

## **Prevederi fiscale aplicabile entităților care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**

*Contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară pentru determinarea valorii fiscale vor avea în vedere și următoarele reguli:*

*a) pentru imobilizările necorporale, în valoarea fiscală se includ și reevaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile. În cazul în care se efectuează reevaluări ale imobilizărilor necorporale care determină o descreștere a valorii acestora, subvaloarea rămasă neamortizată stabilită în baza valorii de înregistrare în patrimoniu, valoarea fiscală rămasă neamortizată a imobilizărilor necorporale se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza valorii de înregistrare în patrimoniu;*

*Rezervele din reevaluarea imobilizărilor necorporale, efectuată de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor cu cedarea imobilizărilor necorporale, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor imobilizări necorporale, după caz.*

### **NOTĂ**

Conform IAS 38 imobilizările necorporale pot fi reevaluate în anumite condiții. Dacă în urma reevaluării se înregistrează un plus de valoare acesta afectează rezerva din reevaluare (cont 1051). Amortizarea este deductibilă fiscal, dar concomitent se impozitează partea din rezerva din reevaluare corespunzătoare. Dacă în urma reevaluării rezultă o cheltuială (ct 655) aceasta este nedeductibilă fiscal. Deducerile sunt primite ulterior prin intermediul amortizărilor calculate pe baza costului.

*b) în cazul în care se trece de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cost, în valoarea fiscală a activelor și pasivelor cu excepția mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, nu se include actualizarea cu rata inflației;*

*c) în cazul în care se trece de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cost, din valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor se scad reevaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile și se include actualizarea cu rata inflației;*

*d) pentru proprietățile imobiliare clasificate ca investiții imobiliare, valoarea fiscală este reprezentată de costul de achiziție, de producție sau de valoarea de piață a investițiilor imobiliare 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 evaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile. În cazul în care se efectuează evaluări ale investițiilor imobiliare care determină o descreștere a valorii acestora sub valoarea rămasă neamortizată stabilită în baza costului de achiziție/producție sau valorii de piață a investițiilor imobiliare dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, valoarea fiscală rămasă neamortizată a investițiilor imobiliare se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție/producție sau valorii de piață, după caz, a investițiilor imobiliare.*

## **NOTĂ**

Potrivit IAS 40 investițiile imobiliare pot fi contabilizate după modelul costului sau după modelul valorii juste. În cazul evaluării la valoarea justă investițiile imobilizate nu se amortizează, iar plusurile și minusurile de valoare sunt reflectate în contul de profit și pierdere.

Din punct de vedere fiscal plusul de valoare reflectat ca venit este neimpozabil, iar minusul de valoare reflectat pe cheltuieli este nedeductibil. Plusul de valoare se impozitează concomitent cu deducerea fiscală pentru amortizare.

*e) pentru mijloacele fixe amortizabile clasificate ca active biologice, valoarea fiscală este reprezentată de costul de achiziție, de producție sau de valoarea de piață în cazul celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport la data intrării în patrimoniul contribuabilului, după caz, utilizată pentru calculul amortizării fiscale. În valoarea fiscală se includ și evaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile. În cazul în care se efectuează evaluări ale activelor biologice care determină o descrescere a valorii acestora sub valoarea rămasă neamortizată stabilită în baza costului de achiziție/producție sau valorii de piață în cazul celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, valoarea fiscală rămasă neamortizată a activelor biologice se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție/producție sau a valorii de piață, după caz."*

*Sunt considerate mijloace fixe amortizabile:*

*g) activele biologice, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară.*

## **NOTĂ**

Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie. Conform IAS 41 un activ biologic trebuie evaluat la recunoașterea inițială și la finalul fiecărei perioade de raportare la valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare, cu excepția cazului în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil. Activele biologice sunt evidențiate în contul 241 Active biologice. Modificarea valorii juste a activelor biologice se înregistrează în contul 7571 "Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice", respectiv contul 6571 "Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice". Din punct de vedere fiscal venitul este neimpozabil, iar cheltuiala este nedeductibilă. Plusul de valoare este impozitat concomitent cu deducerea amortizării.

*Nu reprezintă active amortizabile*

*h) imobilizările necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile.*

## **NOTĂ**

Conform IAS 38 imobilizările necorporale cu durată de viață nedeterminată nu se amortizează.

*Contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară pentru determinarea profitului impozabil vor avea în vedere și următoarele reguli:*

*a) pentru sumele înregistrate în rezultatul reportat din provizioane specifice, ca urmare a implementării reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară ca bază a contabilității, se aplică următorul tratament fiscal:*

1. sumele înregistrate în soldul creditor al contului «Rezultatul reportat din provizioane specifice», reprezentând diferențele dintre valoarea provizioanelor specifice determinate la data de 31 decembrie 2011 potrivit Regulamentului Băncii Naționale a României nr. 3/2009 privind clasificarea creditelor și plasamentelor, precum și constituirea, regularizarea și utilizarea provizioanelor specifice de risc de credit, cu modificările și completările ulterioare, și ajustările pentru depreciere, evidențiate la data de 1 ianuarie 2012 potrivit Standardelor internaționale de raportare financiară, aferente elementelor pentru care au fost constituite respectivele provizioane specifice, sunt tratate ca rezerve, acestea urmând să fie impozitate potrivit **art. 22** alin. (5);

2. sumele înregistrate în soldul debitor al contului «Rezultatul reportat din provizioane specifice», reprezentând diferențele dintre valoarea provizioanelor specifice determinate la data de 31 decembrie 2011 potrivit Regulamentului Băncii Naționale a României nr. 3/2009, cu modificările și completările ulterioare, și ajustările pentru depreciere, evidențiate la data de 1 ianuarie 2012 potrivit Standardelor internaționale de raportare financiară, aferente elementelor pentru care au fost constituite respectivele provizioane specifice, reprezintă elemente similare cheltuielilor, în mod eşalonat, în tranșe egale, pe o perioadă de 3 ani;

b) pentru sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din actualizarea cu rata inflației, ca urmare a implementării reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară ca bază a contabilității, se aplică următorul tratament fiscal:

1. sumele brute înregistrate în creditul contului rezultatul reportat, provenite din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, sunt tratate ca rezerve și impozitate potrivit **art. 22** alin. (5), cu condiția evidențierii în soldul creditor al acestuia, analitic distinct;

1<sup>^</sup>1. În situația în care sumele brute înregistrate în creditul contului rezultatul reportat, provenite din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, nu sunt menținute în soldul creditor al acestuia, analitic distinct, sumele respective se impozitează astfel:

a) sumele care au fost anterior deduse se impozitează la momentul utilizării potrivit **art. 22** alin. (5); diminuarea soldului creditor al contului rezultatul reportat, analitic distinct, în care sunt înregistrate sumele din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor cu sumele rezultate din actualizarea cu rata inflației a amortizării mijloacelor fixe, se consideră utilizare a rezervei;

b) sumele care sunt deduse ulterior 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 mijloacelor fixe și terenurilor, după caz;

2. sumele înregistrate în creditul contului rezultatul reportat din actualizarea cu rata inflației a activelor, cu excepția actualizării cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, nu reprezintă elemente similare veniturilor;

3. sumele înregistrate în debitul contului rezultatul reportat din actualizarea cu rata inflației a pasivelor, cu excepția actualizării cu rata inflației a amortizării mijloacelor fixe, nu reprezintă elemente similare cheltuielilor;

c) pentru sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, ca urmare a implementării reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare

*financiară ca bază a contabilității, cu excepția sumelor care provin din provizioane specifice și a sumelor care provin din actualizarea cu rata inflației, se aplică următorul tratament fiscal:*

*1. sumele care provin din anularea unor cheltuieli pentru care s-a acordat deducere reprezintă elemente similare veniturilor;*

*2. sumele care reprezintă elemente de natura veniturilor înregistrate suplimentar, potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, reprezintă elemente similare veniturilor;*

*3. sumele care reprezintă elemente de natura cheltuielilor înregistrate suplimentar, potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, sunt considerate elemente similare cheltuielilor numai dacă acestea sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 21 din Codul fiscal;*

*4. sumele care provin din anularea unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducere nu reprezintă elemente similare veniturilor;*

*5. sumele care provin din anularea unor venituri care au reprezentat venituri neimpozabile nu reprezintă elemente similare cheltuielilor;*

*d) în cazul în care în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, ca urmare a implementării reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară ca bază a contabilității, se înregistrează sume care provin din retratarea unor provizioane, altele decât cele prevăzute la lit. a), sumele care provin din anularea provizioanelor care au reprezentat cheltuieli nedeductibile nu reprezintă elemente similare veniturilor, iar sumele rezultate din introducerea provizioanelor conform reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară nu reprezintă elemente similare cheltuielilor.*

*În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, pentru activele imobilizate deținute pentru activitatea proprie, transferate în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării și reclasificate în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, valoarea fiscală rămasă neamortizată este valoarea fiscală dinaintea reclasificării ca active imobilizate deținute în vederea vânzării. Durata de amortizare este durata normală de utilizare rămasă determinată în baza duratei normale de utilizare inițiale, din care se scade durata în care a fost clasificat în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care a fost reclasificat în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.*

## **NOTĂ**

Conform IFRS 5 activele imobilizate deținute în vederea vânzării nu se amortizează. Din punct de vedere fiscal deducerea pentru amortizare va fi calculată din luna următoare transferului în categoria activelor imobilizate. Evaluarea inițială (la data clasificării) a activelor imobilizate (grupurilor destinate cedării) deținute în vederea vânzării se realizează la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare (IFRS 5.15). Pierderea din depreciere reflectată cu ajutorul contului 6531 Pierderi din evaluarea activelor deținute în vederea vânzării este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

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

f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

**NOTĂ**

OMFP 1286/2012 prevede contul 792 Venituri din impozitul pe profit amânat pentru reflectarea venitului din impozitul pe profit amânat.

g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz.

