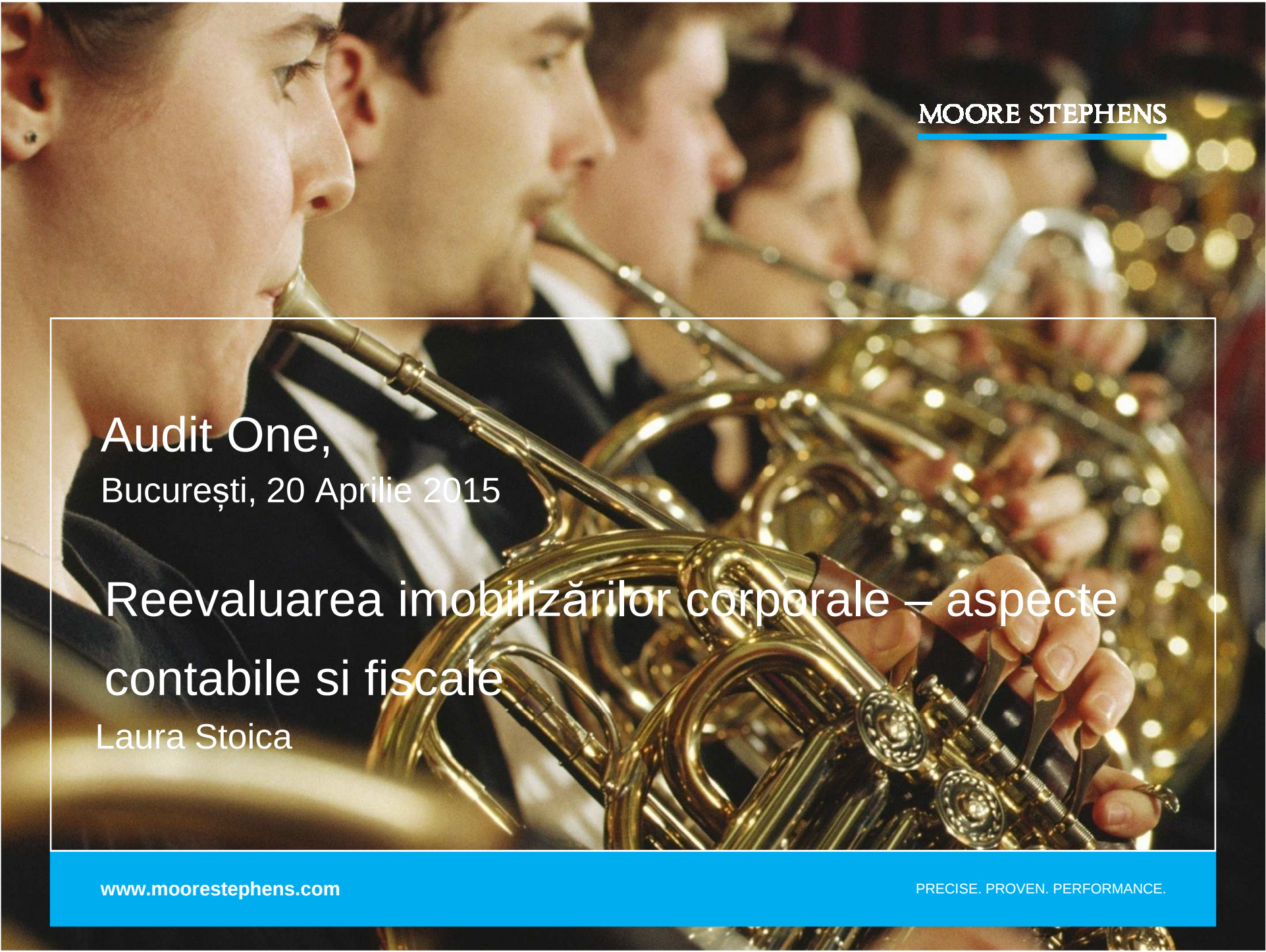




MOORE STEPHENS

Audit One,
București, 20 Aprilie 2015

Reevaluarea imobilizărilor corporale – aspecte contabile si fiscale

Laura Stoica

www.moorestephens.com

PRECISE. PROVEN. PERFORMANCE.

CUPRINS



- Scopul reevaluării imobilizărilor corporale
- Aspecte contabile in contextul OMFP nr. 1802/2014
- Aspecte fiscale
- Exemplu
- Concluzii

Scopul reevaluării imobilizărilor corporale



- **Imaginea fidelă a activelor**

Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Prin urmare, imobilizările corporale sunt prezentate la valoarea lor justă.

- **Optimizarea costurilor fiscale**

Art. 253 Calculul impozitului datorat de persoanele juridice

(5) În cazul unei clădiri care a fost reevaluată, conform reglementărilor contabile, valoarea impozabilă a clădirii este valoarea contabilă rezultată în urma reevaluării, înregistrată ca atare în contabilitatea proprietarului - persoană juridică.

