

TRATAMENTUL CONTABIL ȘI FISCAL AL CHELTUIELILOR DE PUBLICITATE

ACCOUNTING AND FISCAL TREATMENT OF ADVERTISING EXPENSES

CZU: 657.471.1:659(478)

BULGARU Veronica

Universitatea Agrară de Stat din Moldova

E-mail: verbulgaru@mail.ru

Summary: Currently, most economic agents use various means of promoting products, goods, works, services, and the brand of the enterprise. So, some people launch their ads through Google, Facebook, Instagram, etc., others by means of posters and advertising devices, leaflets and brochures, or by sending free samples of goods and merchandises to buyers, etc. Depending on the means used for advertising, the accounting and tax treatment of those expenses is determined. That is why the aspects of accounting for advertising expenses and the declaration of taxes and duties related to the respective operations are disclosed.

Keywords: advertising, accounting, expenses, import services, non-resident, resident.

JEL Classification: M 41.

Introducere

Actualmente majoritatea agenților economici utilizează diverse mijloace de promovare a produselor, mărfurilor, lucrărilor, serviciilor, precum și a brandului întreprinderii. Astfel, unii își lansează publicitatea prin intermediul site-urilor Google, Facebook, Instagram etc., alții cu ajutorul afișelor și dispozitivelor publicitare, pliantelor și broșurilor sau prin transmiterea gratuită a mostrelor de produse și mărfuri cumpărătorilor etc. În funcție de mijlocul aplicat în scop de publicitate se determină tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor respective. De aceea se dezvoltă aspectele de contabilizare a cheltuielilor de publicitate și de declarare a impozitelor și taxelor legate de operațiunile respective.

La efectuarea studiului în cauză drept surse de inspirație au servit următoarele acte legislative și normative: Legea cu privire la publicitate nr. 1227 [1], Codul fiscal [2], SNC „Cheltuieli” [3], Planul general de conturi contabile [4], Hotărârea cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit nr. 693 din 11.07.2018 [5]. Totodată s-a acordat preferință metodei descriptive cu aplicarea elementelor de comparație, analiză și deducție.

Conținut de bază

Publicitatea reprezintă cea mai bună modalitate de promovare a produselor, mărfurilor, lucrărilor, serviciilor și totodată a brandului entității.

În corespundere cu **Legea cu privire la publicitate**, publicitatea (reclama) este informația publică despre persoane, mărfuri (lucrări, servicii), idei sau inițiative (informație publicitară, material publicitar) menită să suscite și să susțină interesul public față de acestea, să contribuie la comercializarea lor și să ridice prestigiul producătorului.

Actualmente agenții economici utilizează diverse mijloace de transmitere a mesajelor publicitare și anume:

- promovare online pe Google, Facebook, Instagram și alte site-uri web;
- radioul, televiziunea, presa și alte mijloace mass-media;
- afișe, pancarte, panouri sau alte dispozitive publicitare;
- pliante, broșuri, agende, calendare etc.
- mostre de produse și mărfuri transmise cumpărătorilor etc.

În cele mai frecvente cazuri, mediul de afaceri își lansează publicitatea prin intermediul site-urilor Google și Facebook. Prestarea serviciilor de publicitate de către agenții economici din străinătate în favoarea persoanelor juridice din Republica Moldova reprezintă, de fapt, import de servicii.

În corespundere cu prevederile articolului 93 (9) din **Codul fiscal**, se consideră import de servicii prestarea serviciilor de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării este Republica Moldova. Prin urmare, când un nerezident acordă servicii unui rezident al Republicii Moldova, locul livrării se consideră Republica Moldova.

Articolul 93 (15) din **Codul fiscal** reglementează locul livrării serviciilor care se determină potrivit regulilor prevăzute la articolul 111 din Codul invocat. Astfel, conform articolului 111 (1), lit. e) din **Codul fiscal**, locul livrării serviciilor de publicitate se califică sediul, iar în cazul în care aceasta lipsește – domiciliul sau reședința beneficiarului de servicii.

