

P.4 BAZA DE IMPOZITARE – CHELTUIELI

4.2 CHELTUIELI CU DEDUCTIBILITATE LIMITATĂ

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
1. Cheltuieli de protocol	Art. 25 alin. (3) lit. a)	Deductibilitatea cheltuielilor se stabilește prin aplicarea cotei de 2% asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuiala cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol.	Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare	În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu TVA colectată pentru cadourile a căror valoare este mai mare de 100 de lei.
2. Cheltuieli cu scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare	Art. 25 alin. (3) lit. d)	În limitele stabilite de organele de specialitate ale Administrației centrale	H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, cu modificările ulterioare	Stabilirea limitelor deductibile se face ca urmare a operațiunii de inventariere. Se completează, după caz, formularele: – cod 14-3-1A, – cod 14-13-1/aA, – cod 14-3-12/b, – cod 14-3-12/a.
3. Cheltuieli pt. funcționarea, întreținerea și reparațiile locuințelor de serviciu	Art. 25 alin. (3) lit. j)	Deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite, prevăzute de Legea locuinței	Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare	Locuințele trebuie să facă parte din patrimoniul societății! Contractul de închiriere a locuinței către salariat este accesoriu contractului individual de muncă.
4. Cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu social aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice	Art. 25 alin. (3) lit. k)	Deductibile în limita cotei de 50% corespunzătoare suprafețelor folosite exclusiv pentru desfășurarea activității		Deductibilitatea cheltuielilor este justificată pe baza contractelor încheiate de proprietar, persoană fizică, cu furnizorii de utilități.
5. Cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor	Art. 25 alin. (3) lit. m)	Sunt admise cheltuielile pentru cel mult un autoturism folosit de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ai societății.	Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare	Persoane cu funcții de conducere sunt considerate: administratorii și/sau președinții consiliului de administrație directorii generali, adjuncți, executivi

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
melor folosite de persoanele cu funcții de conducere și administrare		Sunt deductibile limitat la 50% din valoarea lor, numai pentru un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.		ș.a., șefii de compartimente, de servicii etc.
5 ¹ . Cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu social achiziționat în clădiri de locuințe	Art. 25 alin. (3) lit. (k ¹)	Deductibile în limita cotei de 50% din valoarea acestora		Dacă sediul social este utilizat în scop personal, cheltuielile sunt considerate ca fiind făcute în favoarea asociațiilor/ acționarilor.
6. Cheltuielile reprezentând tichetele de masă	Art. 25 alin. (3) lit. c.)	Valoarea nominală a unui tichet de masă, începând cu 1 ianuarie 2024, este de 40 de lei.	O.U.G. nr. 69/2023 pentru modificarea art. 14 din Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, precum și pentru stabilirea unor măsuri pentru aplicarea acestor prevederi	Acordarea tichetelor de masă nu este condiționată de obținerea de profit contabil sau de achitarea obligațiilor la bugetul general consolidat sau bugetele locale.
7. Cheltuieli sociale	Art. 25 alin. (3) lit. b)	Deductibile în limita cotei de 5% aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile. Valoarea unui tichet de creșă este 520 de lei, din luna aprilie 2022. Valoarea maximă a voucherelor de vacanță emise este de 6 salarii minime brute. Tichete culturale Valoarea sumei care se acordă lunar respectiv ocazional, este de maximum 160 lei/lună, respectiv de maximum 320 lei/ eveniment.	Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicat Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare. Ordinul elaborat de Ministrul Finanțelor și Ministrul Muncii și Protecției Sociale nr. 449/257/2021. Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare.	Intră în această categorie: ajutoarele pentru naștere, înmormântare, boli grave sau incurabile, inclusiv protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea activităților sau unităților administrate de societate: grădinițe, biblioteci, baze sportive, cluburi, servicii de sănătate etc.
8. Cheltuieli cu provizioanele/ajustări pentru depreciere A. Pentru clienți incerti	Art. 26 alin. (1) lit. c) și j)	Deductibile în limita unui procent de: - 50% și 100% pentru lit. j).	Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. O.U.G. nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată	Reducerea sau anularea oricărui provizion care a fost anterior dedus se include în venituri impozabile. În cazul în care provizionul este preluat de o altă societate, ca urmare a operațiunilor de reorganizare (fuziune, divizare) nu se consideră că a fost schimbată

