

UN CONTABIL INFORMAT ESTE UN CONTABIL ÎNARMAT!



LOT 8: Cadrul Fiscal (Avansați)

Modulul 8.1. Politica bugetar-fiscală

**Amortizarea mijloacelor fixe în scopuri fiscale
(extras din material didactic)**

Autor: *Rodica DANII*

LEGISLAȚIA:

- Codul Fiscal nr.1163/1997 (CF)
- Hotărârea Guvernului privind Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr.289 din 14.03.2007 (HG nr. 289/2007) - *prevăzut cu aplicare până la 01.01.2020*
- Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale nr.338 din 21.03.2003 (HG nr. 338/2003)
- Hotărârea Guvernului privind Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr.704 din 27.12.2019 (HG nr. 704/2019) - *prevăzut cu aplicare obligatorie din 01.01.2021*
- Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale nr.941 din 22.12.2020 (HG nr. 941/2020) - *prevăzut cu aplicare obligatorie din 01.01.2021*
- Hotărârea Guvernului cu privire la determinarea impozitului pe venit nr. 693 din 11 iulie 2018 (HG nr. 693/2018)
- Instrucțiunea privind modul de completare a declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN-12) (Instrucțiune), anexa nr. 2 la Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 153 din 22.12.2017 (modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 5 din 10.01.2020)
- Baza Generală a Practicii Fiscale
- Standardul Internațional de Contabilitate 16 „Imobilizări corporale” și SNC "Imobilizări necorporale și corporale" aprobat prin Ordinul MF nr.118 din 06.08.2019
- Scrisori explicative ale MF și IFS
- Codul civil al RM (CC) etc.

IMPORTANT!!! În conformitate cu prevederile Legii nr.257/2020 ce vizează politica fiscală și vamală pentru anul 2021, pentru perioada fiscală a anului 2020, agenții economici pot alege modul de calcul al amortizării și cheltuielilor pentru reparația proprietății conform art.26 și 27 din CF, în vigoare la 31 decembrie 2018, sau conform art.26¹ din CF, în vigoare la 31 decembrie 2020.

Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale aprobat prin HG nr.704 din 27.12.2019, aduce noi precizări pe următoarele aspecte:

- calcularea anuală a amortizării în scopuri fiscale, proporțional lunilor în care acesta se află în funcțiune pe parcursul perioadei fiscale respective;
- tranziția de la evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe pe categorii de proprietate la evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe pe fiecare obiect separate;
- metodologia de calculare a amortizării, inclusiv determinarea valorii amortizabile, definirea noțiunii de bază valorică;
- calcularea amortizării pentru mijloacele fixe utilizate sezonier și cele aflate în exploatare, dar neutilizate efectiv în activitatea de întreprinzător pentru o anumită perioadă de timp;
- determinarea duratei de funcționare utilă a investițiilor efectuate în mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sublocațiune;
- evidența și calcularea amortizării investițiilor efectuate în mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sublocațiune;
- structura și modul de completare a Registrului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale.

Potrivit Regulamentului, amortizarea în scopuri fiscale se calculează pentru **mijloacele fixe**:

- folosite în activitatea de întreprinzător,

- perioada de exploatare a căreia este **mai mare de un an**,
- valoarea depășește **suma stabilită de art. 26¹ alin.(2) din CF.**

În componența **mijloacelor fixe** sunt incluse următoarele categorii:

- 1) clădiri;
- 2) construcții speciale;
- 3) instalații de transmisie;
- 4) mașini și utilaje;
- 5) mijloace de transport;
- 6) unelte și scule, inventar de producere și gospodăresc, alte tipuri de mijloace fixe;
- 7) animale de producție și reproducție;
- 8) plantații perene;
- 9) alte mijloace fixe.

