

P 4 BAZA DE IMPOZITARE – CHELTUIELI

4.1 CHELTUIELI DEDUCTIBILE

În vederea determinării rezultatului fiscal, prevederile Titlului II din Legea nr. 227/2015 împart cheltuielile în 3 grupe:

- cheltuieli deductibile;
- cheltuieli cu deductibilitate limitată;
- cheltuieli nedeductibile.

grupe
cheltuieli

Cheltuielile deductibile

Cheltuielile deductibile se referă la acele sume înregistrate de o entitate pentru desfășurarea activității economice, inclusiv cele reglementate de actele normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

cheltuieli
deductibile

Sunt considerate cheltuieli deductibile și:

1. **Cheltuielile efectuate cu editarea publicațiilor** care sunt înregistrate ca returnuri în perioada de determinare a profitului impozabil pe baza documentelor justificative cu respectarea următoarelor condiții:
 - returnurile sunt efective și există documente din care rezultă acest lucru;
 - cheltuielile se încadrează în limita cotelor prevăzute în contractele de distribuție;
 - veniturile și cheltuielile aferente returnurilor sunt înregistrate în evidența contabilă;
 - contravaloarea publicațiilor nu este imputabilă.

editare
publicații

Cheltuielile reprezentând scoaterea din evidență a publicațiilor care nu au fost vândute, din motive obiective, se înregistrează în evidența contabilă astfel:

– scăderea din gestiune a publicațiilor:

a) dacă publicațiile au fost înregistrate inițial ca mărfuri:

607	=	371	
„Cheltuieli privind mărfurile” /		„Mărfuri”	
analitic distinct returnuri			scoatere din evidență

sau

b) dacă publicațiile au fost înregistrate inițial ca produse finite:

345	=	371	
„Produse finite”		„Mărfuri”	

– înregistrarea veniturilor din recuperarea deșeurilor și a TVA colectate aferente:

recuperare
deșeuri

4111 = %
„Clienți”
708
„Venituri din activități diverse”/
analitic distinct

sau

7588
„Alte venituri din exploatare”/
analitic distinct
4427
„TVA colectată”

TVA

2. Cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prevederilor titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul desfășurării activității economice, de exemplu: aplicare pro rată, efectuare de ajustări, taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru al UE.

3. Cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor comerciale înstrăinate de cesionar, potrivit legii

Cesiunea de creanță este o convenție prin care un creditor transmite unei alte persoane o creanță a sa. Față de terți, cesiunea produce efecte din momentul notificării ei, făcută prin executor judecătoresc, sau al acceptării de către debitor cedat făcută printr-un act autentic.

Potrivit noilor reglementări contabile, începând cu data de 1 ianuarie 2014, creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în evidența contabilă la costul de achiziție (și nu la valoarea nominală, cum era până la această dată).

Practic, cesionarul nu mai recunoaște un venit la data cesiunii de creanțe.

Potrivit prevederilor art. 25 alin. (1) lit. i) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, cheltuielile care reprezintă pierderi din creanțe înregistrate ca urmare a aducerii creanțelor preluate prin cesionare de la valoarea nominală la costul de achiziție, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

cesiune de
creanță

Înregistrarea în contabilitatea cesionarului a acestei operațiuni se face astfel:

a) înregistrarea contabilă a preluării creanței cesionate:

461 = 462
„Debitori diverși” „Creditori diverși”

b) plata creanței preluate:

462 = 5121
„Creditori diverși” „Conturi la bănci în lei”

c) înregistrarea extracontabilă a valorii nominale a creanței preluate:

Debit cont 809 „Creanțe preluate prin cesionare”

d) la vânzarea creanței preluate prin cesionare:

5121	=	%	
„Conturi la bănci în lei”			
			461
			„Debitori diverși”
			7588
			„Alte venituri din exploatare”
			vânzarea creanței

În cazul în care suma recuperată este mai mică decât costul de achiziție:

%	=	461
		„Debitori diverși”
		5121
		„Conturi la bănci în lei”
		654
		„Pierderi din creanțe și debitori diverși”

La vânzarea creanței de către cesionar se înregistrează: C. 809

Dacă se obține un preț mai mare se înregistrează un venit impozabil (ct. 7588), iar dacă se vinde la un preț mai mic se înregistrează o cheltuială (ct. 654).

