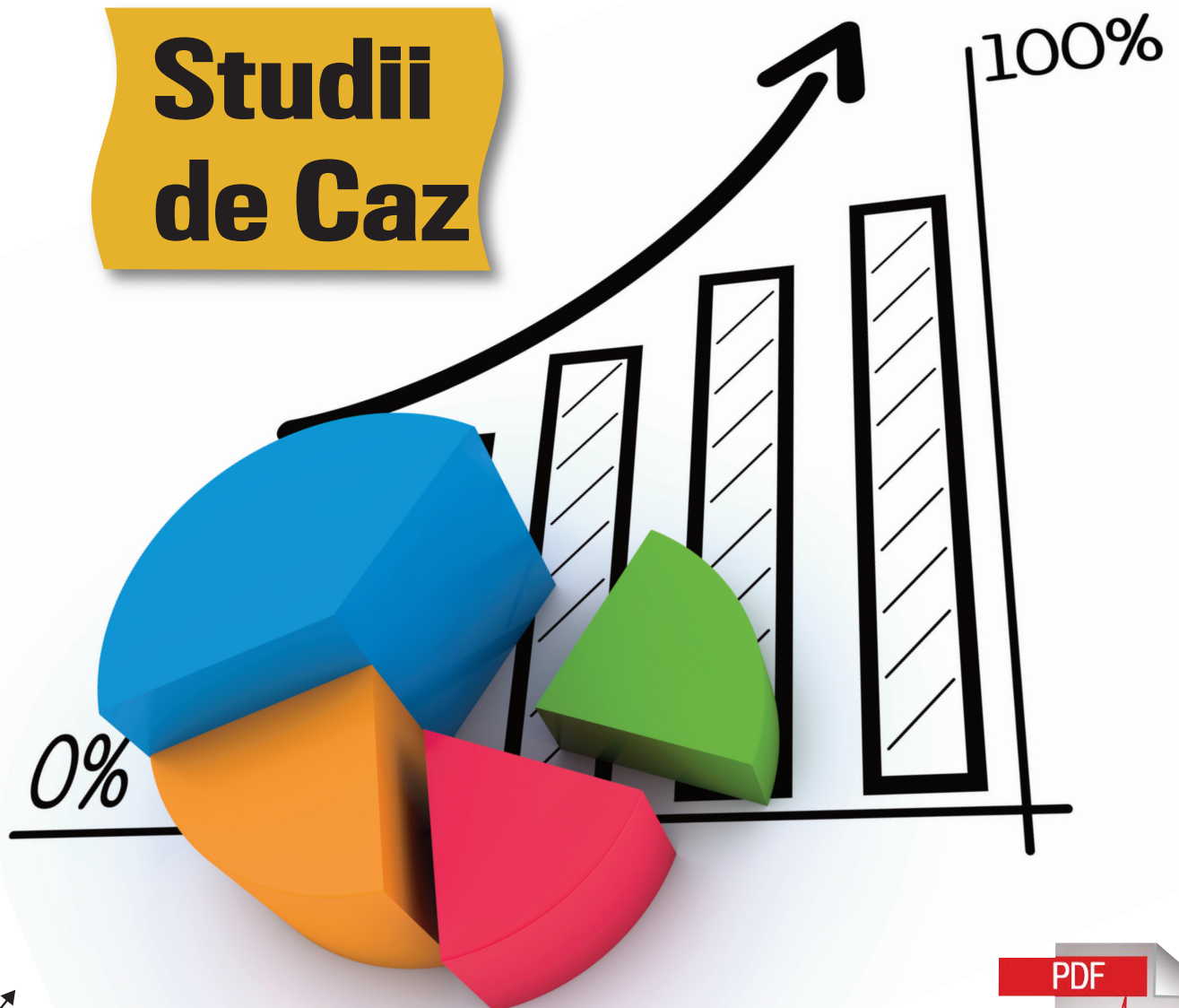


CHELTUIELI deductibile și nedeductibile

**Studii
de Caz**



Raport special. Cheltuieli deductibile și nedeductibile. Studii de caz

Acesta NU este un raport special gratuit! Prețul de vânzare este de 57 lei.

Dvs. ați primit gratuit un exemplar, în format PDF, deoarece faceți parte din comunitatea RENTROP & STRATON.

Puteți păstra în computerul dvs. acest exemplar și îl puteți printa o singură dată.

© 2018 RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Manager produs: Diana Constantin

Manager Departament Editorial: David Trușcă

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din acest material nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

CUPRINS

I. Cheltuieli deductibile

1. Organizare eveniment. Tratament cheltuieli de transport și cazare pentru participanți
2. Venituri din cedarea folosinței bunurilor. Încadrare fiscală
3. Venituri aferente cheltuielilor deductibile
4. Arenda. Stabilirea impozitului pe venit
5. Reevaluare imobil. Implicații fiscale și contabile
6. Trecere de la microîntreprindere la impozit pe profit
7. Deductibilitate cotizație CECCAR
8. Deductibilitate cheltuieli aferente autoturismelor utilizate de salariați
9. Încadrarea cheltuielilor de cazare

II. Cheltuieli nedeductibile

1. Regimul cheltuielilor nedeductibile pentru microîntreprinderi
2. Regimul fiscal al cheltuielilor de protocol. Diferențe nedeductibile
3. Nedeductibilitatea sponsorizărilor în bunuri. Monografie contabile
4. Înregistrare bunuri acordate gratuit. Regimul deductibilităților
5. Investiție nefinalizată. Impozit pe profit și TVA. Monografia contabilă
6. Deductibilitate sponsorizări. Fundație
7. Achiziție utilaje finanțate parțial din fonduri nerambursabile. Completarea registrului de evidență fiscală
8. Investiții la un spațiu în folosință gratuită. Tratament contabil și fiscal
9. Venituri din anularea dobânzilor la microîntreprindere

Cheltuieli deductibile și nedeductibile. Studii de caz

I. Cheltuieli deductibile

1. Organizare eveniment. Tratament cheltuieli de transport și cazare pentru participanți

SPEȚĂ:

Firma A, persoană juridică nerezidentă cu sediul în Austria, asociat majoritar la firma B din România, organizează un eveniment de aniversare a 10 ani de la înființarea firmei A. La această aniversare participă reprezentanți ai firmei B din România și reprezentanți ai clienților firmei B din România.

