

NEWSLETTER NR. 34

16 SEP 2019

Acordarea gratuită de bunuri -
tratament TVA

ELABORAT DE GHEORGHE STREȘNA
LAURENȚIU STANCIU



Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere doar dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Regula generală precizează că preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane **în mod gratuit**, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente **a fost dedusă total sau parțial**, este asimilată unei **livrări de bunuri** efectuată cu plată. Persoana înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal trebuie să **autofactureze** până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care au fost livrate bunurile fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.

Prin excepție de la regula generală, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care și-a dedus TVA la data achiziției/produției NU are obligația de a ajusta sau colecta TVA DOAR în următoarele cazuri:

- *bunurile sunt acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*
- *bunurile sunt acordate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice;*
- *bunurile de mică valoare sunt acordate în mod gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare.*

La art. 270, alin. (8) și 304, alin. (2), lit. b) din Codul fiscal se precizează în mod explicit că acordarea de bunuri în mod gratuit în situațiile menționate mai sus nu reprezintă o livrare de bunuri în sfera TVA și nici nu există obligația ajustării TVA deduse inițial. De asemenea, în cazul în care bunul acordat gratuit reprezintă un bun de capital, atunci conform art. 305, alin. (4), lit. d), pct. 3 din Codul fiscal se consideră că nu există obligația de ajustare a TVA deduse.

I. Acordarea gratuită de bunuri în scop de reclamă, stimularea vânzărilor sau pentru activitatea economică

a) Acordarea gratuită pentru stimularea vânzărilor

În categoria **bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor** se cuprind bunurile care sunt **produse** de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt **comercializate** în mod obișnuit de către persoana impozabilă, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.

În cazul în care bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor **nu sunt produse** de persoana impozabilă și/sau **nu sunt bunuri comercializate** în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori

au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

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

Acordarea gratuită de bunuri pentru stimularea vânzărilor se va menționa în contractele cu clienții în cazul în care există relații contractuale sau într-un regulament intern privind desfășurarea campaniilor de promovare ale companiei pentru alte categorii de clienți. În regulament trebuie să se precizeze cel puțin următoarele informații pentru clienți:

- *perioada de desfășurare a campaniei;*
- *cantitatea, valoarea și descrierea fiecărui bun care urmează a fi oferit gratuit fiecărui client, dar și modalitatea de acordare.*

Livrarea efectivă a bunurilor se va realiza în baza avizului de însoțire și a procesului verbal de predare primire pe care se va menționa ca aceste bunuri nu se facturează. Prin aceste documente justificative se confirmă predarea bunului de către vânzător și primirea acestuia de către cumpărător, astfel încât această operațiune să nu poate fi reîncadrată ulterior la o livrare de bunuri în sfera TVA.

b) Acordarea gratuită în scop de reclamă

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 acest caz este foarte important să se probeze că această acțiune este într-adevăr demarată cu scopul promovării produselor societății și că generează beneficii pentru societate. Astfel, este recomandabil ca la nivelul societății să existe un regulament al campaniilor de promovare anuală care să prevadă aceste acțiuni, contractul cu furnizorul acestor servicii, un raport detaliat cu serviciile prestate, lista participanților la aceste evenimente/campanii. De asemenea, este recomandat să faceți poze de la evenimente/campanii pe care să le puteți prezenta la un eventual control fiscal. Acordarea gratuită de bunuri fiecărui cumpărător în cadrul campaniei de stimulare a vânzărilor reprezintă o operațiune legată direct de stimularea vânzărilor, caz în care nu se efectuează nicio ajustare a sumei TVA deduse și nici nu se colectează TVA.

c) Acordarea gratuită în scopul activității economice

Normele metodologice prevăd că bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de **desfășurarea activității economice** a persoanei impozabile nu reprezintă o livrare de bunuri. 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*. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate

propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice.

Atenție! În cazul în care persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA acordă bunuri gratuite salariaților trebuie să verifice dacă acestea sunt acordate în scopul desfășurării activității economice și atunci **nu există obligația de a colecta TVA** sau acestea sunt acordate strict în scopul personal al salariaților și atunci intervine obligația colectării TVA, deoarece este asimilată unei livrări de bunuri.

II. Acordarea gratuită de bunuri în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat sau protocol

a) Acordarea gratuită de bunuri în cadrul acțiunii de sponsorizare/mecenant

Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat **nu sunt considerate livrări de bunuri** dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a **3 la mie din cifra de afaceri** constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate. Încadrarea în plafon se determină pe baza datelor raportate prin **deconturile de taxă depuse** pentru un an calendaristic. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările și acțiunile de mecenat, acordate în numerar, și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată, respectiv se colectează taxa. Taxa colectată aferentă depășirii se include în decontul întocmit pentru ultima perioadă fiscală a anului respectiv.