Prevederile referitoare la recunoașterea cheltuielilor reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate s-au modificat în cursul anului 2018 astfel:

- în perioada 01.01.2018 – 23.03.2018, potrivit prevederilor O.G. nr. 25/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, deductibilitatea cheltuielilor a fost limitată la 30% din valoarea creanțelor înstrăinate;

recunoașterea cheltuielilor

Aceasta a reprezentat o modificare majoră față de perioada anterioară anului 2018, când aceste cheltuieli erau deductibile în totalitate, indiferent de veniturile obținute din înstrăinare.

- după data de 23 martie 2018, când au intrat în vigoare prevederile Legii nr. 72 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 25/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și care au redus și mai mult valoarea cheltuielilor deductibile, în sensul că limita de 30% se aplică asupra pierderii nete. Aceasta reprezintă diferența dintre prețul de cesiune și valoarea creanțelor cesionate.

Totodată, la art. 25 din lege s-a introdus alin. (10) care prevede că, în cazul în care cesionarul cedează creanța, pierderea netă reprezintă diferența dintre prețul de cesiune și costul de achiziție al creanței.

Pentru instituțiile de credit se specifică că atunci când creanțele cesionate sunt acoperite parțial sau integral cu ajustări pentru pierderi așteptate sau când sunt scoase în afara bilanțului și apoi sunt cesionate, 70% din diferența dintre valoarea creanței înstrăinate și prețul de cesiune reprezintă elemente similare veniturilor.

pierderea netă la cesiunea creanței

Reținem deci că, începând cu anul 2018, cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate nu mai sunt deductibile în totalitate.

cheltuieli
deductibile

De exemplu, dacă valoarea creanței cesionate este 30.000 lei și prețul de cesiune este de 20.000 lei, cheltuielile deductibile sunt:

- 9.000 lei, adică 30% din valoarea creanței (30.000 x 30%) pentru primul trimestru al anului 2018;
- 3.000 lei reprezentând 30% din pierderea netă (30.000 - 20.000) x 30%) după data intrării în vigoare a legii de aprobare a Ordonanței Guvernului nr. 25/2017.

sume
nedeductibile

Potrivit dispozițiilor Hotărârii Guvernului nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, în perioada în care s-au aplicat prevederile art. 25 alin. (3) lit. n), se au în vedere următoarele:

- în cazul în care o parte din valoarea creanțelor înstrăinate este înregistrată pe cheltuieli, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, și o parte din valoarea creanțelor înstrăinate reprezintă elemente similare cheltuielilor, partea din sumele reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate înregistrată pe cheltuieli se însumează cu partea din sumele reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate care reprezintă elemente similare cheltuielilor, iar sumele care depășesc limita de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate reprezintă sume nedeductibile pentru determinarea rezultatului fiscal;
- în cazul în care întreaga valoare a creanțelor înstrăinate reprezintă elemente similare cheltuielilor, partea care depășește limita de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate reprezintă sume nedeductibile pentru determinarea rezultatului fiscal;
- sumele reprezentând prețul de cesiune al creanțelor, în cazul în care nu sunt înregistrate pe venituri, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, sunt elemente similare veniturilor.

înregistrarea
cesiunii de
creanțe

Aceste măsuri au urmărit aplicarea unui regim fiscal unitar pentru toate categoriile de plătitori de impozit pe profit deoarece, din practică, se constată că înregistrarea cesiunii de creanțe are loc în mod diferit în funcție de reglementările contabile aplicabile (instituții de credit, de asigurări, bursiere etc.).