Investițiile capitale în plantațiile perene se includ în componența mijloacelor fixe după intrarea în perioada de rod sau la împreunarea coroanelor, iar cele destinate ameliorării terenurilor – în suma cheltuielilor aferente suprafețelor date în folosință, indiferent dacă a fost sau nu încheiat întregul complex de lucrări. Investițiile capitale pentru ameliorarea terenurilor formează o categorie separată de mijloace fixe.

În scopuri fiscale se calculează și amortizarea pentru **investițiile** efectuate în mijloacele fixe menționate la **art. 26¹ alin.(3) din CF.**

Mijloacele fixe primite ca **aport în capitalul social**, precum și mijloacele fixe **primite în gestiune economică** reprezintă obiect al calculării amortizării.

Nu se calculează amortizarea:

- terenurilor;
- activelor biologice imobilizate, *(cu excepția activelor imobilizate mature sub formă de plantații perene, culturi multianuale, animale de muncă (cai și cîini))*;
- fondurilor de bibliotecă, cinematecilor;
- obiectelor din muzee și de artă;
- clădirilor și construcțiilor speciale considerate ca monumente de arhitectură și artă;
- construcțiilor nefinalizate.

Nu se va permite **deducerea** amortizării mijloacelor fixe **primite cu titlu gratuit**, cu excepția cazurilor în care valoarea acestora a fost inclusă, pe măsura amortizării mijloacelor fixe, în venitul impozabil al contribuabilului.

În cazul **finanțării parțiale** a procurărilor mijloacelor fixe și/sau creării cu forțe proprii *din surse ce constituie venituri neimpozabile*, amortizarea se va calcula pentru partea suportată de către întreprindere.

În scopuri fiscale, amortizarea mijloacelor fixe se calculează **pentru perioada integrală în care mijlocul fix este pus în funcțiune**, indiferent de faptul dacă acesta se utilizează sezonier (tehnica agricolă etc.), sau nu se utilizează în activitatea de întreprinzător (se conservă) pentru o anumită perioadă de timp.

Calcularea amortizării mijloacelor fixe **nu se întrerupe** pentru obiecte aflate în procesul **de reparație, de modernizare, în rezervă, în conservare sau nefolosite din alte motive**, totodată, amortizarea acestora se înregistrează în contul 714 „Alte cheltuieli operaționale”.

APLICAREA CATALOGULUI DE MIJLOACE FIXE

APROBAT PRIN HG NR.941 DIN 22.12.2020

(în vigoare 31.12.2020)

Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 372-382 art.1141 din 31.12.2020

Catalogul MF (HG 941/2020) se aplică de către autoritățile/instituțiile bugetare (publice) pentru mijloacele fixe puse în funcțiune începând cu 1 ianuarie 2022.

Catalogul MF (HG 941/2020) se aplică de către persoanele juridice și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător pentru mijloacele fixe puse în funcțiune începând cu 1 ianuarie 2021.

Pentru perioada fiscală 2020, persoanele juridice și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător au dreptul să efectueze tranziția conform Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin HG 338/2003, sau conform prezentului Catalog, cu indicarea în politicile contabile a actului normativ ales.

Persoanele juridice și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător care au efectuat tranziția conform Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin HG 338/2003, au dreptul începând cu perioada fiscală 2020 să revadă duratele de funcționare utilă conform prezentului Catalog. Duratele de funcționare utilă pentru toate mijloacele fixe se revăd în cadrul unei singure perioade fiscale.

Pentru anul 2021, Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin HG 338/2003, se aplică doar de către autoritățile/instituțiile bugetare (publice).

INTRAREA MIJLOACELOR FIXE

Determinarea valorii de intrare a mijloacelor fixe potrivit art.26¹ din CF: Diferența dintre evidența contabilă și tratamentul fiscal aferent intrărilor este legată, în primul rând, de definiția noțiunii „**valoarea de intrare**”, prevăzută la art. 26¹ alin.(18) din CF.