(6) În cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată, cota impozitului pe clădiri se stabilește de consiliul local/Consiliul General al Municipiului București între:

a) 10% și 20% pentru clădirile care **nu au fost reevaluate în ultimii 3 ani** anteriori anului fiscal de referință;

b) 30% și 40% pentru clădirile care **nu au fost reevaluate în ultimii 5 ani** anteriori anului fiscal de referință.

Aspecte contabile (1)



Prezentarea imobilizărilor corporale la *costul istoric* (tratament contabil de baza)

Acest tratament contabil implica utilizarea conturilor:

291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"

6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"

7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"

Prezentarea imobilizărilor corporale la *valoarea justa* (tratament contabil alternativ)

Acest tratament contabil implica utilizarea conturilor:

105 "Rezerve din reevaluare,,

655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"

755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"

99. - (1) 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.

102. - Reevaluarea imobilizărilor 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.

Aspecte contabile (2)



Conturi noi incepand cu 1 ianuarie 2015

Contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale,,

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența descreșterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În debitul contului 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" se înregistrează:

- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (211 la 217).

Contul 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența creșterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În creditul contului 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale" se înregistrează:

- valoarea creșterii față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (211 la 217).

Aspecte contabile (3)



OMFP nr. 1802 a redefinit notiunea de grupe de imobilizari corporale in **categorii de imobilizari corporale**, astfel ca daca se efectueaza reevaluarea unei cladiri inregistrate in contul 212 „Constructii”, nu este obligatorie si reevaluarea cladirilor inregistrate in contul 215 „Investitii imobiliare”.

105. - (1) Elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se revaluează 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.

(2) Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.

(3) O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

(4) Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

193. - (1) Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

(2) În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele subcategorii: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele.

194. - În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct: investițiile imobiliare, activele biologice productive, precum și activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale.

Aspecte contabile (4)



Tratamentul amortizării cumulate aferente unei imobilizări corporale reevaluate

103. - 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.

Aspecte contabile (5)



Contabilizarea diferentelor din reevaluare a unei imobilizari corporale

- Evidentierea minusurilor din reevaluare aferente unei cladiri reevaluate pentru prima data:

$$655 = 212$$

- Evidentierea plusurilor din reevaluare aferente unei cladiri pentru care exista sume inregistrate in contul 655:

$$212 = 755 \text{ (pana la nivelul sumei existente in contul 655)}$$

$$212 = 105 \text{ (diferenta in plus peste sume din contul 655)}$$

- Evidentierea minusurilor din reevaluare aferente unei cladiri pentru care exista rezerve din reevaluare:

$$105 = 212$$

Aspecte contabile (6)



Recunoasterea castigului realizat din rezerve din reevaluare

109. - (1) 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.

(2) În sensul prezentelor reglementări, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat 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.**

(3) 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".

În funcție de politicile contabile aprobate, nota contabilă **105 = 1175** se înregistrează:

- pe măsura amortizării mijlocului fix (tratament alternativ)
- la scoaterea din evidență a mijlocului fix (tratament de bază)

Aspecte contabile (7)



Recomandari privind evidenta contabila a rezervelor din reevaluare:

In functie de perioada in care a fost efectuata reevaluarea mijloacelor fixe si tratamentul fiscal aplicabil rezervelor, este necesara o evidenta analitica (contabila – pe subconturi sau extracontabila – intr-un fisier Excel) a rezervelor constituite pentru fiecare mijloc fix in parte:

Tratament alternativ:

- 1175.1 Rezerva impozabila la momentul utilizarii
- 1175.2 Rezerva neimpozabila
- 1175.3 Rezerva impozabila la momentul utilizarii
- 1175.4 Rezerva impozitata concomitent cu deducerea amortizarii fiscale

Tratament de baza:

- 105.1 Rezerva impozabila la momentul la utilizarii
- 105.2 Rezerva neimpozabila
- 105.3 Rezerva impozabila la momentul utilizarii
- 105.4 Rezerva impozitata concomitent cu deducerea amortizarii fiscale

Aspecte contabile (8)



Atentie! Daca plusul din reevaluare nu este transferat in 1175 pe masura amortizarii, reducerile din contul 105 ca urmare a minusurilor din reevaluare ulterioare sau transferul din 105 in 1175 la momentul scoaterii din evidenta contabila a mijlocului fix nu sunt considerate utilizari de rezerva. Utilizarea rezervelor presupune debitarea contului 1175 si nu a contului 105.