**NOTĂ**

Plusurile de valoare pentru activele biologice și respectiv investițiile imobiliare se reflectă cu ajutorul conturilor:

7571 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice

7561 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare (OMFP 1286/2012).

În valoarea fiscală a activelor biologice și a investițiilor imobiliare (cea pe baza căreia se calculează deducerile fiscale) se includ și evaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile.

**Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

s) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în numerar la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea sunt impozitate conform titlului III.

Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

-cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară

**NOTĂ**

Cheltuielile cu impozitul amânat se reflectă cu ajutorul contului 692 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat (OMFP 1286/2012).

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

ș<sup>1</sup>) cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

ș<sup>2</sup>) cheltuielile din reevaluarea mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu

*Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;*

**NOTĂ**

Aceste cheltuieli se reflectă cu ajutorul conturilor:

655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale

6551. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor necorporale

6552. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale (OMFP 1286/2012).

*ș^3) cheltuielile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, în cazul în care, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;*

**NOTĂ**

Aceste cheltuieli se reflectă cu ajutorul contului: 6561. Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare(OMFP 1286/2012). Dacă se utilizează modelul bazat pe valoarea justă investițiile imobiliare sunt evaluate la valoarea justă, iar plusurile și minusurile de valoare se reflectă în contul de profit și pierdere.

*ș^4) cheltuielile reprezentând deprecierea/amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, la momentul transferului din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie;*

**NOTĂ**

Din punct de vedere contabil o entitate trebuie să evalueze un activ imobilizat care încetează a mai fi clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau care încetează a mai face parte dintr-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării) la cea mai mică valoare dintre:

a)valoarea sa contabilă înainte ca activul (sau grupul destinat cedării) să fi fost clasificat drept deținut în vederea vânzării, ajustată cu orice amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul (sau grupul destinat cedării) nu ar fi fost clasificat drept deținut în vederea vânzării; și

b)valoarea sa recuperabilă la data deciziei ulterioare de a nu fi vândut.

*ș^5) cheltuielile din evaluarea activelor biologice în cazul în care, ca urmare a efectuării unei evaluări utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;*

**NOTĂ**

Aceste cheltuieli se reflectă cu ajutorul contului: 6571. Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice (OMFP 1286/2012)..

*ș^6) cheltuielile cu dobânzile, stabilite în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, în cazul în care mijloacele fixe/imobilizările necorporale/stocurile sunt achiziționate în baza unor contracte cu plată amânată.*

## **NOTĂ**

Aceste cheltuieli se reflectă cu ajutorul contului: 6681. Cheltuieli cu amânarea plății peste termenele normale de creditare (OMFP 1286/2012).

**f)** *cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor dacă acestea sunt impozitate conform titlului III;*

*Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.*

*Prin excepție de la prevederile anterioare 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.*

**R***ezervele din reevaluarea imobilizărilor necorporale, efectuată de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor cu cedarea imobilizărilor necorporale, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor imobilizări necorporale, după caz.*

*În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, plățile anticipate trimestriale se efectuează în sumă de o pătrime din impozitul pe profit aferent anului precedent, inclusiv pentru anii fiscali în care se deduc sumele evidențiate în soldul debitor al contului rezultatul reportat din provizioane specifice.*

*Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor astfel:*

**d<sup>1</sup>***) ajustările pentru depreciere aferente activelor pentru care, potrivit reglementărilor prudentiale ale Băncii Naționale a României, se determină ajustări prudentiale de valoare sau, după caz, valori ale pierderilor așteptate, înregistrate de către instituțiile de credit persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit din state care nu sunt state membre ale Uniunii Europene sau din state care nu aparțin Spațiului Economic European, potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, și filtrele prudentiale potrivit reglementărilor emise de Banca Națională a României. Sumele reprezentând reducerea sau anularea filtrelor prudentiale sunt elemente similare veniturilor*

**d<sup>2</sup>***) ajustările pentru depreciere înregistrate de către sucursalele din România ale instituțiilor de credit din state membre ale Uniunii Europene și state aparținând Spațiului*

*Economic European, potrivit reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aferente creditelor și plasamentelor care intră în sfera de aplicare a reglementărilor prudențiale ale Băncii Naționale a României referitoare la ajustările prudențiale de valoare aplicabile instituțiilor de credit persoane juridice române și sucursalelor din România ale instituțiilor de credit din state care nu sunt state membre ale Uniunii Europene sau din state care nu aparțin Spațiului Economic European;*

*În cazul clădirilor care aparțin **instituțiilor de credit ce aplică Standardele internaționale de raportare financiară** și aleg ca metodă de evaluare ulterioară modelul bazat pe cost, valoarea impozabilă a acestora (pentru impozitul pe clădiri) este valoarea rezultată din raportul de evaluare emis de un evaluator autorizat, depus la compartimentul de specialitate al administrației publice locale.*