În mod special, persoanele juridice care aplică Standardele internaționale de contabilitate, în anumite situații, nu înregistrează pe venituri și cheltuieli operațiunea de cesiune de creanțe, caz în care le poate situa pe poziții inechitabile din punctul de vedere al impozitării profitului, aspect care ar conduce la un impact fiscal neunitar ca urmare a diferențelor existente în reglementările contabile aplicabile.



Ca regulă, sumele reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate, în cazul în care nu sunt înregistrate pe cheltuieli, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, sunt elemente similare cheltuielilor, iar valoarea creanței înstrăinate este costul de achiziție al acesteia.

marketing/
promovare

4. Cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii

5. Cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor

dobânzi și
penalități

Potrivit prevederilor pct. 13 alin. (1) lit. j) din H.G. nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, cheltuielile respective sunt deductibile în anul în care sunt înregistrate în

evidența contabilă, dar devin venituri impozabile pe măsură ce se înregistrează anularea lor, conform voinței părților din contract.

6. Pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum propriu

Pierderile de materiale, normale în procesul de producție, sunt prevăzute de fiecare societate în fișele tehnologice de consum. Cuantumul lor este influențat de dotările de care dispune societate, de tehnologia aplicată, de calificarea salariaților etc.

Valorificarea produselor obținute din activitatea productivă presupune acoperirea tuturor cheltuielilor, inclusiv a pierderilor normate, în limita stabilită prin normele de consum.

pierderi
tehnologice

7. Cheltuielile efectuate pentru transportul salariaților la și de la locul de muncă

Cheltuielile cu transportul salariaților la și de la locul de muncă se referă la transportul organizat al salariaților:

- la și de la reședința acestora, sau de la un loc convenit de comun acord cu angajatorul, la sediul societății;
- la și de la sediul angajatorului la un loc anume de muncă unde se desfășoară efectiv activitatea societății;
- la și de la reședința acestora, sau de la un loc convenit de comun acord cu angajatorul, la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Transportul se poate efectua cu mașinile proprii ale angajatorului sau închiriate pe baza unui contract de prestări de servicii încheiat cu o societate de transport.

Cheltuielile cu transportul la și de la locul de muncă sunt recunoscute la calculul profitului impozabil numai atunci când există dificultăți evidente în utilizarea altor mijloace de transport. Acestea se referă, dar nu limitativ, la:

- lipsa mijloacelor de transport în comun;
- decalajul orar al mijloacelor de transport (tren, autobuz) față de programul de lucru al societății;
- distanța mare dintre locuință și gară sau autogară;
- distanța mare dintre gară, autogară și locul de muncă etc.

Cheltuielile respective trebuie recuperate prin prețul sau tariful practicat de societate pentru produsele obținute sau serviciile prestate, în funcție de particularitățile activității desfășurate.

transport
salariați

8. Cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului.

optimizare
activitate

9. Cheltuielile rezultate din deprecierea titlurilor de participare și a obligațiunilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dacă la data evaluării/reevaluării nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare.

Aceste cheltuieli sunt deductibile în cazul în care veniturile înregistrate din evaluarea/reevaluarea/vânzare/cesionarea titlurilor sunt considerate impozabile.

Este vorba de titlurile de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiat un tratat de evitare a dublei impuneri.

Atunci când titlurile de participare nu se încadrează în condiția de deținere de

depreciere
titluri

minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care sunt deținute pentru o perioadă neîntreruptă de un an, veniturile sunt impozabile, iar cheltuielile sunt deductibile.

10. Cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către entitate

ambalaje

Ambalajele pot fi tranzacționate sub două forme:

- ca o operațiune definitivă – caz în care se întocmește factură;
- ambalaje care circulă după principiul restituirii – caz în care nu se întocmește factura, iar documentul utilizat este avizul de însoțire a mărfii.