Firma B din România achită contravaloarea biletelor de avion și cazare pentru clienții săi participanți din România. Care este regimul fiscal al acestor cheltuieli suportate de firma B din România pentru clienții săi?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform punctului 13 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice 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.

Cheltuielile de transport și cazare suportate pentru clienți în situația dată nu sunt efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de acestea în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, deci nu sunt cheltuieli deductibile integral. Aceste cheltuieli pot fi încadrate în categoria cheltuielilor de protocol, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Din punctul de vedere al TVA, potrivit art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile. De asemenea, nu se pot aplica prevederile art. 271 alin. (5) lit. a) și b) cu Normele metodologice de aplicare.

În concluzie, nefiind servicii achiziționate în scopuri legate de desfășurarea activității economice, nu puteți deduce cheltuieli și TVA pentru cheltuielile de transport și cazare în această situație. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII din Codul fiscal.

2. Venituri din cedarea folosinței bunurilor. Încadrare fiscală

SPEȚĂ:

Pentru o persoană încadrată cu grad handicap 1 cu însoțitor care încasează venituri din închirierea unei locuințe sub limita de 22.800 lei/an s-a depus declarația unică doar pentru impozitul pe venit. Există posibilitatea de scutire dat fiind situația medicală?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Pentru veniturile obținute de o persoană fizică, din cedarea folosinței bunurilor nu există scutire la plata pentru impozitului pe venit. Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt redatate la art. 83-84 din Codul fiscal și la pct. 20 alin. (5) și (6) din Normele metodologice.

Venitul net se determină ca diferența între sumele reprezentând chiria în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, prevăzute în contractul încheiat între părți, și cota de cheltuială forfetară de 40% reprezentând cheltuieli deductibile aferente venitului. Pentru recunoașterea deductibilității cheltuielii stabilite forfetar, proprietarul nu este obligat să prezinte organului fiscal documente justificative.

Cheltuiala deductibilă aferenta venitului, stabilită în cotă forfetară de 40% aplicată la venitul brut, reprezintă uzura bunurilor închiriate și cheltuielile ocazionate de întreținerea și repararea acestora, impozitele și taxele pe proprietate datorate potrivit legii, comisionul reținut de intermediari, primele de asigurare plătite pentru bunul cedat spre folosință, respectiv eventuale nerealizări ale veniturilor din arendare scontate, generate de condiții naturale nefavorabile, cum ar fi: grindină, secetă, inundații, incendii și altele asemenea.

Impozitul pe venit 10%, va fi achitat până pe data de 15 decembrie 2018, pentru a beneficia de o bonificație de 5% din impozitul datorat. De asemenea, pentru depunerea online (ex. utilizând Spațiul privat virtual) a declarației unice, se mai acordă încă o bonificație de 5% în anul 2019 și este condiționată de plata până pe data de 15 decembrie 2018 a impozitului pe venit. Nu se datorează CAS și CASS dacă venitul net este sub plafonul de 22.800 lei, în anul 2018.

3. Venituri aferente cheltuielilor deductibile

SPEȚĂ:

O societatea plătitoare de impozit pe profit și TVA normală a plătit în perioada 20.03.2007 - 19.05.2015:

- a) taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificări ulterioare;
- b) taxa pe poluare pentru autovehicule prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule;
- c) taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, prevăzută de Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule;

d) timbrul de mediu pentru autovehicule, prevăzut de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule. La momentul plății acestor taxe au fost înregistrate la cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la calcularea impozitului pe profit.

Când vom încasa aceste taxe restituite împreună cu dobânzile aferente în contul nostru bancar? Taxele se vor înregistra la venituri fiind venituri impozabile din punct de vedere fiscal? Dacă da, atunci trebuie să retratăm situațiile financiare în parte pentru fiecare an fiscal separat sau trebuie să înregistrăm numai în anul curent?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor O.U.G. nr. 52/2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule, persoanele juridice române care nu au beneficiat de restituire până la intrarea în vigoare a acestui act normativ au posibilitatea solicitării restituirii acestor taxe, precum și a dobânzilor datorate pentru perioada cuprinsă între data perceperii și data restituirii, prin cerere adresată organului fiscal central competent.

Conform dispozițiilor actelor normative care au instituit obligativitatea constituirii și plății acestor taxe, cheltuielile respective au fost considerate ca fiind deductibile la determinarea impozitului pe profit.

Așa cum se prevede la art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare și la pct. 5 alin. (1) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice, rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În categoria veniturilor neimpozabile, reglementate de Codul fiscal la art. 23 se cuprind și veniturile rezultate din recuperarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, așa cum se prevede la art. 23, lit. d). Astfel, dacă la data constituirii taxelor respective s-au înregistrat cheltuieli tratate drept deductibile, la momentul înregistrării restituirii sumelor respective se vor înscrie venituri care, din punct de vedere fiscal, sunt impozabile la determinarea rezultatului fiscal. Societatea are și în anul recuperării acestora statut fiscal de plătitor de impozit pe profit.

