

## Casarea bunurilor de capital

### Definiție

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, casarea este definită drept operația de scoatere din funcțiune a activului corporal fix, urmată de dezmembrarea acestuia, indiferent dacă părțile componente rezultate sunt sau nu sunt valorificate. Această definiție se regăsește la pct. 79 alin. (17) din normele de aplicare a art. 305 „Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital“, alin. (4) din Codul fiscal.

Bunurile de capital sunt definite prin art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Astfel, în categoria bunurilor de capital se încadrează toate activele corporale fixe, reprezentând orice imobilizare corporală amortizabilă, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate:

- în producția de bunuri;
- la livrarea de bunuri;
- la prestarea de servicii;
- pentru a fi închiriate terților;
- pentru scopuri administrative.

### Notă:

În categoria activelor fixe se încadrează și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobiliare cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare.

Deci, începând cu data de 1 ianuarie 2016, din punctul de vedere al TVA, toate activele corporale fixe reprezentă bunuri de capital, indiferent de durata de amortizare a acestora.

### Tratament fiscal TVA

Casarea activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital nu implică efectuarea de ajustări ale taxei deduse. Începând cu anul 2016, conform prevederilor pct. 79 alin. (17) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 de aplicare a art. 305 „Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital“, casarea activelor corporale fixe nu mai obligă persoana impozabilă care le deține în patrimoniu și decide casarea acestora să ajusteze suma TVA deductibilă, dedusă, la momentul achiziției: *„Casarea activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu implică efectuarea de ajustări ale taxei deduse“.*

### Active fixe achiziționate anterior datei de 1 ianuarie 2016

Casarea acestor active impune ajustarea sumei TVA deduse deoarece până la data de 31 decembrie 2015 acestea nu erau considerate bunuri de capital. În acest context, de reținut este faptul că, anterior datei de 1 ianuarie 2016 nu au fost considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală era mai mică de 5 ani. Aceeași condiție era aplicată și în cazul activelor corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care au reprezentat obiectul unui contract de leasing. Aceste active fixe au fost considerate bunuri de capital la locator/finanțator numai dacă limita minimă a duratei normale de utilizare a fost egală sau mai mare de 5 ani.

Casarea bunurilor de capital achiziționate anterior anului 2016, care se află în cadrul perioadei de ajustare de 5 ani după data de 1 ianuarie 2016, trebuie înscrisă în Registrul bunurilor de capital reglementat prin art. 305

„Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital“ alin. (8): *„Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.“* și pct. 79 alin. (2) din normele de aplicare a acestui articol. În vederea ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, orice persoană impozabilă este obligată să țină un registru al bunurilor de capital, în care să evalueze pentru fiecare bun de capital, astfel cum este definit la art. 305 alin. (1) din Codul fiscal, următoarele informații:

- a) data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;
- b) valoarea (baza de impozitare) bunului de capital;
- c) taxa deductibilă aferentă bunului de capital;
- d) taxa dedusă;
- e) ajustările efectuate conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal.

### **Atenție!**

Pentru aceste active fixe, achiziționate anterior datei de 1 ianuarie 2016, dar nu mai devreme de data aderării, ajustarea sumei TVA deduse se efectuează la valoarea rămasă neamortizată la momentul casării, fără a se efectua pentru perioada rămasă de ajustat din cadrul perioadei de 5 ani.

### **Tratament fiscal impozit pe profit**

În ceea ce privește valoarea neamortizată a imobilizării corporale, cheltuiala înregistrată este deductibilă

d.p.d.v. fiscal la determinarea rezultatului fiscal (profit sau pierdere), fiind tratată drept cheltuială aferentă activității economice desfășurate.

Astfel, pentru încadrarea cheltuielilor cu valoarea neamortizată a mijlocului fix în categoria celor deductibile fiscal, se recomandă ca acel mijloc fix să fie dezmembrat, iar materialele rezultate să fie valorificate prin vânzare, către o societate specializată pentru preluarea deșeurilor de materiale feroase și neferoase, hârtie, cabluri etc.

Practic, se consideră că societatea care casează un bun de capital d.p.d.v. al TVA, dar mijloc fix amortizabil d.p.d.v. al impozitului pe profit, realizează venituri din valorificarea materialelor rezultate din casarea acestuia, indiferent de mărimea veniturilor, de exemplu 800 lei, față de o valoare neamortizată de 9.200 lei a imobilizării corporale. În acest caz, sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) din Codul fiscal conform cărora „*Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, .....*”

Dacă d.p.d.v. al taxei pe valoarea adăugată, în legislația fiscală, se regăsește noțiunea „*bun de capital*“, iar d.p.d.v. al impozitului pe profit „*mijloc fix amortizabil*“, d.p.d.v. contabil, în legislația contabilă, se regăsește noțiunea „*imobilizare corporală*“,

Din punct de vedere contabil, așa cum se prevede prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la pct. 242 alin. (1), o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la casare, numai în situația în care se stabilește că exploatarea acesteia nu va conduce la obținerea de beneficii economice viitoare.

La scoaterea din evidență a unei imobilizări corporale trebuie înregistrate, distinct:

- veniturile din valorificare, dacă este cazul;
- cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării;
- alte cheltuieli legate de casarea acesteia.

De regulă, necesitatea casării unei imobilizări corporale se stabilește în cadrul inventarierii anuale a patrimoniului, efectuate conform normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reglementate prin O.M.F.P. nr. 2.861 din 9 octombrie 2009.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal care trebuie să cuprindă, dacă este cazul, propuneri privind casarea imobilizărilor corporale.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, persoana impozabilă cu gestiunea entității decide asupra soluționării propunerilor făcute.