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
B. Pentru garanții de bună execuție	Art. 26 alin. (2)	Deductibile conform contract	Legea nr. 440/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 96/2000 privind organizarea și funcționarea EXIMBANK – S.A. și instrumentele specifice de susținere a comerțului exterior	destinația acestuia și nu se impozitează.
C. Pentru refacerea terenurilor	Art. 26 alin. (3)	Deductibile în cotă de 1% aplicată asupra diferenței dintre veniturile realizate din vânzarea zăcămintelor și cheltuielile efectuate	Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare	
D. Pentru dezafectarea sondelor și pentru reabilitarea mediului	Art. 26 alin. (3)	Deductibile în limita cotei de 10% calculate asupra diferenței dintre venituri și cheltuieli, pe perioada de exploatare	Legea petrolului nr. 238/2004, cu modificările și completările ulterioare	
E. Pentru închiderea și urmărirea post-inchidere a depozitelor de deșeuri	Art. 26 alin. (1) lit. k)	Deductibile în limita sumei corespunzătoare cotei-părți din tarifele percepute	H.G. nr. 349/2005 privind depozitarea deșeurilor, cu modificările și completările ulterioare	
9. Rezerve	Art. 26 alin. (1) lit. a)	Rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz.	Legea societăților comerciale, nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare,	A. Valoarea rezervei legale utilizată la calculul impozitului pe profit este diferită de cea înregistrată în evidența contabilă la finele exercițiului. Rezerva legală se ia în calcul, din punct de vedere fiscal, extracontabil, la fiecare termen de declarare și plată a impozitului pe profit. B. Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe nu se impozitează în cazul în care însoțesc activele care sunt transferate ca urmare a operațiunilor de reorganizare (fuziune, divizare).
B. Rezerva din reevaluare a mijloacelor fixe	Art. 26 alin. (5)	Deductibilă pe măsura amortizării mijloacelor fixe. Deducerea s-a aplicat până la data de 1 mai 2009. De la această dată, rezerva se impozitează pe măsura realizării ei.	Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.	
10. Provizioane constituite de companiile aeriene din România	Art. 26 lit. l)	Deductibilitatea integrală	Reglementate de Autoritatea Aeronautică Civilă Română	Acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a navelor
11. Rezerve pentru acoperirea cheltuielilor cu dezvoltarea și	Art. 26 lit. m)	Deductibile în limita prevederilor legale din domeniul geologic și petrolier	Reglementate de acte normative aplicabile domeniilor de activitate specifice	Rezervele se includ în venituri impozabile pe măsura amortizării activelor sau a scoaterii lor din evidență

Tip cheltuială	Art. Cod fiscal	Reglementare. Mod de calcul	Act normativ adiacent	Explicații
modernizarea producției de țiței și gaze naturale				
12. Ajustări pentru deprecierea mijloacelor fixe amortizabile	Art. 26 lit. n)	Deductibile în măsura în care au fost încheiate contracte de asigurare	Reglementările contabile aplicabile	În cazul distrugerii ca urmare a calamităților naturale sau alte cauze de forță majoră
13. Rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare	Art. 26 lit. g)	Deductibile conform legii de funcționare	Legea nr. 237/2015	Pentru contractele cedate în reasigurare, rezervele se diminuează până la nivelul de risc rămas
14. Provizioane specifice constituite de instituțiile financiare	Art. 26 lit. d)	Deductibile conform legii de funcționare	Norme BNR	

Cheltuielile cu deductibilitate limitată și incidența cu alte prevederi legale

1. Cheltuielile de protocol:

protocol

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

suma deductibilă

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

bază de calcul cheltuieli de protocol

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

X

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

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

Înregistrarea cheltuielilor de protocol se face prin nota contabilă:

%	=	401
623		„Furnizori”
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		
4426		
„TVA deductibilă”		

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

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

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

**limitarea
cheltuielilor
de protocol**

Exemplu:

Considerăm următoarea situație:

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

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

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

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

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

2. Cheltuieli sociale:

În cadrul cheltuielilor sociale au fost introduse, începând cu anul 2024, acele sume utilizate pentru funcționarea corespunzătoare a creșelor și grădinițelor.