Înregistrarea veniturilor reprezentând taxele și dobânzile aferente, stabilite potrivit legii, se efectuează în exercițiul fiscal în care acestea se obțin. Nu se modifică declarațiile fiscale întocmite și depuse în anii anteriori.

4. Arenda. Stabilirea impozitului pe venit

SPEȚĂ:

În anul 2018, pentru plata arende, cât este deducerea la stabilirea impozitului pe venit?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform punctului 20 din Normele metodologice date în aplicarea art. 84 din Codul fiscal, în vederea determinării venitului brut, la sumele reprezentând chiria sau arenda în bani și/sau la echivalentul în lei al veniturilor în natură se adăugă, dacă este cazul, și valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozițiilor legale sau înțelegerii contractuale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dar sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă în termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.

Proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, potrivit reglementărilor legale în vigoare. În cazul efectuării de către chiriaș a unor astfel de cheltuieli care cad în sarcina proprietarului și se încadrează în cota forfetară de cheltuieli, cu diminuarea corespunzătoare a chiriei, impunerea rămâne nemodificată. În situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere.

Venitul net se determina ca diferență între sumele reprezentând chiria în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, prevăzute în contractul încheiat între părți, și cota de cheltuieli forfetară de 40% reprezentând cheltuieli deductibile aferente venitului. Pentru recunoașterea deductibilității cheltuielii stabilite forfetar, proprietarul nu este obligat să prezinte organului fiscal documente justificative.

Cheltuiala deductibilă aferentă venitului, stabilită în cota forfetară de 40% aplicată la venitul brut, reprezintă uzura bunurilor închiriate și cheltuielile ocazionate de întreținerea și repararea acestora, impozitele și taxele pe proprietate datorate potrivit legii, comisionul reținut de intermediari, primele de asigurare plătite pentru bunul cedat spre folosință, respectiv eventuale nerealizări ale veniturilor din arendare scontate, generate de condiții naturale nefavorabile, cum ar fi: grindină, secetă, inundații, incendii și altele asemenea.

Astfel, impozitul se calculează la venitul brut din care se scade cheltuiala de 40%.

Exemplu:

Venit brut = 1.000 lei

Cheltuială forfetară = 400 lei (1.000 lei x 40%)

Venit bază de calcul = 600 lei (1.000 lei – 400 lei)

Impozit pe venit = 60 lei (600 lei x 10%)

5. Reevaluare imobil. Implicații fiscale și contabile

SPEȚĂ:

Societatea deține, începând cu luna decembrie 1999, un imobil cu valoare de intrare 69.277 lei și durata de amortizare de 300 luni. La 31 decembrie 2017, situația înainte de reevaluare este următoarea:

- sold debitor 212 „Construcții” = 143.976 lei
- sold creditor 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” = 17.503 lei
- sold creditor 105 „Rezerve din reevaluare” = 138.311 lei.

Valoarea justă din raportul de reevaluare la 2017 este de 317.973 lei. Care este monografia contabilă referitoare la înregistrarea noii valori a clădirii, a rezervei din reevaluare, a noii amortizări și care este tratamentul fiscal al acesteia?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Rezultatele raportului de reevaluare se înregistrează astfel:

- Anularea amortizării cumulate:

212	=	2812	17.503 lei
„Construcții”		„Amortizarea construcțiilor”	

- Valoarea netă contabilă: 143.976 lei – 17.503 lei = 126.473 lei.

- Valoarea comunicată de evaluator: 317.973 lei

- Se constată un surplus din reevaluare de 317.973 – 126.473 = 191.500 lei, care se înregistrează în contabilitate:

212	=	105	191.500 lei
„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	

Amortizarea fiscală = Valoarea de intrare / Durata normală de utilizare = 69.277 lei / 300 luni = 231 lei/lună

Amortizarea contabilă după reevaluare = Valoarea reevaluată / DNU rămasă = 317.973 lei / 84 luni = 3.785 lei/lună de înregistrat din ianuarie 2018.

6811	=	2812	3.785 lei/lună
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

Din care : 231 lei cheltuieli deductibile și 3.554 lei cheltuieli nedeductibile.

La calculul impozitului pe profit din 31 martie 2018:

- Cheltuieli cu amortizarea contabilă 3.785 lei x 3 luni = 11.355 lei
- Din care se pot deduce doar 231 lei x 3 luni = 693 lei (amortizarea fiscală)
- Nededucerea diferenței de (11.355 lei – 693 lei) = 10.662 lei înseamnă că se poate capitaliza aceeași sumă din rezerva din reevaluare:

105	=	1175	10.662 lei
„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

6. Trecere de la microîntreprindere la impozit pe profit

SPEȚĂ:

O societate a trecut de la impozit micro la impozit profit în trimestrul II 2018 (01.04.2018).

Are următoarea situație:

* pentru lună martie 2018:

- credit cont 121 „Profit sau pierdere” - 2.000 lei
- pierdere deductibilă din ani precedenți - 10.000 lei
- impozit micro trimestrul I - 500 lei

* pentru lună iunie 2018:

- credit cont 121 „Profit sau pierdere” - 5.000 lei
- pierdere deductibilă ani precedenți – 10.000 lei
- impozit profit 0 lei

Se va calcula impozitul pe profit cumulat de la 01.01.2018 sau se vor lua în calcul doar veniturile și cheltuielile pentru semestrul II 2018?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Microîntreprinderea este persoana juridică română înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările ulterioare, care, începând cu anul 2018, trebuie să îndeplinească cumulativ la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, următoarele condiții:

- a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar (pentru anul 2017, cursul a fost 4,6597 lei/euro);
- capitalul social al acesteia nu este deținut de stat și autorități locale;
- nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

Aceste prevederi se aplică și persoanelor juridice române care au desfășurat ca activitate principală sau secundară operațiuni reglementate de codurile CAEN prevăzute de Legea nr.