Pentru ambalajele nerestituite la termen de către client, furnizorul întocmește factură.

Achiziția ambalajelor se înregistrează astfel:

a) dacă ambalajele sunt achiziționate în vederea utilizării ulterioare:

%	=	401
		„Furnizori”
381		
„Ambalaje”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Când se dau în folosință se înregistrează o cheltuială (deductibilă) cu consumul de ambalaje:

înregistrări
achiziție de
ambalaje

608	=	381
„Cheltuieli privind ambalajele”		„Ambalaje”

b) dacă ambalajele se restituie furnizorului, înregistrarea este:

4091	=	401
„Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor/ambalaje”		„Furnizori”

Când ambalajele se restituie, se înregistrează:

401	=	4091
„Furnizori”		„Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor/ambalaje”



Cheltuielile aferente achiziționării sau fabricării ambalajelor se pot recupera și prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, în cazul în care s-a optat pentru această metodă. În alte cazuri, în funcție de opțiune, cheltuielile cu obținerea containerelor și ambalajelor urmează regimul materialelor de natura obiectelor de inventar.

protecția
muncii

11. Cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, dacă specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile prevăzute de legea privind protecția muncii

12. Cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale.

Se includ aici cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, efectuate potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.

Sunt de asemenea recunoscute și cheltuielile cu primele de asigurare pentru riscul profesional, efectuate potrivit legislației specifice, cum sunt cele încheiate de societățile care desfășoară activitate de audit financiar, evidență contabilă, expertize contabile, consultanță fiscală, evaluări, lichidări, construcții etc.

**contribuții
accidente și
boli
profesionale**

13. Cheltuielile de reclamă și publicitate

Se referă la cheltuielile efectuate în scopul stimulării vânzărilor, în baza unui contract, la materialele publicitare utilizate, la campaniile promoționale, la transmiterea mesajelor publicitare etc.

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.

reclamă

14. Cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate și pentru alte persoane fizice în condițiile în care cheltuielile respective sunt efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de acestea în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului.

Prevederea se referă la alte persoane fizice decât salariații și administratorii persoanei juridice.

X

15. Cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii

marketing

16. Cheltuieli privind:

- cheltuieli de cercetare și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil;
- cheltuieli privind perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;
- cheltuieli pentru protejarea mediului și conservarea resurselor;
- taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;
- cheltuieli efectuate de persoanele juridice pentru evaluarea/reevaluarea activelor corporale care aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, permise în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate;
- cheltuieli efectuate de persoanele juridice cu înscrierea în cărțile funciare sau cărțile de publicitate imobiliară, după caz, a dreptului de proprietate a statului sau a unităților administrativ-teritoriale asupra bunurilor publice permise în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate;
- cheltuieli înregistrate ca urmare a restituirii subvențiilor permise, potrivit legii, de la Guvern, agenții guvernamentale și alte instituții naționale și internaționale.

**alte
cheltuieli
deductibile**

17. Alte cheltuieli deductibile:

a) Cheltuielile ocazionate de înființarea societății, cum sunt: taxe de înscriere, de timbru, de publicitate, onorariul avocatului, de prospectare a pieței etc.

Acestea sunt definite potrivit reglementărilor contabile drept cheltuieli de constituire. Cheltuielile de constituire pot fi și imobilizate, caz în care acestea pot fi amortizate într-o perioadă de maximum 5 ani.

Există deci două posibilități:

- cheltuielile de constituire să fie direct înregistrate în conturile de cheltuieli;
- să fie imobilizate în active necorporale.

