

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – MARTIE 2018

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

■ Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor – avantaje de fructificat

consultant fiscal Ionuț JINGA 3

✓ CAZURI PRACTICE

■ Înregistrare achiziției în baza bonurilor fiscale. Condiții deductibilitate la calculul impozitului pe profit 13

■ Evidența contabilă în partidă simplă. Venituri din chirii 14

■ Diferențe din reevaluare clădiri. Tratament contabil și fiscal 17

■ Factură de discount comercial primită și înregistrată cu întârziere. Tratament declarativ 20

■ Aspecte contabile privind modificarea costurilor standard la produsele finite 21

■ Punerea la dispoziția salariatului a unei locuințe. Tratament fiscal 27

■ Procedura de realizare a compensării dintre persoane juridice 29

■ Deductibilitate cheltuieli dobânzi împrumuturi din anul 2017 31

■ Microîntreprindere. Autoturism cu utilizare mixtă 32

■ Ajustări pentru deprecierea creanțelor. Scoaterea din evidență a creanțelor prescrise 34

■ Comercializare bilete de călătorie de transport public. Tratament contabil 36

■ Transport bunuri din Italia prelucrate în România 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 696.15 lei;

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-sef: Carmen Avădănoaei

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Produție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Înregistrare achiziții în baza bonurilor fiscale. Condiții deductibilitate la calculul impozitului pe profit

ÎNTREBARE:

În anul 2018, care sunt condițiile pentru a fi considerată deductibilă la calculul impozitului pe profit cheltuiala cu un bon fiscal fără CIF beneficiar?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Pentru calculul rezultatului fiscal, în aplicarea **art. 19 alin. (1) din Codul fiscal**, ținând cont de **pct. 5 alin. (1) din Normele de aplicare**, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile sunt redată în Anexa nr. 1 la **O.M.F.P. nr. 2.634/2015** și prevăd următoarele obligații (pct. 1-4):

✓ operațiunile economico-financiare sunt consemnate în momentul efectuării lor în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate;

✓ documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare;
- ✓ în cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz;
- ✓ documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Așadar, puteți observa că, începând cu 1 ianuarie 2016, odată cu abrogarea O.M.F.P. nr. 3.055/2008 și aplicarea prevederilor O.M.F.P. nr. 2.634/2015, se păstrează aproape întocmai aceleași condiții pentru documentele justificative ce stau la baza înregistrării operațiunilor economico-financiare în evidențele unei societăți.

Astfel, considerăm că se pot înregistra în evidențele fiscale cheltuieli deductibile în baza bonurilor fiscale care nu au menționate CIF beneficiar numai în condițiile în care se pot justifica achizițiile de bunuri ori servicii prestate prin documente asumate prin nume și prenume, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea acelor operațiuni economico-financiare (spre exemplu: ordin deplasare, decont cheltuieli, NIR pentru achiziții de bunuri), cu condiția ca toate celelalte informații obligatorii să fie înscrise în bonurile fiscale - în special, denumirea produselor achiziționate, cantitatea, prețul unitar și valoarea acestora (nu rare sunt cazurile când bonurile fiscale nu conțin aceste elemente, menționând, la modul generic, achizițiile).

Recomandăm că, totuși, numai în cazuri de excepție, cum ar fi, spre exemplu, contravaloarea bonurilor de taxi (unde se știe că este o problemă cu emiterea bonurilor fiscale, în general, și absolut imposibil de obținut un bon fiscal care să menționeze și CIF beneficiar, oricât am invoca legea) ori bonurile fiscale în cazul deplasărilor în diverse regiuni din țară, să se accepte situația de a nu se înscrie de către furnizor CIF/CUI beneficiar în bonul fiscal care este emis.

Evidența contabilă în partidă simplă. Venituri din chirii

ÎNTREBARE:

O persoană fizică are încheiate peste cinci contracte de închiriere spații comerciale, veniturile încasate depășesc 100.000 euro/an. Care sunt cheltuielile deductibile aferente acestei activități? Evidența contabilă se conduce în partidă simplă? În cursul anului 2016, proprietarul a făcut un raport de expertiză pentru construcțiile care fac obiectul închirierii, determinând astfel o cotă de amortizare lunară. Este corectă înregistrarea acestei amortizări?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit **art. 2 lit. a) din O.M.F.P. nr. 170/2015**, persoanele fizice al căror venit, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, fiind obținut din cedarea folosinței bunurilor, aplică Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă, aprobate prin O.M.F.P. nr. 170/2015.

Conform **art. 87 alin. (3) din Codul fiscal**, în situația de față, venitul net se stabilește în sistem real, potrivit prevederilor **art. 68**, contribuabilii având obligația de a completa și Registrul de evidență fiscală.