170/2016 privind impozitul specific unor activități, care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 euro și care îndeplinesc și celelalte condiții prevăzute la art. 47 din Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor art. 52 din Codul fiscal, cu modificările ulterioare, dacă în cursul anului fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari decât echivalentul în lei a 1.000.000 euro, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit această limită.

Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care depășesc această limită se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Baza impozabilă se determină începând cu luna aprilie 2018, se acoperă pierderea fiscală înregistrată în perioadele anterioare în care societatea a fost plătitoare de impozit pe profit și se stabilește impozitul datorat. Se au în vedere veniturile și cheltuielile înregistrate în trim. II 2018.

Exemplu:

- venituri impozabile = 12.000 lei
- cheltuieli deductibile = 9.000 lei
- impozit pe profit = 480 lei
- pierdere fiscală = 10.000 lei

Potrivit prevederilor art. 31 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pierderea fiscală reprezintă pierderea anuală stabilită prin declarația de impozit pe profit nr. 101, cod M.F.P. 14.13.01.04, aprobată prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale pentru Administrare Fiscală.

Pierderea fiscală se determină extracontabil, pe baza pierderii contabile influențate de cheltuielile deductibile și nedeductibile prevăzute de Titlul II, art. 25 din Codul fiscal și se reflectă în declarațiile de impozite depuse de societate la organele fiscale teritoriale unde aceasta își are înregistrat sediul social.

Pierderile fiscale se pot recupera din profiturile impozabile declarate în următorii șapte ani consecutivi, în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, conform prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării lor. În acest caz pentru trimestrul II nu se datorează impozit pe profit. Dacă profitul impozabil obținut în trimestrul III nu acoperă integral pierderea de 9.520 lei și nu se declară impozit pe profit nici pentru trimestrul III.

Pentru anul 2018, impozitul pe profit se stabilește pe cumulativ începând cu luna aprilie, din care se scad sumele determinate pentru trimestrele anterioare (de ex., pentru trim. III se calculează baza impozabilă pentru perioada 1.04.2018 – 30.09.2018 și din impozitul pe profit stabilit se scade impozitul aferent trim. II).

În evidența contabilă se înregistrează pentru trim. I cheltuieli cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, iar pentru trimestrele următoare, cheltuieli cu impozitul pe profit, după acoperirea pierderii fiscale, dacă este cazul.

7. Deductibilitate cotizație CECCAR

SPEȚĂ:

Cotizația fixă/variabilă care se achită anual către CECCAR este cheltuială deductibilă integral la calculul impozitului pe venit (în vederea întocmirii declarației unice aferente anului 2017)?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Cotizațiile plătite la CECCAR – și cea fixă, și cea variabilă – reprezintă cheltuieli deductibile pentru sumele care nu depășesc 4.000 de euro/an. Ele se încadrează la prevederile art. 68 alin. (5) lit. p) din Codul fiscal:

“(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

p) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 4.000 euro anual;”

8. Deductibilitate cheltuieli aferente autoturismelor utilizate de salariați

SPEȚĂ:

Autoturismele cu care angajații (care nu au funcții de conducere) se deplasează la domiciliu (aproximativ 3 km/zi) sunt proprietatea societății. Cheltuiala cu combustibilul și întreținerea acestora se deduce în proporție de 100%, acestea fiind utilizate strict în scopul afacerii. Care este tratamentul din punctul de vedere al impozitului pe profit cu această cheltuială? Trebuie prevăzută această facilitate în contractul individual de muncă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile sumele efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

La alin. (2) al art. 25 se reglementează faptul că sunt deductibile și cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, așa cum sunt definite acestea la titlul IV privind impozitul pe venit, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul angajatului. Sunt exceptate cheltuielile reglementate la art. 25, alin. (3) și (4).

Totodată, potrivit prevederilor art. 25 alin. (3) lit. 1) din Codul fiscal, sunt limitate cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietatea sau în folosința entității, la 50%, dacă nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, precum și condițiile în care vehiculele rutiere motorizate sunt folosite, sunt cele prevăzute la pct. 68 din Normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.

Este vorba de justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc. Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei.

Ne aflăm în cazul în care autoturismele sunt utilizate și pentru transportul salariaților la și de la locul de muncă. Din punctul de vedere al determinării impozitului pe profit menționăm că sumele aferente autoturismelor utilizate cu caracter mixt sunt recunoscute ca fiind deductibile în limita de 50%, caz în care nu este necesară întocmirea foii de parcurs.

În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil impozitului pe venit, avem în vedere prevederile art. 76 alin. (3) și (4) din Codul fiscal referitoare la avantajele de natură salarială. Astfel, la alin. (3) lit. (a) se prevede că nu este considerat avantaj utilizarea vehiculului, deținut de societate, de către angajații acesteia pentru deplasarea „pe distanța dus-întors de la domiciliu sau reședința la locul de muncă/locul desfășurării activității”, iar la alin. (4) lit. g) se specifică că nu este considerată avantaj „contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii”.