Operațiunile privind transferul unelor bunuri ca și operațiuni de sponsorizare sau mecenat trebuie să aibă la bază un contract de sponsorizare sau mecenat în care să se detalieze care sunt bunurile acordate. De asemenea, sponsorizarea realizată către ONG-uri sau unități de cult se deduce din impozitul pe profit sau impozitul pe venitul microîntreprinderilor doar dacă aceste figurează în Registrul entităților/unităților de cult, însă acest tratament nu influențează prevederile referitoare la TVA.

Livrarea bunurilor se va realiza în baza avizului de însoțire a mărfii și eventual a unui proces verbal de predare-primire prin care să se certifice primirea bunurilor de către beneficiar. Pe aviz se va menționa că aceste bunuri nu vor fi facturate, deoarece nu reprezintă o livrare de bunuri în sensul art. 270, alin. (8), lit. c) din Codul fiscal. În cazul în care se depășește plafonul de 3 la mie din cifra de afaceri, atunci va fi necesar să se emite o autofaktură pentru colectarea TVA și nu are obligația de a ajusta.

| Sponsorizare acordată conform contract | Până la 3 la mie din CA conform deconturilor de TVA | Depășește 3 la mie din CA conform deconturilor de TVA | Explicații |
|--|--|--|--|
| Nu și-a dedus TVA la bunurile acordate drept sponsorizare | Nu are obligația de a colecta TVA | Nu are obligația de a colecta TVA | În cazul în care NU s-a dedus TVA, atunci nu există obligația colectării TVA (<i>sponsorizări în numerar sau bunuri pentru care nu s-</i> |

| | | | |
|---|-----------------------------------|--------------------------------------|--|
| | | | <i>a dedus TVA la achiziție/ producție)</i> |
| A dedus TVA până în limita a 3 la mie din CA | Nu are obligația de a colecta TVA | Nu are obligația de a colecta TVA | Obligația colectării intervine doar pentru suma care depășește plafonul |
| A dus TVA peste limita de 3 la mie din CA | Nu are obligația colectării | Colectează TVA doar pentru diferență | Va întocmi autofaktură și va colecta TVA pentru diferență în funcție de cota de TVA aplicabilă bunurilor |

b) Acordarea gratuită de bunuri în cadrul acțiunii de protocol

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 într-o autofactura, 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. **Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile** pentru bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol.

Un cadou reprezintă ceea ce este acordat gratuit unui singur partener de afaceri și poate conține unul sau mai multe produse, motiv pentru care în privința depășirii plafonului se însumează doar valoarea produselor care formează un cadou, nu și valoarea cadourilor.

Pentru a nu exista riscul anulării dreptului de deducere sau obligația de a colecta TVA (*fără să se țină cont de plafonul neimpozabil de 100 lei*) pentru bunurile acordate în acțiunile de protocol, recomandăm să se întocmească un referat privind cheltuielile de protocol. În acesta se va preciza bunurile și serviciile achiziționate pentru acțiunile de protocol, beneficiarii și participanții acțiunilor de protocol și lista documentelor anexate (*invitații, oferte, contracte încheiate/negociate, minuta întâlnirii etc.*).

Atenție! Pentru serviciile de restaurant și catering acordate partenerilor de afaceri în cadrul acțiunilor de protocol acestea nu constituie prestări de servicii cu plată în măsura în care acțiunile de protocol sunt realizate în scopuri legate de activitatea economică a persoanei impozabile, **nefiind aplicabil plafonul de 100 lei**.

Pentru sintetizarea informațiilor referitoare la TVA aferent cadourilor de protocol prezentăm următorul tabel:

| | Cu document justificativ aferent (ex. Referat privind cheltuielile de protocol oferite partenerilor de afaceri) | | Fără document justificativ |
|--|---|---|--|
| | Până în 100 lei | Peste 100 lei | Orice valoare |
| Servicii de protocol | Se va deduce integral TVA și nu se va colecta | Se va deduce integral TVA și nu se va colecta | Nu se va deduce TVA, iar în cazul în care se deduce, atunci intervine obligația colectării |
| Bunuri sub formă de cadouri | Se va deduce integral și nu se va colecta | Se va deduce integral, dar se va colecta TVA pentru valoarea fără TVA care depășește 100 lei prin aplicarea cotei în funcție de produsele oferite | Nu se va deduce TVA, iar în cazul în care se deduce, atunci intervine obligația colectării |

Pentru alte situații care nu se regăsesc printre excepțiile de mai sus, dacă la achiziția sau producția bunurilor persoana impozabilă a dedus TVA, total sau parțial, atunci la acordarea acestora în mod gratuit **trebuie să colecteze TVA**. Baza de impozitare a TVA este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe baza de impozitare este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă.

Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, precum și în cazul bunurilor de natură alimentară al căror termen de consum a expirat și care nu mai pot fi valorificate, fiind acordate gratuit unor organizații fără scop patrimonial, instituții publice sau unități de cult și structuri ale cultelor religioase recunoscute în România, conform prevederilor în vigoare privind libertatea religioasă și regimul general al cultelor, care fac dovada că le vor acorda gratuit în scopuri sociale sau filantropice, **baza de impozitare este zero**.

| Acordarea gratuită de bunuri | Explicații | Colectare TVA |
|---|--|--|
| Bunurile acordate gratuit în scop de reclamă | Bunurile acordate în campanii promoționale, mostre sau demonstrații | Nu există obligația colectării TVA dacă se justifică în baza unui regulament intern privind desfășurarea campaniilor de promovare |
| Bunurile acordate gratuit în scopul stimulării vânzărilor | Bunurile acordate gratuit sunt comercializate în mod obișnuit, au legătură cu bunurile comercializate sau au o valoare mai mică decât bunurile/serviciile care au | Nu există obligația colectării TVA dacă se justifică că acestea au fost acordate unor clienți existenți în baza unui contract sau regulament |

| | | |
|--|---|--|
| | fost prestate către un consumator final | |
| Bunuri acordate gratuit în scopuri legate de desfășurarea activității economice | Bunurile sunt acordate în scopuri legate strict de activitatea entității | Nu există obligația colectării TVA dacă se justifică că transferul gratuit al bunurilor a fost realizat strict în scopul realizării activității entității |
| Bunuri acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare și mecenat | Pentru acordarea bunurilor este necesar să se încheie în scris un contract de sponsorizare sau mecenat | Obligația de a colecta TVA intervine doar pentru suma care depășește 3 la mie din CA. Se va ține cont doar de bunurile și serviciile pentru care s-a dedus TVA. |
| Bunuri acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol | Bunurile trebuie să fie acordate către partenerii de afaceri și nu către salariați, administratori sau asociați | Obligația de a colecta TVA, doar pentru bunurile acordate sub formă de cadouri către partenerii de afaceri și dacă se depășește plafonul de 100 lei. În cazul în care bunurile nu sunt acordate către parteneri, ci salariaților/administratorilor (nu cu ocaziile expres menționate în Codul fiscal) și s-a dedus TVA, atunci intervine obligația colectării |

Exemplul 1:

Societatea Accounting Leader (plătitoare de TVA) este dezvoltator imobiliar și a construit un complex de locuințe. Societatea a avut obligația conform autorizației să construiască un drum de acces pentru imobilul realizat pentru care și-a dedus TVA, iar la finalizarea lucrărilor acest drum să fie donat primăriei.

Există obligația colectării TVA?

În ceea ce privește donația drumului de acces construit pe terenul societății și a terenului aferent, aceasta reprezintă din punctul de vedere al TVA o **livrare de bunuri cu titlu gratuit**. Livrarea de bunuri acordată gratuit se consideră că a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice, respectiv pentru facilitarea accesului la complexul de locuințe, nefiind în sfera de aplicare a TVA. Societatea în cauză beneficiază de dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art. 297 din Codul fiscal.

Exemplul 2:

Societatea Accounting Leader (plătitoare de TVA) realizează în luna decembrie 2019 următoarele operațiuni:

- a) acordă celor 2 clienți ai săi un cadou format din mai multe produse achiziționate la un cost de 400 lei plus TVA – 19% (76 lei) și 400 lei plus TVA -9% (36 lei);*
- b) a sponsorizat cu mărfuri în valoare de 5.000 lei plus TVA (950 lei), iar CA conform deconturilor de TVA aferente anului 2019 este de 1.000.000 lei;*
- c) un client a achiziționat produse peste un plafon stabilit conform contractului, astfel că primește gratuit produse din gama celor achiziționate anterior în cuantumul sumei de 10.000 lei;*
- d) realizează o campanie pentru promovarea unui produs pe o piață nouă și acordă produse gratis în valoare de 8.000 lei;*
- e) acordă gratis salariiților produse personale în valoare de 500 lei plus TVA (95 lei) cu ocazia zilei de naștere.*

Există obligația colectării TVA?