Deci persoana fizică va trebui să țină evidența contabilă în partidă simplă și să completeze registrul de evidență fiscală.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse la calculul impozitului pe venit sunt prevăzute la art. 68 alin. (4) din Codul fiscal, iar cheltuielile cu deductibilitate limitată sunt prevăzute la art. 68 alin. (5) din Codul fiscal.

Potrivit **art. 68 alin. (4) din Codul fiscal**, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

- a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;
- b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- c) să reprezinte cheltuieli cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit cap. III – Venituri din salarii și asimilate salariilor, cu excepțiile prevăzute de prezentul capitol;
- d) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;
- e) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (20);
- f) să reprezinte cheltuieli cu prime de asigurare efectuate pentru:
 1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
 2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
 3. bunurile utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;
 4. asigurarea de risc profesional;
- g) să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării/detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare;
- h) să fie efectuate pe perioada deplasării contribuabilului care își desfășoară activitatea individual și/sau într-o formă de asociere, în țară și în străinătate, în scopul desfășurării activității, reprezentând cheltuieli de cazare și transport, altele decât cele prevăzute la alin. (7) lit. k);
- i) să reprezinte contribuții de asigurări sociale plătite la sistemele proprii de asigurări sociale și/sau contribuții profesionale obligatorii plătite, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;
- j) să fie efectuate în scopul desfășurării activității și reglementate prin acte normative în vigoare;
- k) în cazul activelor neamortizabile prevăzute la art. 28 alin. (4), cheltuielile sunt deductibile la momentul înstrăinării și reprezintă prețul de cumpărare sau valoarea stabilită prin expertiză tehnică la data dobândirii, după caz.

Potrivit **art. 68 alin. (5) din Codul fiscal**, următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

- a) cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform art. 68 alin. (6);
- b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform art. 68 alin. (6);
- c) cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 5% asupra valorii anuale a cheltuielilor efectuate cu salariile personalului, pentru destinațiile prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. b) din titlul II, după caz;
- d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legislației în materie, inclusiv cheltuielile cu bunuri cu termen depășit de valabilitate potrivit legii;
- e) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;
- f) cheltuielile reprezentând voucherele de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;
- g) contribuțiile la fonduri de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la schemele de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
- h) primele de asigurare voluntară de sănătate, conform Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicate, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
- i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuielă care este aferentă activității independente;

- j) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de contribuabil sau membru asociat sunt deductibile limitat potrivit alin. (7) lit. k) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane;
- k) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate în calitate de angajatori, potrivit titlului V;
- l) cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de contribuabil potrivit prevederilor titlului V – Contribuții sociale obligatorii, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual și/sau într-o formă de asociere. Deducerea cheltuielilor respective se efectuează de organul fiscal competent la recalcularea venitului net anual/pierderii nete anuale, potrivit prevederilor art. 75;
- m) cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă, potrivit legii;
- n) dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, altele decât instituțiile care desfășoară activitatea de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, pentru împrumuturile în lei, în vigoare la data restituirii împrumutului și, respectiv, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută, prevăzută la art. 27 alin. (7) lit. b);
- o) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria – rata de leasing – în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- p) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 4.000 euro anual;
- q) cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

Potrivit **art. 68 alin. (6) din Codul fiscal**, baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.

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 articolului 28 din Codul fiscal.

Potrivit **art. 28 alin. (2) din Codul fiscal**, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Imobilele oferite spre închiriere sunt utilizate pentru a fi închiriate terților, au o valoare mai mare de 2.500 lei și au o durată normală de utilizare mai mare de un an, deci sunt considerate amortizabile și puteți deduce amortizare la calculul impozitului pe venit în condițiile prevăzute la art. 28 din Codul fiscal.

Alte cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității independente ar mai putea fi, de exemplu, cheltuieli de reclamă, asigurări ale bunurilor din patrimoniul afacerii, achiziții obiecte de inventar utilizate în spațiile închiriate (sau amortizări în cazul în care bunurile au valori mai mari de 2.500 lei), servicii de curățenie (și materiale de curățenie), reparații, salarii (dacă este angajat personal) etc.

De asemenea, în condițiile prevăzute la **art. 68 alin. (5) din Codul fiscal** puteți deduce limitat, de exemplu, cheltuieli de protocol, cheltuieli cu autoturismele etc.

Diferențe din reevaluare clădiri. Tratament contabil și fiscal

ÎNTREBARE:

O societate realizează, la 31 decembrie 2017, o reevaluare pentru raportarea financiară a tuturor clădirilor deținute în vederea reflectării acestora la valoare justă, cerință necesară în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate prin consolidarea cu o firmă din grup.

