

P.4 BAZA DE IMPOZITARE – CHELTUIELI

4.2 CHELTUIELI CU DEDUCTIBILITATE LIMITATĂ

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
1. Cheltuieli de protocol	Art. 25 alin. (3) lit. a)	Deductibilitatea cheltuielilor se stabilește prin aplicarea cotei de 2% asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuiala cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol.	Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare	În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu TVA colectată pentru cadourile a căror valoare este mai mare de 100 de lei.
2. Cheltuieli cu scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare	Art. 25 alin. (3) lit. d)	În limitele stabilite de organele de specialitate ale Administrației centrale	H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările ulterioare	Stabilirea limitelor deductibile se face ca urmare a operațiunii de inventariere. Se completează, după caz, formularele: – cod 14-3-1A, – cod 14-13-1/aA, – cod 14-3-12/b, – cod 14-3-12/a.
3. Cheltuieli pt. funcționarea, întreținerea și reparațiile locuințelor de serviciu	Art. 25 alin. (3) lit. j)	Deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite, prevăzute de legea locuinței, majorate cu 10%	Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare	Locuințele trebuie să facă parte din patrimoniul societății! Contractul de închiriere a locuinței către salariat este accesoriu contractului individual de muncă.
4. Cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu social aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice	Art. 25 alin. (3) lit. k)	Deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor folosite exclusiv pentru desfășurarea activității		Deductibilitatea cheltuielilor este justificată pe baza contractelor încheiate de proprietar, persoană fizică, cu furnizorii de utilități.
5. Cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturism-	Art. 25 alin. (3) lit. m)	Sunt admise cheltuielile pentru cel mult un autoturism folosit de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ai societății.	Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare	Persoane cu funcții de conducere sunt considerate: administratorii și/sau președintele consiliului de administrație directorii generali, adjuncți, executivi

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
melor folosite de persoanele cu funcții de conducere și administrare		Sunt deductibile limitat la 50% din valoarea lor, numai pentru un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.		ș.a., șefii de compartimente, de servicii etc.
6. Cheltuielile reprezentând tichetele de masă	Art. 25 alin. (3) lit. c.)	Sunt deductibile în limita valorii de 20,01 lei începând cu 1 aprilie 2021 până la 30 septembrie.	Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare. Ordinul emis de Ministrul Finanțelor și Ministrul Muncii și Protecției Sociale nr. 450/258/2021.	Acordarea tichetelor de masă nu este condiționată de obținerea de profit contabil sau de achitarea obligațiilor la bugetul general consolidat sau bugetele locale.
7. Cheltuieli sociale	Art. 25 alin. (3) lit. b)	Deductibile în limita cotei de 5% aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile. Valoarea unui tichet de creșă din aprilie 2021 și până în septembrie 2021 inclusiv este 480 lei. Valoarea maximă a voucherelor de vacanță emise este de 6 salarii minime brute. Tichete culturale Valoarea sumei care se acordă lunar este de maximum 160 lei/lună, respectiv de maximum 320 lei/eveniment până în luna septembrie 2021 inclusiv.	Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicat Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare. Ordinul elaborat de Ministrul Finanțelor și Ministrul Muncii și Protecției Sociale nr. 449/257/2021. Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare.	Intră în această categorie: ajutoarele pentru naștere, înmormântare, boli grave sau incurabile, inclusiv protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea activităților sau unităților administrate de societate: grădinițe, biblioteci, baze sportive, cluburi, servicii de sănătate etc. Începând cu anul 2015, voucherele se emit în sistem online și se acordă angajaților din mediul privat și din sectorul bugetar. Se acordă sub forma unei indemnizații maxime de 1.450 lei pentru un salariat.
8. Cheltuieli cu provizioanele/ajustări pentru depreciere A. Pentru clienți incerti B. Pentru garanții de bună execuție	Art. 26 alin. (1) lit. c) și j) Art. 26 alin. (2)	Deductibile în limita unui procent de: - 50% și 100% pentru lit. j). Deductibile conform contract	Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. O.U.G. nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată Legea nr. 440/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 96/2000 privind organizarea și funcționarea EXIMBANK – S.A. și instrumentele specifice	Reducerea sau anularea oricărui provizion care a fost anterior dedus se include în venituri impozabile. În cazul în care provizionul este preluat de o altă societate, ca urmare a operațiunilor de reorganizare (fuziune, divizare) nu se consideră că a fost schimbată destinația acestuia și nu se impozitează.