Serviciile de publicitate importate în Republica Moldova reprezintă obiect al impunerii cu T.V.A. în conformitate cu articolul 96 lit. a) din **Codul fiscal**. Drept valoare impozabilă a serviciilor respective reprezintă prețul achitat sau care urmează a fi achitat de către cumpărător. În valoarea impozabilă se includ toate plățile efectuate atât pe teritoriul Republicii Moldova, cât și în țara exportatorului de servicii.

Potrivit prevederilor articolului 109 (2) din **Codul fiscal**, la serviciile importate, termenul obligației fiscale și data achitării T.V.A. se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru importul de servicii.

De regulă, agenții economici autohtoni transferă prelabil numerar pentru serviciile de publicitate, utilizând în acest scop cardul bancar. Prin urmare, la momentul ridicării numerarului din cont, entitatea este obligată să calculeze și să transferă la buget T.V.A. de la suma plății efectuate. De menționat că articolul 102 din **Codul fiscal** permite trecerea în cont a T.V.A. aferentă serviciilor importate de către subiecții impozabili, numai cu condiția achitării acesteia la buget.

Modul de contabilizare a operațiunilor de import a serviciilor de publicitate se expune printr-un exemplu convențional.

Să admitem că la 1 februarie 2019 întreprinderea de comerț cu amănuntul S.R.L. „Cristal” a transferat de pe cardul bancar 500 Euro pentru servicii de publicitate agentului economic străin Google AdWords. Tot în aceeași zi a calculat și a transferat la buget T.V.A. aferentă serviciilor importate. La 28 februarie 2019 Google AdWords a emis în adresa S.R.L. „Cristal” factura invoice în valoare de 500 Euro.

Cursul valutar oficial stabilit de B.N.M. la 1 februarie 2019 a constituit 19,67 lei pentru un Euro, iar la 28 februarie 2019 – 19,75 lei pentru un Euro.

Conform datelor exemplului prezentat, S.R.L. „Cristal” înregistrează următoarele operațiuni economice și formule contabile:

1. Transferarea numerarului de pe cardul bancar furnizorului străin:

debit contul **521 „Datorii comerciale curente”**, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate” – în sumă de 9835 lei,

credit contul **244 „Alte conturi bancare”**, subcontul 2442 „Carduri bancare” - în sumă de 9835 lei (500 Euro x 19,67 lei).

2. Calcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de import la momentul efectuării plății prelabile:

debit contul **232 „Creanțe preliminate”**, subcontul 2321 „Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul” - în sumă de 1967 lei,

credit contul **534 „Datorii față de buget”**, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” - în sumă de 1967 lei (9835 lei x 20 %).

3. Achitarea datoriei față de buget privind taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor importate:

debit contul **534 „Datorii față de buget”**, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” - în sumă de 1967 lei,

credit contul **242 „Conturi curente în monedă națională”**, subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat” - în sumă de 1967 lei.

4. Reflectarea valorii serviciilor de publicitate importate:

debit contul **712 „Cheltuieli de distribuire”**, subcontul 7125 „Cheltuieli de publicitate și marketing” - în sumă de 9875 lei,

credit contul **521 „Datorii comerciale curente”**, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate” - în sumă de 9875 lei (500 Euro x 19,75 lei).

5. Trecerea în cont a taxei pe valoarea aferentă serviciilor importate:

debit contul **534 „Datorii față de buget”**, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” - în sumă de 1967 lei,

credit contul **232 „Creanțe preliminate”**, subcontul 2321 „Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul” - în sumă de 1967 lei.

6. Reflectarea diferenței de curs valutar aferentă decontărilor cu prestatorul de servicii:

debit contul **521 „Datorii comerciale curente”**, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate” - în sumă de 40 lei,

credit contul **622 „Venituri financiare”**, subcontul 6221 „Venituri din diferențe de curs valutar” - 40 lei [(19,75-19,67) x 500 Euro].

Suma taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de import se reflectă în Registrul de evidență a procurărilor și în Declarația privind T.V.A. Astfel, suma T.V.A. calculată de la valoarea serviciilor prestate se reflectă în boxele 7, 8 și 20 a Declarației respective. Dat fiind faptul că entitatea a achitat T.V.A. la momentul efectuării plății prelabile (adică în luna când a avut loc plata), aceasta are dreptul la deducerea T.V.A. În Declarația privind T.V.A dreptul la deducere se confirmă prin completarea boxelor 14 și 15.