9. Încadrarea cheltuielilor de cazare

SPETĂ:

Un asociat care are rezidență în străinătate și care este totodată și administrator vine în România să rezolve probleme administrative. Firma la care este asociat îi decontează cheltuiala cu cazarea în România. Aceasta cheltuială este deductibilă sau nedeductibilă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform prevederilor art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Astfel, cheltuielile de cazare ale asociatului care vine în România pentru probleme administrative sunt considerate cheltuieli deductibile, deoarece sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice ale societății.

II. Cheltuieli nedeductibile

1. Regimul cheltuielilor nedeductibile pentru microîntreprinderi

SPETĂ:

Cum sunt tratate cheltuielile nedeductibile în cazul unei microîntreprinderi? Acestea afectează cumva profitul entității?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Din punct de vedere contabil, toate cheltuielile, indiferent de regimul aplicabil din punct de vedere fiscal, afectează profitul în sensul diminuării acestuia.

Din punct de vedere fiscal, o entitate încadrată în categoria microîntreprinderilor datorează impozitul pe venitul microîntreprinderilor. Calculul impozitului pe venitul microîntreprinderilor se realizează diferit față de calculul impozitului pe profit. Astfel, impozitul pe venitul microîntreprinderilor se calculează prin aplicarea unei cote de 1% sau 3% la baza de calcul prevăzută la art. 53 din Codul fiscal.

Așadar, calculul impozitului pe venitul microîntreprinderilor nu este influențat de cheltuieli, cu excepția cheltuielilor expres prevăzute la art. 53 (de exemplu, cheltuieli din diferențe de curs valutar, valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul 609).

În cazul în care o microîntreprindere efectuează cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității, ci în interesul unor persoane fizice, trebuie urmărit tratamentul fiscal la nivelul persoanei beneficiare a veniturii.

De exemplu, pot exista cheltuieli efectuate în interesul unui salariat, caz în care respectivele sume reprezintă, pentru salariat, venituri asimilate salariilor (urmând același tratament fiscal precum cel al salariilor) sau pot exista cheltuieli efectuate în favoarea asociaților (care nu sunt salariați), caz în care aceste sume se impun, la nivelul persoanei fizice, asociat, ca venituri din alte surse.

În consecință, în cazul unei microîntreprinderi, cheltuielile nedeductibile influențează profitul contabil al societății.

2. Regimul fiscal al cheltuielilor de protocol. Diferențe nedeductibile

SPETĂ:

Cum calculăm cheltuielile de protocol astfel încât să fie deductibile integral? Care este regimul diferențelor nedeductibile la calculul profitului impozabil?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit art. 25 alin (3) din Codul fiscal sunt deductibile limitat cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adăugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol.

În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei.

Baza de calcul o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate în contabilitate, la care se adăugă impozitul pe profit calculat și cheltuielile de protocol. La baza de calcul astfel determinată se aplică procentul de 2%. Suma rezultată este considerată suma cheltuielilor de protocol deductibilă la calculul impozitului pe profit. Diferența dintre cheltuielile de protocol totale înregistrate în contabilitate și cheltuielile deductibile o reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil final. Pentru încadrarea în acest plafon, calculul se poate efectua trimestrial raportat la veniturile, cheltuielile și impozitul aferent fiecărei perioade fiscale.

Din punct de vedere al TVA art. 270 alin (8) lit. c) prevede că nu constituie livrare de bunuri, acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare în condițiile stabilite prin normele metodologice. Normele metodologice date în aplicarea acestui articol prevăd că bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit.

În situația în care persoană impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial.

Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul.

Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoană impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul.

TVA ce se colectează aferentă bunurilor acordate în mod gratuit se înregistrează prin articolul contabil:

623	=	4427
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		„TVA colectată”

Suma astfel înregistrată în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” este inclusă în suma totală a cheltuielilor de protocol parțial deductibile.

3. Nedeductibilitatea sponsorizărilor în bunuri. Monografie contabilă

SPETĂ:

Care este monografia contabilă pentru sponsorizarea cu bunuri din producție proprie în cazul în care prețul de vânzare al bunului este 1.000 lei iar costul de producție 800 lei?

1. Predarea produsului în gestiune: $345 = 711\ 800$ lei
2. Sponsorizare: $6584 = 345\ 800$ lei
3. Ce se întâmplă cu diferența de 200 lei între prețul de vânzare și prețul de producție?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit Legii 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, a drepturilor și obligațiilor părților, termenele de plată sau de livrare (în cazul sponsorizării în bunuri), clauze privind încetarea contractului, forță majoră, litigii și dispoziții finale.

Poate beneficia de sponsorizare, potrivit dispozițiilor art. 4 din Legea 32/1994, orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific-cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale,

de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice.

În cazul sponsorizării sau mecenatului constând în bunuri materiale, acestea vor fi evaluate, prin actul juridic încheiat, la valoarea lor reală din momentul predării către beneficiar. Instrucțiunile pentru aplicarea Legii 32/1994 privind sponsorizarea stabilesc ca sponsorizarea se realizează numai pe bază de contract încheiat între sponsor și beneficiar, în care se vor consemna suma sponsorizării, precum și durata efectuării acesteia.

Bunurile materiale care fac obiectul sponsorizării sunt evaluate prin contractul de sponsorizare astfel:

- a) la prețul de vânzare al sponsorului, exclusiv TVA, în cazul în care bunurile sunt produse de către acesta;
- b) la prețul de cumpărare de pe piață, exclusiv TVA, în cazul în care bunurile sunt achiziționate în scopul sponsorizării, fapt dovedit pe baza facturii sau a chitanței fiscale de cumpărare;
- c) la valoarea în vamă pentru bunurile materiale primite din străinătate cu titlu de sponsorizare, stabilită conform prevederilor legale.