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
C. Pentru refacerea terenurilor	Art. 26 alin. (3)	Deductibile în cotă de 1% aplicată asupra diferenței dintre veniturile realizate din vânzarea zăcămintelor și cheltuielile efectuate	de susținere a comerțului exterior Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare	
D. Pentru dezafectarea sondelor și pentru reabilitarea mediului	Art. 26 alin. (3)	Deductibile în limita cotei de 10% calculate asupra diferenței dintre venituri și cheltuieli, pe perioada de exploatare	Legea petrolului nr. 238/2004, cu modificările și completările ulterioare	
E. Pentru închiderea și urmărirea post-inchidere a depozitelor de deșeuri	Art. 26 alin. (1) lit. k)	Deductibile în limita sumei corespunzătoare cotei-părți din tarifele percepute.	H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor, cu modificările și completările ulterioare	
9. Rezerve				
A. Rezerva legală	Art. 26 alin. (1) lit. a)	Rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz.	Legea societăților comerciale, nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.	A. Valoarea rezervei legale utilizată la calculul impozitului pe profit este diferită de cea înregistrată în evidența contabilă la finele exercițiului. Rezerva legală se ia în calcul, din punct de vedere fiscal, extracontabil, la fiecare termen de declarare și plată a impozitului pe profit.
B. Rezerva din reevaluare a mijloacelor fixe	Art. 26 alin. (5)	Deductibilă pe măsura amortizării mijloacelor fixe. Deducerea s-a aplicat până la data de 1 mai 2009. De la această dată, rezerva se impozitează pe măsura realizării ei.	Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.	B. Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe nu se impozitează în cazul în care însoțesc activele care sunt transferate ca urmare a operațiunilor de reorganizare (fuziune, divizare).
10. Provizioane constituite de companiile aeriene din România	Art. 26 lit. l)	Deductibilitatea integrală	Reglementate de Autoritatea Aeronautică Civilă Română	Acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a navelor
11. Rezerve pentru acoperirea cheltuielilor cu dezvoltarea și modernizarea producției de țiței și gaze naturale	Art. 26 lit. m)	Deductibile în limita prevederilor legale din domeniul geologic și petrolier	Reglementate de acte normative aplicabile domeniilor de activitate specifice	Rezervele se includ în venituri impozabile pe măsura amortizării activelor sau a scoaterii lor din evidență
12. Ajustări pentru deprecierea	Art. 26 lit. n)	Deductibile în măsura în care au fost încheiate contracte de asigurare	Reglementările contabile aplicabile	În cazul distrugerii ca urmare a calamităților

Tip cheltuiială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
mijloacelor fixe amortizabile				naturale sau alte cauze de forță majoră
13. Rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare	Art. 26 lit. g)	Deductibile conform legii de funcționare	Legea nr. 237/2015	Pentru contractele cedate în reasigurare, rezervele se diminuează până la nivelul de risc rămas
14. Provizioane specifice constituite de instituțiile financiare	Art. 26 lit. d)	Deductibile conform legii de funcționare	Norme BNR	

Cheltuielile cu deductibilitate limitată și incidența cu alte prevederi legale

1. Cheltuielile de protocol:

protocol

Deductibilitatea cheltuielilor de protocol, atunci când se determină rezultatul fiscal, este reglementată de prevederile art. 25 alin. (3) lit. a).