La momentul transferarii sumelor din 105 in 1175 este bine sa se tina cont de corespondenta intre conturile analitice, respectiv:

105.1 = 1175.1 Rezerve ce se impoziteaza la momentul utilizarii lor

105.2 = 1175.2 Rezerva neimpozabila

105.3 = 1175.3 Rezerva impozabila la momentul utilizarii

105.4 = 1175.4 Rezerva impozitata concomitent cu deducerea amortizarii fiscale

Aspecte contabile (9)



Detalierea reevaluarilor imobilizarilor corporale in Notele explicative, conform pct. 468 din OMFP nr. 1802/2014:

468. - În notele explicative la situațiile financiare, toate entitățile prezintă, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții ale prezentelor reglementări, informații referitoare la următoarele:

*b) dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, un **tabel** care să prezinte:*

- (i) mișcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, cu o explicație a tratamentului fiscal al elementelor pe care le conține; și*
- (ii) valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;*

Aspecte fiscale (1)



1. Reevaluari efectuate inainte de 01.01.2004 (1065.1)

Tratament fiscal:

Valoarea fiscala include si reevaluarile efectuate potrivit HG, prin urmare amortizarea fiscala include si plusurile din reevaluare.

Rezervele constituite **se impoziteaza la data utilizarii**, ca element similar veniturilor.

2. Reevaluari efectuate dupa 01.01.2004

2.1. Valoarea fiscala in perioada 01.01.2004 – 31.12.2006 (1065.2)

Tratament fiscal:

Valoarea fiscala nu include reevaluarile contabile, prin urmare: **amortizarea fiscala < amortizarea contabila.**

Rezervele constituite **nu sunt impozabile.**

2.2. Valoarea fiscala in perioada 01.01.2007 – 30.04.2009 (1065.3)

Tratament fiscal:

Valoarea fiscala include reevaluarile contabile, prin urmare: **amortizarea fiscala = amortizarea contabila.**

Rezervele constituite **se impoziteaza la data utilizarii**, ca element similar veniturilor.

Aspecte fiscale (2)



2.3. Valoarea fiscala in perioada 01.05.2009 – prezent (1065.4)

Tratament fiscal:

Valoarea fiscala include reevaluarile contabile, prin urmare: amortizarea fiscala = amortizarea contabila.

Rezervele constituite **se impoziteaza pe masura amortizarii fiscale**, ca elemente similare veniturilor.

Concluzie: Momentul impozitării rezervei este diferit în funcție de perioada în care a fost dedus plusul din reevaluare.

Aspecte fiscale (3)



Incepand cu data de **1 ianuarie 2007**, in valoarea fiscala a imobilizarilor corporale sunt incluse si reevaluarile efectuate potrivit legii.

Codul fiscal - Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

33. valoarea fiscală reprezintă:

c) pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri - 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. 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 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. În situația reevaluării terenurilor care determină o descreștere 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;

Aspecte fiscale (4)



Sumele evidentiare în conturile 655, respectiv 6813 sunt nedeductibile fiscal.

Art. 21 alin. (4) *Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:*

ș) *cheltuielile reprezentând **valoarea depreciilor mijloacelor fixe**, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei **reevaluări**, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;*

Sumele evidentiare în conturile 755, respectiv 7813 nu sunt impozabile.

Art. 20 Venituri neimpozabile

*Următoarele venituri **sunt neimpozabile** la calculul profitului impozabil:*

c) *veniturile din **anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere**, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;*

Exemplu (1)



O societate are în patrimoniul său o clădire despre care se cunosc următoarele informații:

- Data achiziției: 17.12.2007
- Valoare de intrare: 384.000 lei
- Durata de amortizare: 40 ani
- Amortizare lunară conform cost achiziție: 800 lei
- Amortizare cumulată înregistrată în anii 2008 – 2009: 19.200 lei (800 x 24 luni)
- Valoare contabilă netă la 31.12.2009: 364.800 lei
- **Prima reevaluare: decembrie 2009**
- Valoare justă conform raport evaluare: 273.600 lei
- Ajustare pentru depreciere după prima reevaluare: 91.200 lei (cont 6813)
- Amortizare contabilă lunară conform noii valori: 600 lei
- Amortizare fiscală lunară: 800 lei (la nivelul costului de achiziție)

Societatea aplică următoarele tratamente contabile:

- Metoda valorii juste
- Castigul realizat este recunoscut pe măsura amortizării

Exemplu (2)



Inregistrari contabile efectuate dupa prima reevaluare:

- Cu ocazia reevaluării din decembrie 2009:

2812 = 212 19.200 lei (anulare amortizare cumulata)

6813 = 212 91.200 lei (evidentiere ajustare pentru depreciere)

- Amortizare contabila 2010:

6811 = 2812 7.200 lei (600 x 12 luni)

Venituri aferente anului 2010: 100.000 lei

Cheltuieli aferente anului 2010: 75.000 lei, din care:

- amortizare contabila 7.200 lei

Amortizare fiscala 2010: 9.600 lei (800 x 12 luni)

Rezultat fiscal 2010: Venituri – Cheltuieli + Cheltuieli amortizare contabila –

Amortizare fiscala = $100.000 - 75.000 + 7.200 - 9.600 = 22.600$ lei

Exemplu (3)



La data de **19 decembrie 2012** are loc **a II-a reevaluare** a cladirii, in urma careia se stabileste o valoare justa de 378.000 lei.