În urma reevaluării acestor clădiri, pentru unele dintre ele s-au obținut valori reevaluate (juste) mai mari decât valorile (individuale) contabile nete (rezultând un plus din reevaluare), în timp ce pentru altele s-au obținut valori reevaluate (juste) mai mici decât valorile (individuale) contabile nete.

Per total, însă, la nivelul întregii clase de clădiri, totalul valorilor reevaluate (juste) este mai mare decât totalul valorilor (individuale) contabile nete.

Până la data respectivei reevaluări nu existau înregistrate în contabilitate nici rezerve din reevaluare, nici cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În aceste condiții, care dintre următoarele variante este corectă:

- 1) înregistrarea doar per global a unei rezerve din reevaluare, întrucât pe total grupă de clădiri, totalul valorilor reevaluate (juste) este mai mare decât totalul valorilor (individuale) contabile nete;
- 2) înregistrarea pentru fiecare clădire reevaluată, după caz, a cheltuielilor din reevaluarea imobilizărilor corporale, respectiv a unei rezerve din reevaluare.

Dacă în urma reevaluării, pentru o clădire, există o creștere de valoare netă (respectiv trebuie constituită o rezervă din reevaluare), iar pentru alta există o descreștere de valoare netă (deci ar trebui înregistrată o cheltuială din reevaluare), per total se poate face compensarea între această cheltuială și rezerva din reevaluare? Astfel, întrucât această compensare este realizabilă, cheltuiala din reevaluare mai trebuie înregistrată? Dacă da, reprezintă aceasta o cheltuială nedeductibilă fiscal? Se înregistrează doar o rezervă din reevaluare?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor 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, **conform punctului 99 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.**

Potrivit punctului 104 din Reglementările contabile, 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.

Dacă în contabilitate s-ar înregistra numai rezerva din reevaluare rezultată după compensarea plusurilor și minusurilor din reevaluare, imobilele nu ar avea în balanță valoarea reevaluată și nu s-ar putea calcula amortizarea, având în vedere valoarea acesteia, determinată în urma reevaluării.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziție sau a costului de producție și valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanț la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital și rezerve” (contul 105 „Rezerve din reevaluare”), **conform punctului 108 din Reglementările contabile.**

Nu se poate decide înregistrarea unei majorări valorii contabile numai pentru un imobil (înregistrarea 212 = 105 nu poate fi asociată unei singure clădiri).

Conform punctului 105 alin. (1) din Reglementările contabile, elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

Deci scopul reevaluării simultane nu este înregistrarea unui rezultat global, ci comparabilitatea datelor din situațiile financiare.

Prin urmare, nu se poate face compensarea între plusurile și minusurile rezultate din evaluarea diferitelor clădiri, deci se va înregistra reevaluarea, fiecare imobil fiind adus la valoarea reevaluată.

Având în vedere că s-a menționat că anterior nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ, **conform punctului 111 alin. (1) din Reglementările contabile**, dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”.

Prin anularea amortizării cumulate, clădirea este adusă la valoarea netă.

● **Anularea amortizării cumulate se înregistrează:**

2812	=	212	valoarea amortizată
„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

Rezerva din reevaluare se stabilește prin diferența între valoarea reevaluată și valoarea netă pentru fiecare imobilizare:

● **Majorarea valorii imobilizării corporale ca rezultat al reevaluării:**

212	=	105	diferența dintre valoarea reevaluată și valoarea netă
„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	

Regulile privind amortizarea se vor aplica activului, având în vedere valoarea activului, determinată în urma reevaluării. Astfel, începând cu luna următoare, cheltuielile cu amortizarea vor fi mai mari decât amortizarea calculată la cost istoric.

Potrivit prevederilor **art. 26 alin. (6) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile punctului 5 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată 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, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz, ca elemente similare veniturilor.

Altfel spus, considerați element similar veniturilor (deci impozabil din punctul de vedere al impozitului pe profit) diferența dintre amortizarea la valoarea reevaluată și amortizarea la cost istoric.

Având în vedere că anterior nu a existat o rezervă din reevaluare, **conform punctului 111 alin. (2) din Reglementările contabile**, dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei.

Sumele reprezentând diferențe de natura cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, **conform punctului 111 alin. (3) din Reglementările contabile.**

Prin anularea amortizării cumulate, clădirea este adusă la valoarea netă.

● **Anularea amortizării cumulate se înregistrează:**

2812	=	212	valoarea amortizată
„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

Rezerva din reevaluare se stabilește prin diferența dintre valoarea reevaluată și valoarea netă pentru fiecare imobilizare.