suma deductibilă

Conform acestor dispoziții, suma deductibilă se stabilește prin aplicarea cotei de 2% asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cele înregistrate cu TVA colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite, care au o valoare mai mare de 100 lei.

bază de calcul cheltuieli de protocol

Schematic, baza de calcul a cheltuielilor de protocol se determină astfel:
 (Total venituri – Total cheltuieli) + Cheltuieli cu impozitul pe profit curent și amânat + Cheltuieli de protocol (inclusiv TVA colectată).
 Cheltuielile de protocol sunt acele cheltuieli generate de acordarea unor cadouri, tratații și mese pentru partenerii de afaceri, efectuate în vederea reprezentării societății și care au ca scop bunul mers al activității acesteia.

X

Cadourile oferite în cadrul acțiunii de protocol se referă la unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. Se încadrează în această operațiune acele cadouri oferite/servicii prestate unor parteneri sau potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia sau dezvoltării unor relații de afaceri noi.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, cheltuielile de protocol se reflectă în contabilitate prin intermediul contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

Înregistrarea cheltuielilor de protocol se face prin nota contabilă:

%	=	401
623		„Furnizori”
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		

4426

„TVA deductibilă”

Din prezentarea acestor informații rezultă că deductibilitatea cheltuielilor de protocol, prevăzută de art. 25 din Codul fiscal, nu impune o limitare/restricție în ceea ce privește acordarea de băuturi alcoolice sau produse din tutun.

În schimb, la art. 297 alin. (7) lit. b) se prevede că „*nu este deductibilă TVA datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii*”.

Ca urmare, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate deductibile cheltuielile de protocol, inclusiv cele aferente băuturilor alcoolice și produselor de tutun acordate partenerilor de afaceri și cheltuielile înregistrate cu taxă pe valoarea adăugată colectată pentru cadourile oferite de societate (care nu conțin produse alcoolice sau tutun) cu valoare mai mare de 100 lei, în limita cotei de 2%, prevăzută de art. 25 din Codul fiscal.

limitarea
cheltuielilor
de protocol

• **Exemplu:**

• Considerăm următoarea situație:

- – profit contabil = 50.000 lei
- – cheltuieli cu impozitul pe profit = 8.000 lei
- – cheltuieli de protocol = 2.000 lei

• Această sumă conține și cheltuielile cu TVA colectată pentru cadourile oferite partenerilor, cu valoare mai mare de 100 lei.

• Pentru stabilirea valorii cheltuielilor deductibile de această natură, atunci când se determină rezultatul fiscal, se efectuează următorul calcul:

• $(50.000 + 8.000 + 2.000) \times 2\% = 1.200 \text{ lei}$

• Din totalul cheltuielilor de protocol înregistrate, numai 1.200 lei sunt considerate deductibile, diferența de 800 lei adăugându-se la baza impozabilă (rd. 26 din D 101).

2. Cheltuieli sociale:

- tichetele de creșă primite și utilizate pentru achitarea taxelor la creșa unde este/sunt înscris/înscriși copilul/copiii;

Tichetele de creșă sunt bilete de valoare care se acordă, lunar, angajaților care nu beneficiază de concediul și de indemnizația acordate pentru creșterea copilului în vârstă de până la 2 ani, respectiv de până la 3 ani în cazul copilului cu handicap.

(3) Tichetele de creșă se acordă, la cerere, unuia dintre părinți sau tutorelui căruia i-a fost încredințat copilul spre creștere și educare.

Fiecare tichet de creșă trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 20 din Legea nr. 165/2018 privind tichetele de valoare.

La determinarea sumelor totale destinate acoperirii valorii nominale a acestora se ține cont și de numărul de luni aferente perioadei pentru care se acordă.