Aceste prevederi se regăsesc la pct. 3¹, introdus prin O.U.G. nr. 115/2023 și se referă la:

- sumele achitate de persoanele juridice angajaților pentru plasarea copiilor în unități de educație timpurie, până la limita maximă de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil

**educația
timpurie**

Educația timpurie este definită ca atare în legislația referitoare la educația națională. Așa cum se dispune la art. 4¹ lit. i) privind veniturile salariale, aceste sume nu reprezintă venit impozabil în limita plafonului de 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

Suma se acordă unui singur părinte, astfel cum este definit la art. 77 alin. (11), la un singur angajator, prin prezentarea unei declarații pe propria răspundere din partea părintelui. În situația în care desfășoară activitate la mai mulți angajatori, angajatul trebuie să declare că nu beneficiază de astfel de plăți de la un alt angajator.

Plata se poate efectua de către părinte sau direct de către societate către creșă sau grădiniță.

Atunci când sumele sunt achitate direct de către părintele angajat, acesta trebuie să facă dovada plății cu actul respectiv.

documente

Documentele prin care se justifică plata sunt, după caz, factura emisă de creșă sau grădiniță, chitanța emisă către părinte, ordinul de plată întocmit de societate, extrasul de cont al societății sau al părintelui, o copie după contractul încheiat de părinte cu unitatea de educație timpurie, dacă există;

– tichetele cadou

tichetele cadou

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



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

excepție acordare tichete cadou

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

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

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

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

5328	=	401
„Alte valori, analitic”		„Furnizori”

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

La momentul acordării, tichetele se scot din evidență:

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

– servicii turistice

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

servicii
turistice

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

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

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

Achiziționarea de pachete de servicii turistice pentru salariați, pe perioada concediului, acordate de angajator, așa cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern (sau în legi specifice), după caz, se acordă potrivit dispozițiilor art. 76 alin. (4¹) lit. d) în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat. Aceste dispoziții nu sunt aplicabile angajaților care beneficiază de vouchere de vacanță, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

valoarea
tichetelor
de vacanță

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

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

deductibilitate
cheltuieli
sociale

În evidența contabilă se efectuează următoarele înregistrări privind acordarea cadourilor:

– achiziționarea bunurilor pe baza facturii

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

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

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

rest de plată
datorat
angajatului

Se stabilește, la nivelul fiecărui angajat, diferența dintre valoarea cadoului acordat și limita de 300 lei, dacă este cazul, iar pe statul de plată, această diferență se adună cu alte venituri, rezultând total venit brut, la care se aplică toate contribuțiile și impozitul pe salariu, și se scade din salariul net, rezultând restul de plată datorat angajatului.

Statul de salarii se înregistrează în contabilitate cu valoarea salariilor angajaților, dar fără diferența de cadouri peste limita de 300 lei, deoarece această sumă a fost inclusă deja pe cheltuieli.

În grupa cheltuielilor sociale se mai includ și:

alte
cheltuieli
sociale

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

Exemplu:

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

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

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

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

2.1. Telemunca

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

Sumele acordate, începând cu data de 1 ianuarie 2024, angajaților care își desfășoară activitatea în regim de telemuncă pentru susținerea cheltuielilor cu utilitățile la locul de muncă și cu achiziția mobilierului și a echipamentelor de birou se limitează, potrivit prevederilor art. 76 alin. (4)¹ în plafonul lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului ocupat.

activitatea
în regim de
telemuncă

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

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

deductibilitate
pierderi

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

- stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

- bunurile și mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare.

