

# Modul 6

## Operațiuni fiscal-contabile controversate

### Sumar

- 6.1. Tratatamentul contabil al chiriei în cazul în care sunt acordate anumite stimulente sub formă de gratuități
- 6.2. Recunoașterea veniturilor din reduceri comerciale aferente activelor imobilizate
- 6.3. Tratatamentul contabil și fiscal al cheltuielilor cu deductibilitate limitată
- 6.4. Tratatamentul contabil și fiscal al amortizării imobilizărilor corporale

## 6.4. Tratatamentul contabil și fiscal al amortizării immobilizărilor corporale

Reevaluarea immobilizărilor corporale reprezintă tratamentul alternativ permis prevăzut în O.M.F.P. nr. 1.802/2014, dar și în IAS 16.

Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea immobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru immobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Dacă o immobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării immobilizării corporale, acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție cazurile în care data situațiilor financiare, care stau la baza reorganizării, coincide cu data situațiilor financiare anuale.

Reevaluarea immobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei altei valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia determinată în urma reevaluării.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

În sensul prezentelor reglementări, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezervă din reevaluare.

Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizată pe măsură ce activul este folosit de entitate. În

acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

La aplicarea pentru prima dată a prezentelor reglementări, soldul contului 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” se transferă asupra contului 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”. Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluarea prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, cu minimum dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

#### Tratamentul amortizării aferent reevaluării

În cazul efectuării reevaluării, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

- A) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau
- B) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

Din punct de vedere fiscal, O.U.G. nr. 34/2009 a introdus impozitarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuate după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul

profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate. Aceste rezerve din reevaluare se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor fixe respective, după caz.

### Creșterea valorii mijlocului fix

Presupunem că SC Spring Furniture SRL are în evidență o clădire pe care a achiziționat-o în luna decembrie 2017. Valoarea clădirii era de 100.000 lei. Perioada de amortizare este de 40 de ani. Se utilizează amortizarea liniară. La 31.12.2019 se efectuează o reevaluare, iar valoarea netă, noua valoare a clădirii, este de 150.000 lei.

Situația imobilului se prezintă astfel:

În perioada ianuarie 2018 – decembrie 2019, societatea a calculat amortizarea astfel:

Amortizare anuală = Valoarea clădirii / 40 de ani = 100.000 / 40 = 2.500 lei/an

Valoarea netă a clădirii la 31.12.2019 = Valoare de intrare – Amortizare efectuată = 100.000 lei – 5.000 lei = 95.000 lei.

În urma reevaluării de la 31.12.2019, valoarea clădirii a devenit de 150.000 lei.

Se înregistrează o diferență de reevaluare de 55.000 lei.

În evidența contabilă, la 31.12.2019, se efectuează:

1. Reflectarea înregistrării diferenței din reevaluare:

212	=	105	55.000 lei
„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	

2. Eliminarea amortizării efectuate până la 31.12.2019:

2812	=	212	5.000 lei
„Amortizare aferentă construcții”		„Construcții”	

Dacă se optează pentru varianta realizării câștigului din reevaluare pe măsură ce activul este folosit de entitate, atunci se transferă rezerva la valoarea constând în diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Tratamentul realizării câștigului din reevaluarea imobilizărilor reprezintă un element al politicilor contabile ale entității.

În urma reevaluării, începând cu 1 ianuarie 2020 se recalculează amortizarea clădirii:

Valoare reevaluată imobil = 150.000 lei

Durata rămasă de funcționare = 38 ani

Amortizare după reevaluare =  $150.000 / 38 \text{ ani} = 3.947 \text{ lei/an}$ ; amortizare lunară =  $3.947 \text{ lei} / 12 \text{ luni} = 329 \text{ lei/lună}$ , din care:

Amortizare aferentă cost istoric = 208 lei/lună

Amortizare aferentă surplusului din reevaluare = 121 lei/lună.