- tichetele cadou;

Potrivit prevederilor Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare, și ale H.G. nr. 1.045/2018, tichetele cadou pot fi utilizate doar pe teritoriul României, în termenul de valabilitate și numai pentru achiziționarea bunurilor și serviciilor pentru care au fost emise (art. 8 alin. (6)).

tichetele
de creșă

tichetele
cadou



La art. 15 se prevede în mod expres că tichetele cadou sunt acordate ocazional angajaților pentru cheltuieli sociale.

excepție
acordare
tichete
cadou

La alin. (2) al art. 15 se menționează că, prin excepție de la prevederile art. 1, pot fi acordate tichete cadou și altor categorii de beneficiari, pentru destinațiile expres enumerate, și anume: „*pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate*”.

Din analiza textului rezultă că dacă se acordă tichete cadou propriilor angajați acestea se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, limitate conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. b).

Atunci când sunt acordate salariaților, tichetele cadou trebuie să conțină numele, prenumele și codul numeric personal ale acestuia, care este în drept să utilizeze tichetul cadou.

Pentru biletele de valoare de această natură, neutilizate în perioada de valabilitate, societatea poate solicita unității emitente restituirea valorii nominale a acestora.

Înregistrarea în evidența contabilă a achiziționării și acordării tichetelor cadou angajaților se efectuează astfel:

5328	=	401
„Alte valori, analitic”		„Furnizori”
%	=	401
628		„Furnizori”
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		

La momentul acordării, tichetele se scot din evidență:

6458	=	5328
„Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„Alte valori, analitic”

Înregistrarea tichetelor cadou primite gratuit de la partenerii de afaceri se efectuează în contabilitatea societății la valoarea acestora:

5328	=	7588
„Alte valori, analitic”		„Alte venituri din exploatare”

– servicii turistice

servicii
turistice

Pentru a elimina orice eroare legată de această temă, menționăm că prevederile fiscale tratează în mod diferit acordarea voucherelor de vacanță (care sunt tichete de valoare reglementate de Legea nr. 165/2018, cu modificările ulterioare) și pachetele de servicii, care reprezintă cheltuieli sociale.

Din punctul de vedere al determinării rezultatului fiscal la nivelul societății, și unele și altele se încadrează la prevederile art. 25 alin. (3) în sensul că au deductibilitate limitată.

Serviciile turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, sunt enumerate la pct. 3, lit. b) și sunt deductibile în limita cotei de 5% aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, așa cum sunt reglementate acestea prin Codul muncii. **X**

Voucherele de vacanță sunt menționate la lit. c) a art. 25 alin. (3) și sunt limitate la nivelul a 6 salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată (art. 24 alin. (2) din Legea nr. 165/2018).

Achiziționarea de pachete de servicii turistice pentru salariați, pe perioada concediului, acordate de angajator, așa cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern (sau în legi specifice), după caz, reprezintă, potrivit prevederilor art. 76 alin. (4) lit. a), o valoare neimpozabilă dacă pentru fiecare salariat valoarea lor nu depășește „nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate”.

valoarea
tichetelor
de vacanță

Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2021 stabilește acest câștig la valoarea de 5.380 lei. **X**

Prevederea este preluată și la art. 142 lit. b) privitoare la veniturile de natură salarială care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale, și anume „(...) *contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern*”.

- cadouri în natură oferite salariaților ce pot fi încadrate la cheltuieli sociale, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal sau la avantaje în natură, deductibile integral conform art. 25 alin. (2) din Codul fiscal. Acordarea bunurilor către salariați face și obiectul analizei din punctul de vedere al TVA;

Aceste dispoziții se completează cu cele de la pct. 15 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, care stabilesc că și alte cheltuieli efectuate în baza prevederilor din cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, se încadrează în limita stabilită de art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. Adică trebuie menționat că toate cheltuielile definite ca având caracter social se încadrează în limita de deductibilitate de 5%, și nu fiecare în parte.