Potrivit Legii nr. 237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare, cu modificările și completările ulterioare, prin contractul de asigurare facultativă se stabilesc drepturile și obligațiile fiecărei părți, iar în asigurarea obligatorie, raporturile dintre asigurat și asigurator, drepturile și obligațiile fiecărei părți sunt stabilite prin lege.

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

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

cheltuieli
recunoscute
fiscal

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

condiții
deducere
cheltuieli

Prevederile referitoare la deducerea cheltuielilor, atunci când acestea sunt încadrate în excepțiile prevăzute de dispozițiile art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, impun respectarea următoarelor condiții:

- existența încheierii contractelor de asigurare pentru stocurile respective;
- dovedirea distrugerii lor;
- transferarea alimentelor destinate consumului uman, așa cum sunt prezentate acestea în Legea privind diminuarea risipei alimentare nr. 217/2016, cu modificările ulterioare, prin donare sau sponsorizare, atunci când sunt aproape de expirarea datei-limită de consum, către alte entități, devenite operatori din sectorul agroalimentar.

Aceste unități se înregistrează la Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor, și sunt obligate să respecte prevederile legale cu privire la condițiile de igienă pe perioada depozitării și transportului, precum și la cele privind etichetarea corespunzătoare.

Subprodusele de origine animală care nu sunt destinate consumului uman sunt eliminate, potrivit prevederilor Normelor metodologice emise pentru aplicarea Legii nr. 217/2016, aprobate prin H.G. nr. 51/2019.

Produsele agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal, sunt transformate în compost/biogaz sau sunt neutralizate, potrivit legii.

Asociațiile și fundațiile care funcționează în baza prevederilor O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare, precum și întreprinderile sociale care funcționează în baza Legii nr. 219/2015 privind economia socială, care devin operatori în sectorul agroalimentar, pot comercializa alimentele aflate aproape de expirarea datei-limită de consum, dacă își desfășoară activitatea în domeniul asistenței sociale.



Operatorii economici din sectorul agroalimentar pot oferi către asociații, fundații și întreprinderi sociale, alimentele aflate aproape de expirarea datei-limită de consum, contra unei sume maxime de 3% + TVA din prețul de achiziție, în cazul comercianților, și de 3% + TVA din prețul de producție, în cazul producătorilor și procesatorilor.

La rândul lor, asociațiile și fundațiile pot comercializa alimentele oferite cu maximum 25% + TVA din prețul de achiziție, atunci când sunt preluate de la comercianți, respectiv cu maximum 25% + TVA din prețul de producție, în cazul preluării de la producători sau procesatori.

norme
siguranță
produse

Toți operatorii economici din întregul lanț agroalimentar, indiferent de forma de organizare, care donează/comercializează produse agroalimentare, trebuie să respecte dispozițiile cu privire la siguranța produselor alimentare din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare, cu modificările ulterioare.

În vederea diminuării risipei agroalimentare se urmărește luarea măsurilor privind adaptarea producției la condițiile de piață privind cererea și oferta, utilizarea sistemului FIFO „primul intrat – primul ieșit” pentru stocurile de marfă, realizarea unei depozitări optime etc.

5,8 din
I.S.R.

Prețurile utilizate de operatorii receptori către consumatorul final trebuie să permită acoperirea anuală a cheltuielilor pentru personal, utilități, derularea activităților de comercializare a alimentelor donate, conform legii.

Nivelul costurilor de funcționare lunare ale operatorilor receptori care desfășoară activitățile respective se stabilește prin aplicarea procentului de maximum 5,8% din indicatorul social de referință – ISR per consumator final.

5,8 din
I.S.R.

Atunci când operatorii receptori nu reușesc să comercializeze/doneze produsele agroalimentare până la expirarea datei-limită de consum, trebuie să aplice măsurile prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. d) – g) din Legea nr. 217/2016.