Potrivit prevederilor articolului 70 (1) din **Codul fiscal**, întregul venit al contribuabilului nerezident se împarte în venit obținut:

a) în Republica Moldova din activități de întreprinzător sau din munca prin contract (acord) de muncă;

b) peste hotarele Republicii Moldova din activități de întreprinzător sau din munca prin contract (acord) de muncă.

Prin urmare, drept venit al nerezidentului se califică venitul obținut pe teritoriul Republicii Moldova doar în cazul, în care acesta este legat de activitatea de întreprinzător desfășurată pe teritoriul Republicii Moldova. Venitul câștigat peste hotarele Republicii Moldova în rezultatul desfășurării activității de întreprinzător pe teritoriul statului străin, nu reprezintă obiect al impunerii cu impozit pe venit.

Dat fiind faptul că serviciile de publicitate acordate de către Google AdWords se efectuează prin intermediul mijloacelor electronice, în account, de la locul de rezidență al nerezidentului care se află peste hotarele Republicii Moldova, aceasta se consideră activitate de întreprinzător desfășurată peste hotarele Republicii Moldova și, respectiv, agentul economic autohton nu are obligații de a reține impozit pe venit conform articolului 91 din **Codul fiscal**.

Prin urmare, la completarea Dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculat (IPC 18) și a Notei de informare privind impozitul reținut din alte surse de venit decât salariul achitate persoanelor nerezidente (INR 14), veniturile nerezidentului nu se vor reflecta în ele.

În conformitate cu prevederile articolului 24 (1) din **Codul Fiscal**, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Totodată, conform capitolului 5 din **Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător**, aprobat prin **Hotărârea nr. 693 din 11.07.2018**, cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuielile caracteristice gestionării activității de întreprinzător și cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, în scopul desfășurării activității economice

și obținerii de venituri. Prin urmare, cheltuielile de publicitate care se conformă prevederilor **Legii cu privire la publicitate** și, în cazul, în care contribuabilul dispune de certitudini întemeiate vizavi de necesitatea suportării acestora exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, cad sub incidența prevederilor articolului 24 (1) din **Codul Fiscal** și din Regulamentul invocat și, prin urmare, se admit la deduceri în scopuri fiscale. Mărimea deducerii cheltuielilor pentru publicitate în scopuri fiscale nu este limitată.

Unii agenți economici recurg la publicitatea difuzată prin intermediul radioului și televiziunii. Potrivit articolului 15 din **Legea cu privire la publicitate**, durata publicității nu trebuie să depășească 15 % din timpul de emisie al fiecărui canal de frecvență de radio ori televiziune în 24 de ore și 20 % din timpul unei ore de emisie. Această prevedere, însă, nu se extinde asupra canalelor specializate în publicitate și informație.

Publicitatea în publicațiile periodice finanțate de la bugetul de stat, altele decât cele specializate în informații și materiale cu caracter publicitar, nu trebuie să depășească 30 % din volumul unui număr al ediției.

Publicitatea exterioară se realizează prin sisteme de comunicare vizuală ce includ afișe, panouri, standuri, instalații și construcții (situat separat sau pe pereții și acoperișurile clădirilor), tablouri suspendate electromecanice și electronice, alte mijloace tehnice.

Amplasarea publicității exterioare se admite cu autorizarea organului respectiv al administrației publice locale, coordonată în prealabil, conform procedurii ghișeului unic, cu:

- a) subdiviziunea teritorială a Poliției Rutiere a Ministerului Afacerilor Interne;
- b) administratorul drumului, în cazul amplasării publicității în zonele drumurilor publice;
- c) organul respectiv de conducere al Căii Ferate din Moldova, în cazul amplasării publicității în zona de expropriere a căii ferate;
- d) alte autorități publice, dacă obligația coordonării sau avizării prealabile este expres prevăzută de lege.

