editare a altor produse software”. Activitatea este desfășurată de doi salariați, angajați cu contract de muncă pentru perioadă nedeterminată. Activitatea se desfășoară la punctul de lucru al societății, spațiul alocat fiind utilizat în baza unui contract de închiriere încheiat cu o societate care are calitatea de persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, înscrisă în sistemul TVA la încasare.



În luna martie 2019, firma Crossman S.R.L. primește o comandă pentru executarea a două programe software personalizate, cu termen de predare în prima decadă a lunii aprilie 2019. Pentru desfășurarea activității, în luna martie 2019, societatea achiziționează diverse echipamente, materiale și servicii.

Produsele informatice sunt finalizate la data de 31 martie 2019, dar sunt supuse testărilor în primele 5 zile ale lunii aprilie 2019. După testarea și acceptarea de către beneficiar, produsele informatice obținute sunt vândute clientului WEBIT, persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României, înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal. Pentru produsele vândute, firma Crossman S.R.L. emite factura nr. 045/10.04.2019 în valoare totală de 14.500 lei, din care bază de impozitare 12.184.88 lei și TVA colectată 2.315,12 lei.

Monografia contabilă a operațiunilor efectuate

Firma Crossman S.R.L. cunoaște faptul că activitatea de creare de programe informatice trebuie tratată ca o producție în curs de execuție deoarece se realizează pe o perioadă mai îndelungată de timp, care poate depăși luna calendaristică sau chiar trimestrul calendaristic. Cu excepția programelor informatice standard, un program informatic poate fi creat la comanda unui client, în funcție de cerințele acestuia, aspect care contribuie la cumularea de costuri repetate până la realizarea și predarea acestuia către beneficiar, conform cerințelor formulate în funcție de natura activității economice desfășurate. Practic, programul informatic creat reprezintă un „produs finit” pentru societatea care îl creează.

Astfel, pentru crearea fiecărui program trebuie organizată și contabilitatea de gestiune pentru evidența cheltuielilor efectuate pe întreaga perioadă de execuție până la momentul recepției acestuia, în stadiu de produs finit destinat comercializării.

Contabilitatea de gestiune are drept scop:

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit;
- calculul producției în curs de execuție;
- determinarea costului efectiv de execuție.



Achiziția unui spațiu web

IT semnifică prescurtarea cuvântului compus din expresia „**tehnologia informației**”, formată din primele litere ale acesteia. Prescurtarea este cunoscută în dicționarul limbii române drept acronim (acronym).

Tehnologia informației implică atât activități de „producție”, de exemplu, programe informatice, cât și activități de prestări de servicii (realizare, promovare și întreținere site, închiriere site-uri web, stocare de informații și întreținere bază de date, mentenanță, administrare servere etc.).

➤ Achiziția unui spațiu web

Achiziția unui site web sau a unui spațiu web de la un furnizor sau de la un revânzător al serviciilor de găzduire pe acel site web, cunoscut sub denumirea de „Web Hosting Reseller”, reprezintă din punctul de vedere al TVA o achiziție de servicii electronice. Noțiunea „reseller” se utilizează pentru firma care vinde produsele cu un adaos comercial față de valoarea de fabricație, pe scurt VAR (Value-Added Reseller).

În situația în care prestatorul de servicii este stabilit pe teritoriul comunitar, operațiunea reprezintă pentru beneficiarul din România o achiziție intracomunitară de servicii impozabilă în România. De asemenea, pentru încadrarea acestei operațiuni în categoria serviciilor electronice în vederea aplicării unui tratament fiscal corect din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, trebuie reținute și prevederile din ANEXA II a Directivei 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată cu privire la Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alin. (1) lit. k) pct. 1 „1. *Furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;*”

Din punct de vedere tehnic, web, pe scurt www (World Wide Web) este o „arhitectură electronică” deschisă care utilizează noțiunea de obiect și hipertext cu scopul restructurării documentelor și asigurării accesului la informații. Acest sistem electronic are la bază trei principii esențiale:

- schema de adresare Internet;
- protocolul de transfer fișiere;
- limbajul hipertext.

Important!

Aceste principii de funcționare ne ajută să înțelegem că site-ul web nu este un activ corporal.

Dinamica paginilor Web se realizează cu ajutorul serverelor care dispun de un mediu de dezvoltare a aplicațiilor care interacționează cu surse de date externe.



Din punctul de vedere al impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente, achiziția unui serviciu de găzduire a unui domeniu web nu reprezintă o plată de natura redevențelor așa cum este definită prin **art. 7 pct. 36 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:**

Transport bunuri pe parcurs extern – Transport intracomunitar

Această activitate se desfășoară pe baza aceluiași reglementări aplicabile și în cazul transportului de bunuri pe parcurs intern, respectiv O.G. nr. 27 din 31 august 2011, cu toate modificările și completările ulterioare. De asemenea, pentru înregistrarea cheltuielilor și veniturilor realizate prin desfășurarea acestei activități se utilizează aceleași documente care se înregistrează cu ajutorul aceluiași conturi contabile reglementate prin O.M.F.P. nr. 1.802 în 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Diferențierea între transportul de bunuri pe parcurs intern și transportul de bunuri pe parcurs extern intervine doar în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În cazul operațiunilor economice constând în livrări sau achiziții de bunuri, responsabilitatea suportării cheltuielilor de transport, încărcare – descărcare și asigurare este determinată de condiția de livrare negociată prin contract sau de condiția de livrare acceptată de beneficiar prin comanda transmisă ca urmare a ofertei primite din partea transportatorului.