În cazul în care sponsorizarea se face în bunuri, se întocmește avizul de însoțire a mărfii cu mențiunea: „Sponsorizare conform contract nr. din data...”, „Nu se facturează”.

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu sponsorizarea, mecenatul sau bursele private sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor de la art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, redate în continuare:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

i) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicata, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

- a) valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determina potrivit normelor;
- b) valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit”.

Așadar, recuperarea sumelor privind sponsorizarea se va efectua, în următorii 7 ani consecutivi, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, ca elemente similare cheltuielilor.

Din punctul de vedere la TVA, conform prevederilor de la pct 7 alin. (12) lit. b) din Normele metodologice, date în aplicarea art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal:

„b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate potrivit prevederilor art. 275 și 278 din Codul fiscal. Încadrarea în plafon se determina pe baza datelor raportate prin deconturile de taxa depuse pentru un an calendaristic.

Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările și acțiunile de mecenat, acordate în numerar, și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusa. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată, respectiv se colectează taxa. Taxa colectata aferenta depășirii se include în decontul întocmit pentru ultima perioadă fiscală a anului respectiv”.

Monografia contabilă:

345	=	711	prețul de vânzare
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

6584	=	345	prețul de vânzare
„ Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Produse finite”	

4. Înregistrare bunuri acordate gratuit. Regimul deductibilităților

SPETĂ:

Societatea efectuează transport de persoane cu autocare din România în spațiul comunitar și retur. În oferta de preț a biletelor de călătorie se menționează că se asigură, pe cheltuiala societății de transport, o masă caldă în Ungaria, apă și sucuri pentru fiecare călător pe parcursul călătoriei.

Pentru masa acordată în Ungaria documentul este nota de plată și bonul fiscal iar pentru băuturile oferite, bonul fiscal cu care aceste băuturi au fost achiziționate din magazin. Poate societatea de transport să deducă aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit și care ar fi modalitatea de justificare a acestor cheltuieli în eventualitatea unui control?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Consumul de băuturi și produse precum și masa acordată în mod gratuit clienților reprezintă cheltuieli de protocol.

Înregistrarea produselor acordate gratuit, se realizează pe bază de bon de consum întocmit de societate, în funcție de numărul călătorilor și de numărul de produse acordat pentru fiecare călător:

623	=	371
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		„Mărfuri”

Înregistrarea cheltuielilor cu masa în Ungaria:

623	=	401/5124/5314
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		„Furnizori”/ „Conturi la bănci în valută”/ „Casa în valută”

Potrivit art. 25 alin. (3) din Codul fiscal, sunt deductibile limitat cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adăugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. Baza de calcul o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate în contabilitate, la care se adăugă impozitul pe profit calculat și cheltuielile de protocol. La baza de calcul astfel determinată se aplică procentul de 2%. Suma rezultată este considerată suma cheltuielilor de protocol deductibilă la calculul impozitului pe profit. Diferența dintre cheltuielile de protocol totale înregistrate în contabilitate și cheltuielile deductibile o reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil final.

Din punct de vedere al TVA art. 270 alin (8) lit. c) prevede că nu constituie livrare de bunuri, acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice. Normele metodologice date în aplicarea acestui articol prevăd că bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit.

5. Investiție nefinalizată. Impozit pe profit și TVA. Monografia contabilă

SPETĂ:

S-a demarat un proiect cu fonduri europene nerambursabile la care s-a renunțat. Au fost înregistrate costuri cu avize și acorduri, consultanța care figurează pe contul 2311 „Investiții în curs”. Care este monografia contabilă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Din punct de vedere al impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.28 alin. (1) din Codul fiscal conform cărora cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor acestui articol.

În acest sens, la pct. 30 din Normele metodologice de aplicare se precizează că:
„Valoarea immobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.”

În ceea ce privește TVA, conform pct. 67 alin. (17) din Normele metodologice date în aplicarea art. 297 din Codul fiscal:

„În cazul immobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoană impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 297 alin.(4) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea immobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința să persoană impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauză C-37/95 Statul belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV.

Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauză C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului belgian.”

Prin urmare, cheltuiala cu scoaterea din evidență a investițiilor în curs, nefinalizate este nedeductibilă, însă în ceea ce privește TVA societatea își poate păstra dreptul de deducere, dacă situația se poate încadra în prevederile legale mai înainte menționate.

Înregistrări contabile:

6588	=	2311
„Alte cheltuieli de exploatare”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

6. Deductibilitate sponsorizări. Fundație

SPETĂ:

O fundație (sau o asociație) are drept obiect de activitate, susținerea materială și financiară a studenților din domeniul IT. Aceasta este înființată de mai multe persoane fizice. Persoanele fizice au contract individual de muncă la o companie X. Obiectul principal de activitate al societății este realizare de programe informatice la comandă. Dacă societatea X sponsorizează OUG cheltuielile cu sponsorizarea sunt deductibile fiscal în limitele stabilite de cadrul legislativ?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, sunt cheltuieli nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal, cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii.

Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicata, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determina potrivit normelor;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

Poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice.

La art. 6 din același act normativ se precizează că facilitățile prevăzute în prezența lege nu se acordă în cazul:

- a) sponsorizării reciproce între persoane fizice sau juridice;
- b) sponsorizării efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;
- c) sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoană juridică sponsorizată.

Așadar, în situația în care persoanele fizice au numai calitatea de salariați la societatea X, societatea poate aplica prevederile art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, respectiv cheltuielile sunt nedeductibile însă, se scad din impozitul pe profit datorat în limitele menționate la lit. a) și b).