● **Diminuarea valorii imobilizării corporale ca rezultat al reevaluării se înregistrează:**

655	=	212	diferența dintre valoarea netă și valoarea reevaluată
„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”		„Construcții”	

Cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări efectuate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii acestora, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform **art. 25 alin. (4) lit. 1) din Codul fiscal.**

Deci cheltuiala înregistrată în contul 655 este nedeductibilă fiscal.

Regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea activului, determinată în urma reevaluării. Astfel, începând cu luna următoare, cheltuielile cu amortizarea vor fi mai mici decât amortizarea calculată la cost istoric.

Potrivit **art. 28 alin. (17) din Codul fiscal**, pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă.

Potrivit **art. 7 punctul 44 lit. c) din Codul fiscal**, în cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere 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.

Prin urmare, în cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere a valorii acestora sub costul istoric, la calculul rezultatului fiscal veți deduce amortizarea la costul istoric (amortizare la valoarea reevaluată este considerată amortizare contabilă).

În concluzie, rezultatul reevaluării se înregistrează pentru fiecare construcție în parte (nu global).

În cazul clădirilor cu valoare reevaluată mai mare decât valoarea netă, urmează să înregistrați cheltuieli cu amortizarea mai mari, dar impozitați ca element similar veniturilor diferența dintre amortizarea calculată la valoarea reevaluată și amortizarea calculată la cost istoric.

În cazul clădirilor cu valoare reevaluată mai mică, descreșterea se înregistrează ca o cheltuială nedeductibilă fiscal. Urmează să fie înregistrată în contabilitate o cheltuială cu amortizarea mai mică, dar la calculul impozitului pe profit se va deduce amortizarea la cost istoric.

Practic, impactul fiscal este nul în ambele cazuri.

Faktură de discount comercial primită și înregistrată cu întârziere. Tratament declarativ

ÎNTREBARE:

În luna martie 2018 se primește o factură de discount de la un operator intracomunitar, emisă în decembrie 2017. Furnizorul nu a transmis factura fizic sau pe e-mail. Nu a confirmat soldul transmis de societate în luna ianuarie 2018. Se depune o declarație 390 rectificativă?

Care sunt consecințele acestei rectificări? În decontul de TVA al lunii martie se trece suma la rândul 6 „Regularizări privind achizițiile intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA” (taxare inversă)?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Baza de impozitare a TVA se reduce în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la **art. 286 alin. (4) lit. a)** sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, conform **art. 287 lit. c) din Codul fiscal**.

În cazul evenimentelor menționate la art. 287, taxa este exigibilă la data la care intervine oricare dintre evenimente, iar regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente, conform **art. 282 alin. (9) din Codul fiscal**.

Potrivit **art. 320 alin. (3) din Codul fiscal**, în situațiile în care se ajustează baza impozabilă conform **art. 287 lit. a)-c) și e)**, dacă furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii nu emite factura de corecție prevăzută la art. 330 alin. (2), beneficiarul, persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2)-(4) și (6), trebuie să emită o autofaktură în vederea ajustării bazei de impozitare și a taxei deductibile, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care au intervenit evenimentele prevăzute la art. 287 lit. a)-c) și e).

Astfel, chiar dacă furnizorul nu a emis factura, în baza contractului, trebuia să se autofactureze și să se declare ajustarea prin formularele 300 și 390.

Potrivit instrucțiunilor de completare ale formularului 390 (O.P.A.N.A.F. nr. 591/2016, O.P.A.N.A.F. nr. 592/2017), ajustările se declară pentru luna calendaristică în care intervine exigibilitatea taxei, conform **art. 282 alin. (9) din Codul fiscal**, respectiv în luna calendaristică în care regularizarea a fost comunicată clientului.

Considerăm că „luna calendaristică în care regularizarea a fost comunicată clientului” se referă la acele regularizări (discount, în speța de față) care nu se acordă în baza unui contract, ci în alte situații neprevăzute în contract.

Dacă în luna decembrie se cunoștea faptul că se va primi discount, taxa a devenit exigibilă la data la care a intervenit evenimentul.

Conform aceluiași instrucțiuni, declarația depusă inițial se rectifică prin depunerea unei noi declarații, pe același format, bifând căsuța corespunzătoare de pe formular. În declarația rectificativă se rectifică tranzacții declarate în orice perioadă de raportare anterioară și se completează toate rubricile formularului cu datele valabile la momentul declarării, indiferent dacă acestea au mai fost declarate.

Se completează câte o declarație rectificativă pentru fiecare perioadă de raportare pentru care se operează rectificări.