În ceea ce privește aplicarea deducerilor limitate prevăzute de H.G. nr. 831/2004 privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, reprezentând „scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică)”, menționăm că trebuie avute în vedere prevederile anexelor 1-3 din acest act normativ.

Perisabilitățile se calculează și se recunosc atunci când se determină rezultatul fiscal, numai după verificarea faptică a cantităților de produse existente în gestiune (stabilite prin cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee) și numai după realizarea compensărilor efectuate conform prevederilor privind inventarierea.

Limitele scăzămintelor nu se aplică automat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în quantumul prevăzut pentru acestea.

Totodată, menționăm că normele de perisabilitate aplicate sunt maxime, iar acordarea acestora se efectuează numai până la nivelul minusului constatat efectiv.

Perisabilitățile recunoscute în condițiile aplicării prevederilor H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, se aprobă de către managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor primite, a inventarierii sau a predării gestiunii, pe timpul transportului sau al depozitării.

aprobare
perisabilități

Cotele se aplică o singură dată pentru cantitățile de produse intrate sau, după caz, livrate, în funcție de condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.

Lipsurile care se produc în timpul transportului sau al executării contractelor de livrare și care provin din vina furnizorului, transportatorului sau a altor persoane, nu sunt considerate perisabilități și se recuperează de la cei răspunzători, conform legii.

Normele de perisabilitate pentru depozitare se referă la perioada de depozitare de un an și se aplică la cantitatea egală cu stocul mediu anual, pentru fiecare produs.

În situațiile în care intervalul dintre două inventarieri succesive este mai mic sau mai mare de un an, se face recalcularea normei de perisabilitate ținându-se seama de perioada efectiv scursă între cele două inventarieri.

• **Exemple:**

- 1. Un magazin alimentar achiziționează 100 kg de fructe în scopul revânzării. Atunci când nu se valorifică toată marfa, o parte se depreciază.
- S-au aprovizionat banane la un cost de 3 lei/kg.

Pe baza documentelor de intrare (factură, transport) s-a recepționat marfa, s-a întocmit NRCD și s-a înregistrat în evidența proprie:

%	=	401	<u>327 lei</u>
371		„Furnizori”	300 lei
„Mărfuri”			
4426			27 lei
„TVA deductibilă”			

La următoarea inventariere a mărfii se constată că 20 de kilograme s-au stricat.

Se întocmește Procesul-verbal de constatare a deprecierei, în care se menționează faptul că degradarea fructelor s-a produs în urma unui proces normal și că nu se impută nimănui.

Pe baza acestui proces-verbal, se emite o Decizie a administratorului privind scoaterea mărfurilor din gestiune.

Limita maximă de perisabilitate admisă pentru desfacerea cu amănuntul a fructelor proaspete (poziția 30 din Anexa 1 din H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare) este de 1,3%.

Din cele 100 de kg achiziționate se admite ca deductibilă suma de 39 de lei.

$100 \text{ kg} \times 1,3\% = 13 \text{ kg}$

$13 \text{ kg} \times 3 \text{ lei} = 39 \text{ lei}$

Față de suma de 60 de lei (20 kg x 3 lei/kg) înregistrată pe cheltuieli, 39 de lei sunt cheltuieli deductibile, potrivit prevederilor art. 25 alin. 3 lit. d) din Codul fiscal.

607	=	371	60 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

TVA aferentă diferenței de 21 de lei se ajustează și împreună cu cheltuiala de aceeași valoare reprezintă sume nedeductibile.

2. O societate care comercializează fructe înregistrează pe parcursul transportului acestora o pierdere de 7.000 lei din totalul cantității aprovizionate, în valoare de 44.000 lei.

Cantitatea rămasă este vândută la prețul de 37.000 lei.

Pentru stabilirea limitei deductibile de perisabilitate avem în vedere că, pentru fructe, limita admisibilă pe timpul transportului este de 0,5%.