• **Exemplu:**

• *Conducătorul societății Monovit, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, ca urmare a inventarierii imobilizărilor corporale din patrimoniu, efectuate pentru anul 2017, la propunerea comisiei de inventariere, a aprobat în data de 20 decembrie 2017 casarea echipamentelor în valoare de 36.000 lei, în vederea re tehnologizării secției de producție. Din evidența contabilă și fiscală rezultă faptul că imobilizările corporale sunt de natura bunurilor de capital d.p.d.v. al TVA și au fost achiziționate în luna decembrie 2014. La*

momentul achiziției acestora, societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA conform sumelor înscrise în Registrul bunurilor de capital. Suma TVA dedusă a fost de 11.520 lei ( $48.000 \text{ lei} \times 24\% = 11.520 \text{ lei}$ ).

Din fișa mijlocului fix rezultă că perioada de amortizare a echipamentelor este de 6 ani (72 luni), începând cu luna ianuarie 2015, pentru o rată lunară de amortizare liniară de 500 lei/lună. La data casării, valoarea neamortizată este în sumă de 18.000 lei, mijlocul fix fiind amortizat pentru o perioadă de 36 de luni din totalul de 72 de luni ( $36 \text{ luni} \times 500 \text{ lei/lună} = 18.000 \text{ lei}$ ).

Casarea se efectuează în luna decembrie 2017 prin dezmembrare, în vederea valorificării materialelor rezultate. Din dezmembrare rezultă atât deșeuri feroase în valoare de 8.000 lei, cât și diverse piese de schimb în valoare de 6.000 lei. Valoarea bunurilor rezultate din dezmembrare este stabilită de comisia desemnată în acest scop de către conducătorul societății. Bunurile rezultate din dezmembrare, înregistrate în evidența contabilă, sunt valorificate prin vânzare către diverși clienți, în luna ianuarie 2018.

Din consultarea Registrului bunurilor de capital se constată că, la momentul achiziției echipamentelor, societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de 8.640 lei ( $36.000 \text{ lei} \times 24\% = 8.640 \text{ lei}$ ), stabilindu-se că, la momentul casării, trebuie efectuată, pentru un an, ajustarea sumei TVA deduse, deoarece, la momentul casării, bunurile de capital se află în cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, calculate de la data de 1 ianuarie a anului 2014 (4 ani = 2014, 2015, 2016 și 2017). În acest caz, suma TVA ajustată este de 1.728 lei, calculată după cum urmează:

- ✓ TVA deductibilă, dedusă: 8.640 lei;
- ✓ TVA deductibilă pentru fiecare an din cadrul perioadei de ajustare de 5 ani conform prevederilor art. 305, chiar dacă perioada de amortizare a echipamentelor este de 6 ani:  $8.640 \text{ lei} : 5 \text{ ani} = 1.728 \text{ lei}$ ;
- ✓ TVA deductibilă aferentă celor 4 ani de utilizare a echipamentelor pentru realizarea operațiunilor taxabile:  $1.728 \text{ lei} \times 4 \text{ ani} = 6.912 \text{ lei}$ ;
- ✓ TVA deductibilă, dedusă, de ajustat, la casare: 1.728 lei.

Pentru închiderea evidenței fiscale privind bunurile de capital, societatea înscrie în Registrul bunurilor de capital următoarele informații: data casării, numărul Procesului-verbal de casare și suma TVA ajustată de 1.728 lei.

Pentru echipamentele casate, Monovit îndeplinește următoarele obligații contabile și fiscale:

⇒ efectuează următoarelor înregistrări contabile:

■ în luna decembrie 2017:

– scoaterea din evidență a mijlocului fix pentru valoarea amortizată în sumă de 18.000 lei și valoarea neamortizată în sumă de 18.000 lei (36.000 lei – 18.000 lei):

$\frac{\%}{2813}$	=	2131	<u>36.000 lei</u>
„Amortizarea instalațiilor”		„Echipamente tehnologice”	18.000 lei
6583			18.000 lei
„Cheltuieli privind actiunile cedate și alte operațiuni de capital”			

– ajustarea pentru un an a sumei TVA deductibile, deduse:

6588	=	4426	1.728 lei
„Alte cheltuieli de exploatare”		„TVA deductibilă”	

– obținerea pieselor de schimb, prin dezmembrarea echipamentelor:

3024	=	7583	8.000 lei
„Piese de schimb”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– obținerea deșeurilor, ca efect al dezmembrării echipamentelor:

346	=	711	6.000 lei
„Produse reziduale“		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

■ în luna ianuarie 2018:

– vânzarea pieselor de schimb prin aplicarea regimului normal de taxare, colectând TVA la cota standard TVA 19%:

411	=	%	11.900 lei
„Clienți“		708	10.000 lei
		„Venituri din activități diverse“	
		4427	1.900 lei
		„TVA colectată“	

– încasarea valorii facturii emise pentru piesele schimb:

5121	=	411	11.900 lei
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“	

– descărcarea gestiunii „piese de schimb“:

6024	=	3024	8.000 lei
„Cheltuieli privind piesele de schimb“		„Piese de schimb“	

– vânzarea deșeurilor feroase prin aplicarea regimului de taxare inversă conform prevederilor art. 331 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal:

411	=	703	7.000 lei
„Clienți“		„Venituri din vânzarea produselor reziduale“	