Din punct de vedere contabil, în baza certificatului de constituire, principalele înregistrări legate de înființarea unei societăți sunt:

– subscrierea capitalului social:

456	=	1011
„Decontări cu asociații/ acționarii, privind capitalul”		„Capital subscris nevărsat”

– vărsarea capitalului social:

5121	=	456
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu asociații/ acționarii, privind capitalul”

– transferarea capitalului subscris nevărsat la capital vărsat:

1011	=	1012
„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”

înregistrare
cheltuieli de
constituire

– înregistrarea cheltuielilor de constituire:

var. 1: înregistrarea în imobilizări corporale:

201	=	462
„Cheltuieli de constituire”		„Creditori diverși”

– amortizarea cheltuielilor de constituire pe o perioadă de un an (se împarte valoarea cheltuielilor la 12 luni):

6811	=	2801
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea cheltuielilor de constituire”

var. 2: înregistrarea direct pe cheltuieli:

627	=	5121
„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”		„Conturi la bănci în lei”

626	=	5311
„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”		„Casa în lei”
628	=	5311
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Casa în lei”

înregistrări
contabile
cheltuieli de
constituire

Cheltuielile de constituire, înregistrate de societate direct pe seama rezultatului sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice (art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015).

b) Cheltuielile rezultate din hotărârile judecătorești ale instanței

Despăgubirile în bani pe care un debitor trebuie să le plătească pentru repararea unui prejudiciu cauzat unui creditor ca urmare a neexecutării (totale sau parțiale) sau a executării defectuoase a obligațiilor asumate de debitor reprezintă, din punct de vedere juridic, daune-interese compensatorii și acestea se stabilesc, de regulă, în contractul încheiat între cele două părți (de ex. penalitățile de întârziere) sau dacă se ajunge la litigiu, printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă.

Din punct de vedere juridic, hotărârea judecătorească reprezintă actul final și de dispoziție al instanței prin care se soluționează conflictul dintre părțile aflate în litigiu.

După cum există sau nu posibilitatea atacării lor cu apel sau recurs, hotărârile judecătorești sunt nedefinitive, definitive și irevocabile.

Hotărârile definitive sunt hotărârile care, potrivit legii, nu mai pot fi atacate cu apel.

Hotărârile irevocabile sunt acele hotărâri care, potrivit legii, nu mai pot fi atacate cu recurs.

Din punct de vedere contabil, potrivit reglementărilor în vigoare, în evidența proprie trebuie să se înregistreze și creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale.

Astfel partea care nu și-a respectat obligațiile contractuale este penalizată și obligată la înregistrarea în contabilitate a sumelor respective, dar și plata acestor sume.

În cazul unui litigiu apărut între două societăți, presupunem că instanța de judecată a stabilit daune-interese compensatorii compuse din următoarele elemente:

- o sumă care reprezintă de fapt valoarea contractului derulat între cele două părți;
- dobânda penalizatoare calculată pentru o anumită perioadă de timp;
- plata cheltuielilor de judecată,
- onorariul convenit executorului judecătoresc.

Toate acestea s-au înregistrat în contabilitate la momentul finalizării procesului, fără să se fi constituit anterior un provizion pentru litigii.

Înregistrările contabile pentru evidențierea derulării unui contract de servicii și a sumelor rezultate din încheierea litigiului sunt următoarele:

1. Facturare servicii conform contractului:

hotărâri
judecătorești

creanțe și
datorii
contractuale

înregistrarea
operațiunilor
contractuale

4111	=	%
„Clienți”		
		704
		„Venituri din servicii prestate”
		4427
		„TVA colectată”

2. Încasare sume aferente facturilor emise:

înregistrarea
operațiunilor
contractuale

5121	=	4111
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”

3. Înregistrare sume stabilite prin hotărâre judecătorească (valoare contract + dobânzi penalizatoare) odată cu plata acestora:

6581	=	5121
„Despăgubiri, amenzi și penalități”		„Conturi la bănci în lei”

Este posibil ca pentru sumele respective să se primească factura de la creditor, caz în care înregistrarea este aceeași numai că se utilizează contul 401 „Furnizori” pentru evidențierea cheltuielilor și apoi se efectuează plata.