Pentru angajator, contravaloarea cadourilor oferite cu ocazia sărbătorilor de Crăciun, de Paște, 1 iunie și inclusiv a tuturor celorlalte sume care intră în categoria cheltuielilor sociale nu se impozitează cu impozit pe profit, în sensul că se consideră cheltuieli deductibile la stabilirea rezultatului fiscal dacă nu depășesc pe total limita de 5%.

deductibilitate
cheltuieli
sociale

Pentru salariați, contravaloarea cadourilor acordate pentru fiecare salariat în parte și pentru fiecare copil minor al acestora, care nu depășește limita de 150 lei/persoană, în condițiile prevederilor art. 76 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, și ale celor de la pct. 12 alin. (10) și (11) din Normele metodologice, nu este impozabilă, în înțelesul că nu se include în baza de calcul al impozitului pe venit.

contravaloarea
cadourilor
acordate

De asemenea, este de menționat că, potrivit dispozițiilor art. 142 lit. b) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, și ale pct. 5 alin. (1) din normele metodologice emise în aplicarea legii, pentru veniturile de natura cadourilor, anterior amintite, nu se calculează și nu se datorează contribuții de asigurări sociale dacă acestea nu depășesc suma de 150 de lei.



Conform prevederilor art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și 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, inclusiv tichetele cadou, oferite salariaților cu ocazia zilei de 8 martie, sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată reținem că plafonul de 150 lei/salariat se stabilește inclusiv cu valoarea TVA.

De asemenea, trebuie avut în vedere faptul că, pentru achizițiile de cadouri, în calitate de persoană impozabilă, angajatorul nu are drept de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în facturile furnizorilor din România, înregistrați în regim normal, în scopuri de TVA deoarece nu se încadrează în prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) până la e).

drept de
deducere
TVA

În evidența contabilă se efectuează următoarele înregistrări:

– achiziționarea bunurilor pe baza facturii

%	=	401
3028		„Furnizori”
„Alte materiale consumabile”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Bunurile care se acordă drept cadou se scot din evidență pe baza bonului de consum:

6458 analitic cadouri	=	3028
„Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„Alte materiale consumabile”
6458	=	4426
„Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„TVA deductibilă”

rest de plată
datorat
angajatului

Se stabilește, la nivelul fiecărui angajat, diferența dintre valoarea cadoului acordat și limita de 150 lei, dacă este cazul, iar pe statul de plată, această diferență se adună cu alte venituri, rezultând total venit brut, la care se aplică toate contribuțiile și impozitul pe salariu, și se scade din salariul net, rezultând restul de plată datorat angajatului.

Statul de salarii se înregistrează în contabilitate cu valoarea salariilor angajaților, dar fără diferența de cadouri peste limita de 150 lei, deoarece această sumă a fost inclusă deja pe cheltuieli.

În grupa cheltuielilor sociale se mai includ și:

- ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;
- cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;
- servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;
- alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern.

alte
cheltuieli
sociale

Exemplu:

O societate plătitoare de impozit pe profit dorește să asigure angajaților săi momente de relaxare în timpul pauzei de muncă sau după program și achiziționează aparatura necesară, cum ar fi mese de tenis, coșuri de baschet, aparate de antrenament specifice unei săli de gimnastică etc.

Întrebarea este dacă, din punct de vedere fiscal, societatea poate încadra aceste sume în cheltuieli sociale, deductibile conform prevederilor art. 25 alin. (3) din Codul fiscal.

Pentru a putea răspunde, facem apel la dispozițiile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care menționează că pentru determinarea rezultatului fiscal sunt recunoscute toate sumele efectuate în scopul desfășurării activității economice.

La alin. (2) al art. 25 se dispune expres că sunt deductibile și cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, așa cum sunt definite potrivit titlului IV „Impozitul pe venit”, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul angajatului.

În funcție de natura bunurilor achiziționate de societate, mijloace fixe sau obiecte de inventar, tratate ca mijloace fixe, cheltuiala cu amortizarea contabilă nu este recunoscută când se determină rezultatul fiscal (art. 28 alin. (17) din Codul fiscal).