Limita de perisabilitate = $44.000 \text{ lei} \times 0,5\% = 220 \text{ lei}$

Perisabilități nedeductibile fiscal = $7.000 \text{ lei} - 220 \text{ lei} = 6.780 \text{ lei}$

Rezultatul fiscal se stabilește extracontabil pe baza informațiilor preluate din Registrul fiscal, întocmit potrivit prevederilor art. 19 alin. (7) din Codul fiscal.

În formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, aprobat prin Ordinul nr. 3.386/2016, Ordinul nr. 4.160/2017 și modificat prin Ordinul nr. 3.200/2018, la rd. 02 se trece suma de 7.000, iar la rd. 33 suma de 6.780.

3. O societate comercializează conserve de legume și fructe.

În perioada cuprinsă între cele două inventarii anuale ale exercițiului 2019 (31.12.2018 – 31.12.2019) au intrat mărfuri în valoare de 60.000 lei (12.000 de bucăți la prețul cu amănuntul de 5 lei/buc.) din care 100 de bucăți conserve de legume (500 lei) s-au degradat în timpul depozitării (spargere borcane).

Potrivit prevederilor H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, anexa 1, poziția 27, limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate acestor produse sunt:

– 0,10% – transport

– 0,10% – depozitare

- 0,10% – desfacere cu amănuntul.

Cheltuielile privind perisabilitățile recunoscute ca deductibile când se determină impozitul pe profit se calculează astfel: $12.000 \times 5,0 \times 0,10\% = 60$ lei.

În formularul 101 care se completează anual, la rd. 02 se trece suma de 500, iar la rd. 33 suma de 440.

Așa cum prevăd normele H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, pentru produsele la care sunt stabilite norme de perisabilitate diferențiate pentru perioadele de vară și de iarnă, se iau în calcul separat perioadele efective de stocare de iarnă și separat cele de vară, recalculându-se corespunzător normele de perisabilitate.

Pentru produsele la care între două inventarieri succesive nu au avut loc modificări ale soldurilor, normele de perisabilitate se aplică numai pentru depozitare.

4. Un magazin achiziționează 100 kg urdă dulce la prețul de 12 lei plus TVA/kg.

%	=	401	<u>1.308 lei</u>
371		„Furnizori“	
„Mărfuri“			1.200 lei
4426			108 lei
„TVA deductibilă“			

Pe parcursul activității, 5 kg de produs s-au stricat.

Limita de perisabilitate admisă, conform normelor aprobate prin H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, este de 1,25% – adică 1,25 kg ($1,25\% \times 100$ kg).

Se scoate din gestiune marfa: $5 \text{ kg} \times 12 \text{ lei/kg} = 60$ lei

607	=	371	60 lei
„Cheltuieli cu mărfurile“		„Mărfuri“	

Din cei 60 de lei sunt cheltuieli deductibile numai 5 lei.

Pentru mărfurile la care pierderile se produc ca urmare a spargerii acestora (fragmente, fărâmițări etc.), acordarea cotelor de perisabilitate se efectuează pe baza prezentării probelor, care trebuie să reprezinte cel puțin 75% din greutatea produselor care au fost sparte sau sfărâmate.

Probele respective pot fi valorificate prin predarea către unitățile de recuperare a materialelor re folosibile sau către alte unități de profil sau se distrug în cazul în care resturile prezintă pericole de infectare, otrăvire, poluare sau alte asemenea.

Constatarea, valorificarea sau distrugerea probelor se poate face în aceleași condiții și în perioada dintre cele două inventarieri, în cazurile în care probele nu pot fi păstrate din lipsă de spațiu sau alte cauze.

Modul de aplicare a normelor de perisabilitate în raport de volumul intrărilor sau desfacerilor se stabilește la începutul anului, în funcție de profilul unității.

De asemenea, se are în vedere modul de vânzare a mărfurilor (cu amănuntul, cu ridicata, autoservire, alimentație publică etc.).

La combustibilii solizi, normele de perisabilitate se aplică pe timpul transportului și manipulării, la volumul intrărilor, iar în timpul depozitării se aplică pe duratele de depozitare prevăzute.

**aplicare
norme de
perisabilitate**