4. Înregistrare cheltuieli de judecată și onorariul executorului judecătoresc:

cheltuieli de
judecată

%	=	401
		„Furnizori”
628		
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Toate sumele rezultate în urma litigiului finalizat reprezintă cheltuieli pentru societatea debitoare.

Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozițiilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, sumele privind acoperirea cheltuielilor de judecată și de executare pe care le datorează societatea în urma unei hotărâri judecătorești, rămase definitivă, sunt considerate cheltuieli deductibile, deoarece sunt reglementate prin acte normative în vigoare (acelea în baza cărora judecătorii au emis hotărârile).

c) Cheltuieli rezultate dintr-un antecontract încheiat reprezentând o promisiune de cumpărare nerealizată

Din punct de vedere juridic, promisiunea bilaterală de vânzare – cumpărare reprezintă contractul prin care o parte care are un interes pentru a dobândi proprietatea unui bun primește promisiunea celeilalte părți de a vinde acel bun.

promisiune de
cumpărare

Potrivit prevederilor Codului civil, art. 1279, 1669-1670, o promisiune acceptată, prin care cumpărătorul își manifestă rezerva cu privire la cumpărarea sau nu a bunului, reprezintă un antecontract care dă naștere unui drept de creanță prin care una dintre părți este obligată față de cealaltă parte să vândă în viitor un anumit bun, beneficiarul promisiunii putând opta în sensul de a-l cumpăra ori nu. Promisiunea de vânzare nu transferă proprietatea, ci dă naștere unor obligații cu caracter personal pentru una din părți, cealaltă parte păstrându-și libertatea de a decide.

Din punct de vedere contabil, promisiunea de a cumpăra un activ se poate înregistra astfel:

232	=	404
„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”		„Furnizori”

404	=	5121
„Furnizorii”		„Conturi la bănci în lei”

pierdere
avans

În situația în care promitentul – cumpărător nu își poate îndeplini obligațiile asumate prin antecontractul de vânzare-cumpărare și achiziția nu mai are loc, acesta este sancționat prin pierderea avansului dat.

De regulă, în antecontractele de vânzare-cumpărare se înscrie o clauză potrivit căreia neperfectarea vânzării din culpa exclusivă a cumpărătorului are drept consecință pierderea avansului achitat.

Ca urmare, are loc stornarea avansului în roșu:

232	=	404
„Avansuri acordate pentru Imobilizări corporale”		„Furnizori”

pierdere
avans

Se înregistrează pierderea avansului cu clauză de penalitate:

6581	=	404
„Despăgubiri, amenzi și penalități”		„Furnizori”

Din punct de vedere fiscal, pierderea avansului poate fi tratată, potrivit clauzelor contractuale, ca o penalitate (daune-interese pentru nerespectarea prevederilor din contract).

Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile reprezentând dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, considerate deductibile la calculul profitului impozabil pe măsura înregistrării lor (pct. 13 alin. (1) lit. j) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016).

d) Cheltuieli cu amortizarea spațiului închiriat pentru care se acordă o perioadă de grație la plata chiriei

Închirierea este acel contract prin care o persoană, fizică sau juridică, numită locator, cedează unei alte persoane, numite chiriaș sau locatar, folosința temporară a unui spațiu în schimbul unei sume de bani numite chirie.

Din punct de vedere juridic, nu este necesar să fie încheiată o formă scrisă a contractului de închiriere pentru validitatea operațiunii, dar materializarea acestuia printr-un înscris este necesară din punct de vedere fiscal.

închiriere

Contractul de închiriere trebuie să cuprindă elemente cum ar fi perioada, prețul, data plății chiriei, clauze privind penalitățile etc.

Pentru perioada de grație, chiriașul nu datorează chirie.

Din punct de vedere contabil, locatorul persoană juridică înregistrează venituri din chirii, lunar sau trimestrial, conform contractului:

	4111	=	706
	„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”
înregistrarea chiriei	6811	=	2812
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu amortizarea în perioada de grație sunt deductibile la calculul impozitului pe profit deoarece sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, iar veniturile sunt impozabile, în limita stabilită prin contract.