- Înregistrarea mijloacelor fixe (cele care din punct de vedere fiscal au o valoare mai mare de 2.500 lei) se efectuează:

214	=	404	
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”		„Furnizori de imobilizări”	

Amortizarea mijloacelor fixe:

6814	=	2814	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale”		„Amortizarea altor imobilizări corporale”	

– Recuperarea valorii materialelor de natura obiectelor de inventar se poate face fie prin trecerea pe cheltuieli la data achiziției, fie prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, în funcție de politicile contabile aplicate de societate:

303	=	401
„Materiale de natura obiectelor de inventar”		„Furnizori”

– Darea lor în folosință se înregistrează:

603	=	303
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar”

Concomitent, sumele se înregistrează, extracontabil, în contul 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”.

Urmărirea stocurilor de această natură se face, conform prevederilor O.M.F.P. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu ajutorul Fișei de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință (Cod 14-3-9).

Fișa se întocmește într-un exemplar, pe măsura dării în folosință a bunurilor de natura obiectelor de inventar, pe fiecare persoană/loc de muncă, de către gestionarul care eliberează obiectele respective sau de către persoana desemnată să țină evidența acestora.

În situația în care societatea dorește recuperarea valorii obiectelor de inventar treptat, prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea pe o perioadă de 3 ani, această operațiune se înregistrează:

6811	=	303
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Materiale de natura obiectelor de inventar”

Pentru angajați, cheltuielile efectuate de firmă pentru achiziționarea de bunuri destinate relaxării lor (în pauza de muncă sau după terminarea programului) sunt considerate avantaje în natură și sunt reglementate de prevederile art. 76 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal: „(a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii”. Valoarea acestor avantaje se include în venitul brut și se impozitează la salariați prin reținerea la sursă a impozitului pe veniturile din salarii de 10% și a contribuțiilor sociale obligatorii.

În această speță, cheltuielile înregistrate cu recuperarea valorii aparatelor și a obiectelor de inventar achiziționate pentru a fi puse la dispoziția angajaților pentru petrecerea timpului liber nu se încadrează în dispozițiile Codului fiscal referitoare la cheltuielile sociale deductibile în cotă de 5%.

2.1. Telemunca

Sunt considerate cheltuieli cu deductibilitate limitată și sumele suportate de angajator aferente activității în regim de telemuncă pentru salariații care își desfășoară activitatea în acest regim.

activitatea
în regim de
telemuncă

Telemunca este reglementată de prevederile Legii nr. 81/2018, aprobate prin Legea nr. 282/2020, care, la art. 2 lit. a), o definește ca fiind: „forma de organizare a muncii prin care salariatul, în mod regulat și voluntar, își îndeplinește atribuțiile specifice funcției, ocupației sau meseriei pe care o deține în alt loc decât locul de muncă organizat de angajator, folosind tehnologia informației și comunicațiilor;”.

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 296/2020 care a modificat Codul fiscal, s-a introdus posibilitatea ca angajatorii să acorde angajaților o sumă lunară de până la 400 lei, pentru acoperirea utilităților, fără ca aceasta să fie supusă impozitului pe venit (art. 76 alin. (4) lit w.) și contribuțiilor sociale CAS și CASS (art. 142 lit. w).

Acordarea sumei respective este o opțiune a angajatorului, și nu o obligație legală. Aceste sume au drept scop acoperirea cheltuielilor cu utilitățile locului în care își desfășoară activitatea, a celor privind achiziția de mobilier și echipamente de birou etc.

În acest context, sumele plătite sunt considerate cheltuieli deductibile (art. 25 alin. 2¹) din Codul fiscal) atunci când se determină impozitul pe profit.

determinarea
impozitului
pe profit

Pentru sumele acordate de angajatori cu această destinație, din care numai 400 de lei sunt recunoscute fiscal, nu este necesară prezentarea de documente justificative de către angajați.

documente
justificative

Dispozițiile respective se pot înscrie în contractul de muncă individual/colectiv sau pot fi stabilite prin Regulamentul intern.