În situația în care societatea acordă gratis bunuri trebuie să verifice în primul rând dacă pentru aceste bunuri s-a dedus TVA și apoi dacă pentru aceste bunuri există obligația colectării sau nu a TVA. În Codul fiscal se menționează că nu se consideră livrare de bunuri și implicit nu există obligația colectării TVA în situații în care bunurile sunt acordate pentru stimularea vânzărilor, campanii promoționale, sponsorizare/mecenat, protocol. Încadrarea bunurilor acordate gratis în situațiile în care nu există obligația colectării TVA presupune întocmirea anumitor documente prin care să se justifice utilizarea în scopul respectiv.

- a)** Cele două cadouri sunt alcătuite din mai multe produse a căror valoare individuală este de 400 lei. Societatea și-a dedus la achiziția produselor, astfel că la acordarea cadourilor partenerilor de afaceri sub formă de protocol **are obligația de a colecta TVA** și de a întocmi autofactură în ultima zi lucrătoare a lunii decembrie. Societatea va colecta TVA în sumă de 57 lei (300 lei x 19%) și 27 lei (300 lei x 9%), deoarece cota aplicabilă se stabilește în funcție de produsul care a fost acordat. Societatea își va deduce integral TVA la achiziție și va colecta TVA doar pentru ce depășește plafonul de 100 lei. Pentru bunurile acordate sub formă de cadou este necesar să aveți o decizie a administratorului privind acordarea acestor cadouri și dovada că acestea au fost livrate către clienți (*curier, aviz de însoțire, proces verbal de predare primire etc.*).
- b)** Având în vedere că 3 la mie din CA reprezintă 3.000 lei, rezultă că **pentru diferența** de 2.000 lei (5.000 lei – 3.000 lei) se consideră că are loc o livrare de bunuri pentru care **se va colecta TVA**. Societatea are obligația să emită o autofactură în ultima perioadă fiscală din an, adică în luna decembrie. Având în vedere că produsele achiziționate cu o cotă de 19%, rezultă că și la colectarea TVA aferentă bunurilor acordate gratuit ca și sponsorizare se va aplica 19% x 2.000 lei = 380 lei. În cazul în care societatea nu își deducea TVA la achiziție, atunci nu avea nicio obligație de colectare la depășirea plafonului de TVA privind sponsorizarea;

-
- c) Pentru bunurile acordate în mod gratuit clienților în scopul stimulării vânzărilor **NU se va colecta TVA**, deoarece acestea au fost acordate în virtutea unor relații contractuale pentru impulsivitatea volumului de vânzări. Pentru aceste bunuri acordate gratuit nu este necesară emiterea unei facturi, ci doar a unui aviz de însoțire a mărfii în care se va preciza prevederea contractuală și eventual se va întocmi un proces verbal de predare primire a bunurilor;
- d) Bunurile oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale trebuie să fie incluse într-un regulament intern privind desfășurarea campaniilor de promovare în care trebuie să fie detaliate toate informațiile referitoare la aceste campanii (*perioada de desfășurare, cantitatea, valoarea, descrierea fiecărui bun care urmează a fi oferit gratuit fiecărui client, dar și modalitatea de acordare*). Persoanele care sunt însărcinate cu distribuirea produselor trebuie să prezinte un raport detaliat cu privire la locația unde au desfășurat operațiunea, produsele distribuite gratis, poze/video de la campanie și eventualele sugestii din partea potențialilor clienți privind produsele. În cazul în care se justifică utilizarea produselor într-o campanie promoțională, atunci **NU există obligația de a colecta TVA**.
- e) În cazul în care bunurile sunt acordate gratuit salariaților și acestea nu sunt acordate în scopul activității economice (*ex. echipament de lucru*), atunci pentru această operațiune se va colecta TVA prin emiterea unei facturi. În situația în care pentru bunurile oferite gratuit nu s-ar fi dedus TVA, atunci societatea nu avea obligația de a colecta TVA. De asemenea, NU se efectuează ajustarea taxei deductibile în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 270 alin. (4) din Codul fiscal.

Suntem o firma de
**CONTABILITATE,
AUDIT & CONSULTANTA,**
avand
12 ANI
experienta de lucru
in aceste domenii.

Echipa este formata din -

9 EXPERTICONTABILI
1 AUDITORSTAGIAR
2 INSPECTORIRESURSEUMANE
1 CONSULTANTFISCAL
1 AUDITORFINANCIAR
MEMBRUACCA

Când aveti nevoie de solutii pentru orice problema în aceste domenii (fie ca este vorba de o întrebare punctuala, de reflectarea unor înregistrari contabile, de un tratament fiscal ori monografie contabila pe o speta anume), va putem oferi sprijin, contactându-ne la -

OFFICE@ACCOUNTING-LEADER.RO

CONSULTANTA@ACCOUNTING-LEADER.RO

WWW.ACCOUNTING-LEADER.RO