Constatăm astfel că amortizarea se calculează și se înregistrează în contabilitate la noua valoare a mijlocului fix pe perioada rămasă.

Societatea, prin politicile contabile, a stabilit transferarea câștigului realizat în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” lunar, pe măsura amortizării clădirii.

Astfel, începând cu luna ianuarie, societatea va efectua următoarele înregistrări contabile în legătură cu clădirea respectivă:

– Înregistrarea amortizării:

6811	=	2811	329 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea clădirilor”	

– Transferul câștigului realizat:

105	=	1175	121 lei
„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

Din punct de vedere fiscal, cheltuiala cu amortizarea calculată și înregistrată în evidența contabilă este deductibilă integral la calculul impozitului pe profit, însă societatea va considera venit impozabil sumele

transferate în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” la calculul impozitului pe profit.

Este același rezultat fiscal care s-ar obține în cazul în care s-ar considera nedeductibilă amortizarea aferentă diferenței din reevaluare, însă nu trebuie să procedăm așa, întrucât un astfel de tratament are impact ulterior în modul de completare a Declarației anuale privind impozitul pe profit – Formular 101.

Recomandăm acest tratament, de transfer lunar în contul 1175 a câștigului realizat, tocmai pentru a nu evita să considerăm impozabile aceste sume.

Așa cum am menționat, nu este obligatoriu de transferat câștigul realizat din contul 105 în contul 1175, însă în cazul în care nu se face, este posibil să ignorăm, din neatenție, impozitarea acestor sume.

#### Amortizarea contabilă și fiscală în situația reducerii valorii mijlocului fix

Presupunem că societatea are în evidență o clădire pe care a achiziționat-o în luna decembrie 2017. Valoarea acesteia era de 100.000 lei. Perioada de amortizare este de 40 de ani. Se utilizează amortizarea liniară. La 31.12.2019 efectuează o reevaluare, iar valoarea netă, noua valoare a clădirii, este de 85.000 lei.

Situația imobilului se prezintă astfel:

În perioada ianuarie 2018 – decembrie 2019, societatea a calculat amortizarea astfel:

Amortizare anuală = Valoarea clădirii / 40 de ani = 100.000 / 40 = 2.500 lei/an

Valoarea netă a clădirii la 31.12.2019 = Valoare de intrare – Amortizare efectuată = 100.000 lei – 5.000 lei = 95.000 lei.

În urma reevaluării de la 31.12.2019, valoarea clădirii a devenit de 85.000 lei.

Se înregistrează o descreștere din reevaluare de 10.000 lei. Nu există rezerve din reevaluare înregistrate.

În evidența contabilă, la 31.12.2019, se efectuează:

– Reflectarea înregistrării diferenței din reevaluare:

6813	=	212	10.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”		„Construcții”	

Această sumă din contul 6813 va fi considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

În acest caz, societatea va înregistra în evidența contabilă amortizarea la noua valoare a clădirii, astfel că noua valoare anuală a acesteia este de  $85.000 / 38 \text{ ani} = 2.236 \text{ lei/an}$ , respectiv  $186,33 \text{ lei/lună}$ .

6811	=	2811	186,33 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea clădirilor”	

Ceea ce este important însă în această situație este că, din punct de vedere fiscal, societatea va deduce la calculul impozitului pe profit cheltuiala cu amortizarea inițială, înainte de efectuarea reevaluării. Aceasta va deduce anual la calculul impozitului pe profit suma de  $2.500 \text{ lei/an}$ , și nu suma de  $2.236 \text{ lei/an}$ . Avem astfel un avantaj fiscal de  $264 \text{ lei}$ .

Acest tratament este aplicat ca urmare a respectării dispozițiilor de la art. 7 pct. 44 lit. c) redat mai jos:

„44. Valoarea fiscală reprezintă:

C) *costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz – pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri. În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii. În cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o scădere a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz. În situația reevaluării terenurilor care determină o scădere a valorii acestora sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz”.*