Pe total activitate de închiriere, nivelul chiriei (tariful aplicat) este calculat ca să acopere cheltuielile cu amortizarea, salariile și alte cheltuieli directe și indirecte ale locatorului.

e) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor

- Respectarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) este obligatorie și pentru România, fără a fi o opțiune a organului de inspecție fiscală de a nu lua în considerare aceste prevederi!

Cheltuielile cu salariile sunt cele definite la art. 76 din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, ca fiind „toate veniturile în bani și/sau natură obținute de o persoană fizică rezidentă sau nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare ori a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de:

cheltuieli cu
salariile

- perioada la care se referă,
- denumirea venitului
- de forma sub care se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor”.

În acest context trebuie analizată și deductibilitatea cheltuielilor privind diurna, cheltuielile de deplasare, tichetele cadou, cheltuielile cu pregătirea profesională și perfecționarea salariaților, primele de asigurare voluntară de sănătate, contribuțiile la un fond de pensii facultativ etc. Toate sumele care depășesc limitele prevăzute de Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, în legătură cu salariații sau în alte acte normative, sunt considerate deductibile la calculul impozitului pe profit, dar sunt tratate ca „avantaje” potrivit dispozițiilor art. 76 alin. (3) și impozitate la nivelul persoanei fizice.

f) Cheltuielile cu dobânzile

Entitățile independente, adică cele care nu fac parte dintr-un grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară și nu au nicio întreprindere asociată și niciun sediu permanent, deduc integral costurile excedentare ale îndatorării, în perioada fiscală în care acestea sunt suportate.

cheltuieli cu
dobânzile

Costurile excedentare ale îndatorării reprezintă suma cu care cheltuielile reprezentând dobânzile depășesc veniturile din dobânzi și alte venituri echivalente din punct de vedere economic pe care le primește societatea.

În cazul entităților independente, dobânzile și pierderile nete din diferențe de curs valutar, reportate potrivit prevederilor art. 27 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2017 inclusiv, sunt integral deductibile.

Exemplu:

Se pune întrebarea ce se întâmplă cu dobânda care nu a fost recuperată în anii anteriori anului 2018 și în ce condiții poate fi reflectată această cheltuială când se completează formularul 101 privind impozitul pe profit anual.

Este vorba de suma reprezentând dobânda calculată pentru împrumuturile din alte surse decât cele de la instituțiile de credit, pentru care s-a calculat gradul de îndatorare (asociați și alte persoane juridice).

Adică acele sume înregistrate în ct. 666 „Cheltuieli privind dobânzile) și cele reprezentând pierderea netă din diferențele de curs valutar (cont 665 – cont 765), înregistrate în declarația 101 la rd. 31.

Începând cu anul 2018, cheltuielile înregistrate în anii anteriori se preiau de la rd. 31 la rd. 12, dacă în anul 2017 condițiile sunt respectate. În formularul 101 întocmit pentru anul 2017 (ultima modificare este efectuată prin Ordinul nr. 4.160/2017) la rd. 12 se înscriu acele sume care nu sunt trecute și la rd. 2, ci numai cele care nu au fost deduse în exercițiile fiscale anterioare. La rd. 31 se înscriu numai acele valori care nu au putut fi deduse în anul 2017.

În anul 2018, sumele reprezentând cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar (aferele împrumuturilor) devin deductibile în totalitate pentru persoanele juridice care nu fac parte dintr-un grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară, așa cum este definit acesta la art. 40¹ din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare.

Dacă entitatea nu are nicio întreprindere asociată și niciun sediu permanent, cheltuielile înscrise în formularul 101 pentru anul 2017 la rd. 31 se deduc integral prin declarația 101 completată pentru anul 2018.

DEMO