7. Achiziție utilaje finanțate parțial din fonduri nerambursabile. Completarea registrului de evidență fiscală

SPETĂ:

Care este modul de completare a registrului de evidență fiscală pentru un PFA? Ce se completează la cheltuieli nedeductibile? Acesta a beneficiat de fonduri europene pentru achiziție de utilaje. Cum se procedează cu amortizarea fiscală?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Așa cum reiese din prevederile art. 5 alin. 4 din O.M.F.P. nr. 3254/2017 în registrul de evidență fiscală pentru persoanele fizice nu se înregistrează cheltuielile efectuate în condițiile prevăzute la art. 68 alin. 7 din Codul fiscal, respectiv cheltuielile nedeductibile la stabilirea venitului net anual impozabil din activități independente, între care și cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar (art. 68 alin. (7) lit. h) Cod fiscal) ori cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile (art. 68 alin. (7) lit. b) Cod fiscal). Cu alte cuvinte, cheltuielile nedeductibile nu se înregistrează în acest registru.

Pe de altă parte, conform art. 3 alin. (5) din O.M.F.P. nr. 3.254/2017 detalierea elementelor de calcul pentru stabilirea venitului net anual/pierderii nete anuale evidențiate în Registrul de evidență fiscală se efectuează în funcție de necesitățile proprii ale contribuabilului și de specificul activității, iar conform art. 5 alin. (1) – (2) din același ordin în acest registru se evidențiază cheltuielile deductibile efectuate în scopul desfășurării activității și care îndeplinesc condițiile generale de deducere, între care și cheltuielile cu amortizarea fiscală prevăzute la art. 68 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Ordinul nu detaliază modalitatea concretă în care se înscrie amortizarea fiscală în registrul de evidență fiscală la persoanele fizice care desfășoară activități independente, dar pornind de la prevederile O.M.F.P. nr. 3.1254/2017 se poate proceda la completarea acestui registru doar cu partea de amortizare care corespunde valorii de achiziție finanțată din aportul acestor persoane

(25% în acest caz), având în vedere că diferența de amortizare corespunde valorii de achiziție finanțată din fonduri europene nerambursabile, care reprezintă venituri neimpozabile potrivit art. 62 lit. a) din Codul fiscal, iar în conformitate cu prevederile art. 68 alin. (7) lit. b) din Codul fiscal cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile nu sunt deductibile la stabilirea venitului net anual impozabil.

8. Investiții la un spațiu în folosință gratuită. Tratatament contabil și fiscal

SPETĂ:

O societatea comercială are drept obiect de activitate secundar codul CAEN REV.2: 5510. Societatea efectuează lucrări de amenajare interioare și exterioare. Societatea cumpără pe facturi materialele și serviciile. Cum se înregistrează în contabilitate toate aceste achiziții pentru investiția respectivă? Care sunt implicațiile fiscale din punct de vedere de cheltuieli și TVA?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

„Potrivit art 28 alin (3) lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participatiune și altele asemenea”.

În aplicarea prevederilor art. 28 alin. (12) lit. c) din Codul fiscal, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, se calculează astfel:

- a) pe baza perioadei inițiale/duratei rămase din perioadă inițială a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, în cazul investițiilor efectuate în cadrul perioadei inițiale a contractului de închiriere, concesiune, locație de gestiune;
- b) pe baza perioadei prelungite/duratei rămase din perioadă prelungită a contractului, în cazul investițiilor efectuate în cadrul perioadei prelungite a contractului de închiriere, concesiune, locație de gestiune;
- c) pe durata normală de funcționare, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției, în cazul investițiilor ce pot fi identificate potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. (pct. 26 din normele metodologice de aplicare a art. 28 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal).

Așadar, investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de comodat, sunt considerate mijloace fixe amortizabile, cheltuielile efectuate cu amenajarea/modernizarea spațiului primit în folosință gratuită fiind deduse integral la calculul rezultatului fiscal (profitului impozabil) de către societate, prin intermediul amortizării fiscale, potrivit normelor metodologice prezentate mai sus.

Recuperarea cheltuielilor efectuate, prin intermediul amortizării contabile și fiscale se poate face pe durata contractului de comodat sau pe durata normal de funcționare în cazul investițiilor identificabile (ex. sistem de încălzire).

Monografia contabilă:

1. Înregistrarea cheltuielilor cu amenajarea spațiului (în baza facturilor primite de la furnizori):

%	=	404
231		„Furnizori de imobilizari”
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		
4426		
„TVA deductibilă”		

2. Recepția amenajărilor/modernizărilor efectuate la spațiu (process-verbal de recepție):

212	=	231
„Constructii”/analitic –amenajari spații inchiriate		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

Rezilierea contractului de comodat are ca efect 2 situații:

1. vânzarea amenajărilor către proprietar (dacă acesta accepta):

a. înregistrarea facturii de vânzare

461	=	%
„Debitori”		7583
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”
		4427
		„TVA colectată”

b. scoaterea din evidență a amenajării

6583	=	212
„Cheltuieli privind activele cedate”		„Constructii”/analitic –amenajari spații inchiriate

Veniturile înregistrate în contul 7583 sunt impozabile, iar cheltuielile înregistrate în contul 6583 sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal.

La vânzarea investiției către asociat trebuie să fie avute în vedere prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, prețul de vânzare practicat trebuind să reflecte prețul de piață:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând

efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respecta principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare”.