INCOTERMS

Indiferent de locul unde este stabilit beneficiarul, pe teritoriul național, pe teritoriul comunitar sau pe teritoriul terț, transportul de bunuri este guvernat de regulile INCOTERMS, aplicabile în funcție de condiția de livrare negociată prin contractul încheiat între furnizorul și cumpărătorul bunurilor. În cadrul INCOTERMS, transportatorul este cunoscut sub denumirea de „căraș”.

Regulile INCOTERMS au fost publicate de Camera Internațională de Comerț de la Paris (International Chamber of Commerce – ICC) în mai multe etape, în funcție de modificările intervenite în anii 1936, 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000. Aceste reguli au fost stabilite pentru interpretarea uniformă a obligațiilor vânzătorului și cumpărătorului privind derularea unui contract de vânzare internațională referitor la:

- ⇒ livrarea mărfurilor;
- ⇒ repartizarea cheltuielilor;
- ⇒ transferul riscurilor;
- ⇒ formalitățile documentare privind trecerea mărfurilor de la vânzător la cumpărător.

Condițiile internaționale comerciale sunt încadrate în 4 categorii, după cum urmează:

- I) **Categoria „E”**, caz în care vânzătorul pune marfa în propriile depozite, ambalată, la dispoziția cumpărătorului. În această categorie se încadrează condiția de livrare **EXW (Ex Works)**, cunoscută sub denumirea „franco uzină”. În acest caz, cumpărătorul are responsabilitatea încărcării, transportării și asigurării mărfii pe cheltuiala și pe riscul său.



Prelucrare în sistem lohn cu expediere directă la beneficiar

Realizarea activităților de prelucrare în sistem lohn presupune transmiterea materiei prime către societatea care efectuează prelucrarea și primirea de la aceasta a produselor finite rezultate.

Deoarece aceste operațiuni se desfășoară cu parteneri diverși atât interni, cât și externi, pentru determinarea modalităților de reflectare în contabilitate a operațiilor și a regimului fiscal aferent acestora sunt avute în vedere prevederile:

- O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare;
- Codului fiscal – TITLUL VII – Taxa pe valoarea adăugată și Normele metodologice date în aplicarea acestuia;
- O.P.A.N.A.F. nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Uniunea Europeană, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul Uniunii Europene și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție.



Înregistrarea materiei prime destinate prelucrării:

⇒ la proprietar:

Din punct de vedere contabil, deținătorul stocurilor este societatea care le trimite spre prelucrare terților.

Materialele se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri aflate la terți.

⇒ la procesator:

Bunurile materiale primite pentru prelucrare, se recepționează și se înregistrează distinct ca intrări în gestiune.

În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului, respectiv în contul 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”.

Costul de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente cum sunt:

- materiale directe,
- energie consumată în scopuri tehnologice,
- manoperă directă,
- alte cheltuieli directe de producție,
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.



cost de
prelucrare

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și cheltuielile de regie corespunzătoare.

În cazul producției în sistem lohn, prestatorul nu desfășoară o activitate de producție propriu-zisă, ci numai una de prestări servicii asupra materiilor prime trimise de un terț.

Dacă, din punctul de vedere al TVA, bunurile trimise spre prelucrare și returnate proprietarului reprezintă un nontransfer și nu implică declarații referitoare la achiziții sau livrări, situația nu este similară, în cazul în care bunurile nu se mai reîntorc la proprietar, ci se expediază către beneficiari finali, la comanda furnizorului de bunuri.

EXEMPLUL 1:

Societatea Argo, înregistrată în scopuri de TVA în România, primește spre prelucrare materii prime de la o societate din Italia în vederea realizării unor confecții. Beneficiarul din Italia este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Italia.



Valoarea materiilor prime primite spre prelucrare, conform avizelor de însoțire a mărfurilor, este de 50.000 euro. Cursul de schimb valutar la data recepției acestora este de 4,78 lei/euro.

- Costurile aferente prelucrării sunt în valoare totală de 14.500 lei, după cum urmează:
- manoperă 10.000 lei, plus contribuția asiguratorie pentru muncă;
 - materiale consumabile 1.000 lei,
 - consum energie electrică 1.500 lei,
 - amortizări aferente utilajelor 2.000 lei.

Serviciile de prelucrare se facturează către societatea din Italia la valoarea negociată de 4.000 euro. Curs de schimb valutar la data emiterii facturii este de 4,75 lei/euro.

Produsele finite obținute din procesarea materiilor prime sunt expediate proprietarului în Italia.

➤ Înregistrările contabile efectuate de către procesator sunt următoarele:

1. Înregistrarea recepției materialelor primite spre prelucrare:

50.000 euro x 4,78 lei/euro = 239.000 lei

Debit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 239.000 lei

2. Înregistrare achiziție materiale accesorii:

%	=	401	1.190 lei
302		„Furnizori”	1.000 lei
„Materiale consumabile”			
4426			190 lei
„TVA deductibilă”			

3. Consumul materialelor accesorii, conform bonurilor de consum întocmite:

602	=	302	1.000 lei
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	