La data de 31.12.2012 cladirea are:

- amortizare cumulata de 21.600 lei (600×36 luni)
- Valoare contabila neta de 252.000 lei ($273.600 - 21.600$)
- Durata ramasa 35 ani (420 luni)

In urma celei de-a doua reevaluari, se stabilesc urmatoarele date:

- plus din reevaluare in suma de 126.000 lei ($378.000 - 252.000$)
- Amortizare contabila lunara de 900 lei ($378.000/420$ luni)
- Amortizare fiscala lunara de 900 lei

Exemplu (4)



Inregistrari contabile efectuate dupa a II-a reevaluare:

- Cu ocazia reevaluării din decembrie 2012:

2812 = 212 21.600 lei (anulare amortizare cumulata)

212 = 7813 91.200 lei (anulare ajustare pentru depreciere)

212 = 105 34.800 lei (plus din reevaluare)

- Amortizare contabila 2013:

6811 = 2812 10.800 lei (900 x 12 luni)

- Transfer castig realizat, pe masura amortizarii:

105 = 1065 1.200 lei (10.800 – 9.600)

Venituri aferente anului 2013: 100.000 lei

Cheltuieli aferente anului 2010: 75.000 lei, din care:

- amortizare contabila 10.800 lei

Amortizare fiscala 2013: 10.800 lei (900 x 12 luni)

Elemente similare veniturilor (ESV): 1.200 lei

Rezultat fiscal 2013: Venituri – Cheltuieli + Cheltuieli amortizare contabila –

Amortizare fiscala + ESV = $100.000 - 75.000 + 10.800 - 10.800 + 1.200 = 26.200$ lei

Exemplu (5)



La data de **15 decembrie 2015** are loc **a III-a reevaluare** a cladirii, in urma careia se stabileste o valoare justa de 326.400 lei.

La data de 31.12.2015 cladirea are:

- amortizare cumulata de 32.400 lei (900×36 luni)
- Valoare contabila neta de 345.600 lei ($378.000 - 32.400$)
- Durata ramasa 32 ani (384 luni)

In urma celei de-a III-a reevaluari, se stabilesc urmatoarele date:

- minus din reevaluare in suma de 19.200 lei ($345.600 - 326.400$)
- Amortizare contabila lunara de 850 lei ($326.400/384$ luni)
- Amortizare fiscala lunara de 850 lei

Exemplu (6)



Inregistrari contabile efectuate dupa a III-a reevaluare:

- Cu ocazia reevaluării din decembrie 2015:

2812 = 212 32.400 lei (anulare amortizare cumulata)

105 = 212 19.200 lei (minus din reevaluare)

- Amortizare contabila 2016:

6811 = 2812 10.200 lei (850 x 12 luni)

- Transfer castig realizat, pe masura amortizarii:

105 = 1175 600 lei (10.200 – 9.600)

Venituri aferente anului 2016: 100.000 lei

Cheltuieli aferente anului 2016: 75.000 lei, din care:

- amortizare contabila 10.200 lei

Amortizare fiscala 2016: 10.200 lei (850 x 12 luni)

Elemente similare veniturilor (ESV): 600 lei

Rezultat fiscal 2016: Venituri – Cheltuieli + Cheltuieli amortizare contabila –
Amortizare fiscala + ESV = 100.000 – 75.000 + 10.200 – 10.200 + 600 = 25.600 lei

Concluzii



- ✓ Reevaluarea imobilizarilor corporale este reglementata in sectiunea **3.4.1. Reevaluarea imobilizărilor corporale din OMFP nr. 1802/2014**
- ✓ Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la **valoarea justa de la data bilantului**; valoarea justa se determina pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.
- ✓ Incepand cu anul 2015, pentru diferentele din reevaluarea imobilizarilor corporale se utilizeaza conturile noi **655** si **755**;
- ✓ Incepand cu anul 2015, conturile **6813** si **7813** se utilizeaza doar in cazul metodei costului istoric;
- ✓ Momentul impozitării rezervelor din reevaluare este diferit în funcție de perioada în care a fost dedus plusul din reevaluare;
- ✓ Incepand cu **1 ianuarie 2007**, in valoarea fiscala a imobilizarilor corporale sunt incluse si reevaluarile efectuate potrivit legii;
- ✓ Transparenta informatiilor referitoare la reevaluarile efectuate asupra imobilizarilor corporale este absolut necesara pentru a putea stabili un tratament fiscal corespunzator.

Întrebări?



Mulțumesc!