2. proprietarul nu cumpără investiția și urmează scoaterea din evidență:

6583	=	212
„Cheltuieli privind activele cedate”		„Constructii”/analitic –amenajari spații inchiriate

În acest caz cheltuielile înregistrate în contul 6583 nu sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal potrivit pct 30 din normele metodologice de aplicare a art 28 alin 17 din Codul fiscal:

„Valoarea imobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare”.

Din punct de vedere al TVA, se ajustează TVA conform art. 305 din Codul fiscal, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. În această situație, perioada de

ajustare de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital.

Formula contabilă ajustare TVA:

635	=	4426
„Cheltuieli cu alte impozite și taxe		„TVA deductibilă”

9. Venituri din anularea dobânzilor la microîntreprindere

SPETĂ:

Suntem o firmă plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor. Pentru derularea activității în perioada 2007-2017 asociații au împrumutat firma cu sume de bani purtătoare de dobândă (la nivelul dobânzii de referință a BNR) conform contractelor încheiate. Dobânzile cumulate la finalul anului 2017 sunt în sumă totală de 5 milioane lei. Având în vedere că firma se afla în imposibilitatea restituirii acestor dobânzi asociații au luat hotărârea anularii acestei datorii printr-un act juridic care urmează a fi înregistrat și în contabilitatea firmei. Firma în perioada 2007-2017 a fost plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor cât și plătitoare de impozit pe profit (alternativ) dar dobânzile la împrumuturi au fost considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil. Având în vedere că anularea dobânzilor va genera venituri de 5 milioane de lei aceste venituri din anularea dobânzilor vor fi incluse în baza impozabilă a impozitului pe venitul microîntreprinderilor firmă va datora impozit pe venit din anularea dobânzilor?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În Normele metodologice de aplicare a art. 47 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal se precizează: „1. (1) Pentru încadrarea în condiția privind nivelul veniturilor realizate în anul precedent, prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, se vor lua în calcul aceleași venituri care constituie baza impozabila prevăzută la art. 53 din Codul fiscal (...).”

La art. 53 se prevede că:

„(1) Baza impozabila a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

(...)

f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;”

Conform prevederilor citate, veniturile din anularea dobânzilor nu intră în baza impozabilă (deoarece cheltuielile cu dobânzile au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit), deci nu intră nici în plafonul de 1.000.000 de euro care ar face ca societate să treacă la impozitul pe venitul micro.

Atenție: ne-am referit mai sus la dobânzile calculate și considerate nedeductibile în perioadele în care societatea a fost plătitoare de impozit pe profit.

Dobânzile contabilizate în perioadele în care societatea a fost microîntreprindere (deci nu a putut considera nedeductibile aceste cheltuieli) se vor recunoaște ca venit la anulare, venit care intră în Baza impozabilă și prin urmare și în plafonul de 1.000.000 de euro.

Practic: din cele 5 milioane de lei cheltuieli cu dobânzile se delimitează:

- Cheltuielile înregistrate în perioada în care societatea a fost plătitoare de impozit pe profit și nu a dedus aceste cheltuieli – veniturile din anularea acestora nu sunt impozabile și nu se iau în calcul la stabilirea plafonului
- Cheltuielile înregistrate în perioada în care societatea a fost microîntreprindere – veniturile din anularea acestora intra în baza impozabil și se va plăti impozit pe venitul micro pentru ele.

Dacă cele din urmă (cheltuieli cu dobânzile înregistrate în perioada în care societate a fost microîntreprindere) împreună cu celelate venituri din baza impozabila depășesc 1.000.000 de euro, atunci societatea va datora impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit limita de 1.000.000 de euro conform art. 52 din Codul fiscal. În caz contrar societatea va rămâne microîntreprindere.

PortalContabilitate.ro – consultantul PREMIUM pentru orice problemă fiscal-contabilă!

Portal contabilitate.ro
Consultanta specializata pentru CONTABILI ...sau foloseste motorul de cautare avansata

Testare GRATUITA Nu stii ce sa faci?
Inregistrare cont Nu aveti cont?
Autentificare Aveti cont activ?

Noutati TVA Taxe si Impozite Contabilitate Impozit pe venit Impozit pe profit Impozitul pe salarii Instituti publice Monografiile contabile

Intrebări și răspunsuri Modele de documente Declaratii fiscale Legislatie Stiri Cont Premium

- Acces GRATUIT la peste **67.000 de întrebări și răspunsuri** din: *TVA *Taxe și Impozite *Contabilitate *Impozit pe venit *Impozit pe profit *Impozit pe salarii *PFA *ONG.
- Baza de date crește în fiecare zi, în medie, cu 60 de întrebări și răspunsuri noi!
- Consultanță personalizată specializată. 125 de experți sunt la dispoziția dvs. 24 de ore din 24, 7 zile din 7, 365 de zile pe an!
- **Consultanță telefonică SĂPTĂMÂNAL** (marți, în intervalul 17.00-19.00). Consultanții RENTROP & STRATON, alături de **dl Gabriel Jinga**, vă răspund telefonic la orice speță fiscal-contabilă cu care vă confrunțați!
- **Calendar fiscal** – vă ține la curent cu declarațiile și formularele pe care trebuie să le întocmiți în luna respectivă.
- **Newsletter zilnic** – direct pe adresa de e-mail, cu cele mai noi subiecte și soluții fiscal-contabile apărute în Portal Contabilitate!
- **Serviciul special ALERTER Portal Contabilitate** – dedicat în exclusivitate dvs. Vă aduce, direct pe ecranul computerului, noutăți de ultimă oră din domeniul fiscalității și contabilității.

www.portalcontabilitate.ro