În evidența contabilă, operațiunea respectivă se poate înregistra:

6458	=	423
„Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„Personal – ajutoare materiale datorate”
423	=	5121
„Personal – ajutoare materiale datorate”		„Conturi la bănci în lei”

Actul normativ produce efecte începând cu veniturile lunii ianuarie 2021.

3. Scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare

Pornind de la definiția privind determinarea rezultatului fiscal, prevăzută de art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, potrivit căreia sunt considerate cheltuieli deductibile numai acelea care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, dispozițiile fiscale actuale includ și deducerile limitate ale unor sume reprezentând pierderile de inventar, pierderile cauzate de calamități naturale sau datorate depreciilor, pierderile tehnologice etc.

deductibilitate
pierderi

Dacă nu sunt imputabile sau nu sunt datorate unor neglijențe în manipulare sau depozitare, cheltuielile privind stocurile constatate lipsă din gestiune, recunoscute atunci când se determină rezultatul fiscal, se referă la:

- stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;
- bunurile și mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare.

cheltuieli
recunoscute
fiscal

cheltuieli
recunoscute
fiscal

Potrivit prevederilor Legii nr. 136/1995, privind asigurările și reasigurările în România, cu modificările și completările ulterioare, prin contractul de asigurare facultativă se stabilesc drepturile și obligațiile fiecărei părți, iar în asigurarea obligatorie, raporturile dintre asigurat și asigurator, drepturile și obligațiile fiecărei părți sunt stabilite prin lege.

Operațiunile de reasigurare completează activitatea de asigurare prin cedarea și primirea unor riscuri pe piața internă și internațională de asigurări.

În operațiunile de reasigurare, raporturile dintre reasigurat și reasigurator, drepturile și obligațiile fiecărei părți se stabilesc prin contractul de reasigurare;

X

Având în vedere faptul că sunt recunoscute cheltuielile cu polițele de asigurare și reasigurare, sumele primite ca despăgubiri sunt considerate venituri impozabile, iar cheltuielile cu deprecierea stocurilor sunt recunoscute în condițiile Codului fiscal.

- bunurile și mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii acestora.
Operațiunea se poate efectua fie prin mijloace proprii, fie prin predarea lor către unități specializate.

În privința stocurilor, pierderile pot fi întâlnite în diversele etape ale ciclului de producție – distribuție – vânzare, începând cu aprovizionarea cu materie primă necesară în cadrul procesului de producție și terminând cu pierderile generate în cadrul activității de vânzare a anumitor produse.

cheltuieli
recunoscute
fiscal

Constatarea lipsurilor sau degradarea stocurilor rezultate în urma inventarierii, efectuată potrivit prevederilor Ordinului nr. 2.861 /2009, se consemnează în listele de inventariere și în procesul-verbal de inventariere împreună cu măsurile propuse și aprobate apoi de conducerea societății pentru regularizarea și înregistrarea pierderilor.

În cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, compensarea acestora cu eventualele plusuri constatate, poate avea loc dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

compensare
lipsuri

- a existat riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- diferențele constatate în plus sau în minus se referă la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune.

Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate.

Înregistrarea în evidența contabilă a minusurilor se efectuează prin nota contabilă:

607 „Cheltuieli privind mărfurile” = 371 „Mărfuri”.

X

Atunci când se depășesc limitele perisabilităților prevăzute de normele legale, pentru sumele respective se ajustează dreptul de deducere a TVA, exercitat la achiziție.

Ajustarea taxei nu se efectuează atunci când entitatea face dovada pierderilor prevăzute de art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 78 alin. (10) lit. f) din normele metodologice emise în aplicarea legii, pierderi de natura perisabilităților care se încadrează în limitele legale.