Amplasarea publicității exterioare pe clădiri și alte construcții aflate în proprietate privată se coordonează cu organele teritoriale de arhitectură și nu necesită autorizarea specială a autorităților administrației publice locale.

Pentru obținerea autorizației, solicitantul depune o cerere, conform modelului aprobat de autoritatea publică locală, cu indicarea datelor cu privire la proprietarul panoului publicitar (sau altei construcții pe care se va amplasa publicitatea), la care anexează descrierea publicității – schița proiectului (în formă liberă) cu schema de amplasare, imaginea și/sau textul aferent. Autoritatea publică locală coordonează textul publicitar, fără implicarea solicitantului de autorizație, cu Agenția Servicii Publice în cazul în care se preconizează includerea în publicitate a textului în limba de stat, altul decât denumirea întreprinderii, mărcii înregistrate sau mărcii comerciale.

Astfel, dacă entitatea utilizează dispozitive publicitare pentru amplasarea emblemei și mărcii comerciale ce corespunde profilului ei, cât și a publicității exterioare și/sau a oricărei alte informații aferente activității de întreprinzător, atunci contribuabilul are obligația de a achita taxa pentru dispozitivele publicitare proporțional suprafeței dispozitivului publicitar utilizat pentru amplasarea publicității exterioare și/sau oricărei alte informații aferente activității de întreprinzător.

În corespundere cu exigențele articolului 289 (3) din **Codul fiscal**, mărimea taxelor locale se aplică de către autoritățile administrației publice locale. De exemplu, potrivit deciziei Consiliului Municipal Chișinău, taxa pentru dispozitivele publicitare pentru anul 2019 constituie 700 lei anual pentru fiecare metru pătrat.

De menționat că obligația achitării taxei pentru dispozitivele publicitare nu apare în cazul în care contribuabilii utilizează afișe, pancarte, panouri și alte mijloace tehnice pentru amplasarea publicității exterioare și/sau oricărei alte informații aferente activității de întreprinzător în interiorul bunurilor imobile ale contribuabilului.

Trimestrial entitatea va completa și va prezenta darea de seamă pe taxele locale (TL 13), în care va include taxa pentru dispozitivele publicitare.

În scopuri de publicitate, agenții economici pot distribui gratuit pliante, broșuri, agende, calendare, mărfuri etc. Costul unor astfel de bunuri utilizate se atribuie la cheltuielile de distribuție și sunt

deductibile în scopuri fiscale (articolul 24 (1) din **Codul fiscal**). În același timp T.V.A. aferentă bunurilor respective cumpărate se admite la trecere în cont. Totodată potrivit articolul 95 (2) lit. c) din **Codul fiscal**, T.V.A. aferentă livrărilor efectuate cu titlu gratuit în scop de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor nu constituie obiect impozabil numai în mărime de 0,5 % din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent, anului în care se efectuează această livrare. Prin urmare, diferența de T.V.A. trecută în cont se recalculează și se restabilește la decontările cu bugetul, iar în Declarația privind T.V.A se reflectă în boxa 16.

De menționat că în cazul în care, pe parcursul anului precedent contribuabilul n-a înregistrat venituri din vânzări, atunci toate livrările efectuate cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor se vor impune cu T.V.A. pe principii generale (articolul 93 (6) din **Codul fiscal**).

Concluzii

1. Pentru vânzarea produselor, mărfurilor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, mediul de afaceri recurge la diverse mijloace de promovare a acestora;
2. Serviciile de publicitate pot fi oferite de către agenții economici specializați din țară, din străinătate sau entitatea de sine stătător recurge la mijloace proprii de lansare;
3. Modul de contabilizare, impunere și de declarare a operațiunilor legate de publicitate corelează direct cu tipul acesteia și locul efectuării ei.

Bibliografie

1. Legea cu privire la publicitate nr. 1227 din 27.07.1997. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 66-68 din 16.10.1997.
2. Codul fiscal. In: Contabilitate și audit, nr. 1 din 2019.
3. SNC „Cheltuieli”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.
4. Planul general de conturi contabile. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.
5. Hotărârea cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit nr. 693 din 11.07.2018. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 295-308 10.08.2018.