CF prevede două definiții ale valorii de intrare a mijloacelor fixe	
valoarea mijloacelor fixe nou-procurate	valoarea mijloacelor fixe aferente proprietății create cu forțe proprii
se compune din prețul lor de procurare, precum și din toate cheltuielile aferente procurării lor, inclusiv cheltuielile de transportare, asamblare și asigurare, dobânzile plătite sau calculate până la punerea obiectului în exploatare	include toate impozitele și taxele, cu excepția TVA care se deduce, cheltuielile și plata dobânzilor aferente acestor mijloace fixe pentru întreaga perioadă de până la punerea lor în exploatare

Exercițiul nr.3: Entitatea, în februarie anul 2020, a procurat un autocamion KamAZ în valoare de 200 000 lei. Transportarea acestuia a fost efectuată de o companie specializată. Costul serviciilor de transport și înregistrare au constituit 8 200 lei (fără TVA).

Conform art. 26¹ alin.(18) din CF, entitatea urmează să majoreze baza valorică a mijlocului fix procurat cu suma costurilor direct atribuibile (transport) în sumă de 8 200 lei.

Ca rezultat, valoarea la care obiectul va fi reflectat la intrări în col.3 „Valoarea amortizabilă” și 4 „Valoarea de intrare/valoarea de intrare capitalizată” din Registrul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale (anexa nr.1 la Regulament), și va constitui 208 200 lei (200 000 + 8 200).

Exercițiul nr.4: *Entitatea, în luna mai anul 2020, a primit cu titlu gratuit de la fondatorul acesteia un computer pentru contabilitate. Valoarea contractuală din contractul de donație și actului de primire-predare constituie 9 000 lei.*

Conform art. 26¹ alin.(12) din CF, nu se permite deducerea amortizării mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit, cu excepția cazurilor în care valoarea acestora a fost inclusă în venitul impozabil al contribuabilului. Valoarea computerului primit cu titlu gratuit la calcularea amortizării în scopuri fiscale este egală cu 9 000 lei, deoarece se permite deducerea amortizării mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit, cu excepția cazurilor când valoarea acestora a fost inclusă în venitul neimpozabil al contribuabilului.

Exercițiul nr.5: *Entitatea, în iunie anul 2020, a procurat un set de mobilă de birou în valoare de 25 000 lei. Transportarea acestuia a fost efectuată de o companie specializată. Costul serviciilor de transport a constituit 3 300 lei (fără TVA). Dat fiind faptul că factura fiscală pentru transport a fost primită cu întârziere (după data punerii în exploatare a obiectului), costul acestora a fost atribuit la cheltuielile perioadei.*

Conform art.26¹ alin.(18) din CF, entitatea urmează să majoreze baza valorică a mijlocului fix procurat cu suma costurilor direct atribuibile (transport) în sumă de 3 300 lei. Ca rezultat, valoarea la care obiectul va fi reflectat la intrări în col.3 „Valoarea amortizabilă” și 4 „Valoarea de intrare/valoarea de intrare capitalizată” din Registrul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale (anexa nr.1 la Regulament), și va constitui 28 300 lei (25 000 + 3 300).

De asemenea, suma respectivă urmează să ajusteze cheltuielile în scopuri fiscale, fiind reflectată în rd.03035 din anexa 2D la Declarație.

Anexa 2D (extras)

Indicatori	cod	Constatat în		Diferenta (col.3-col.2)
		Contabilitatea financiara	Scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Sume plătite la procurarea proprietății la care se calculează uzura (amortizarea) (art.24 alin.(6) din CF)	03035	3 300	X	(3 300)

Exercițiul nr.6: *Entitatea, în cursul anului 2020 a efectuat lucrări de asfaltare cu bitum o suprafață de teren de pe teritoriu (proprietate privată). Lucrările de asfaltare a terenului au fost finisate în luna octombrie 2020, și perfectat actul de primire-predare. Suma totală a costurilor pavajului asfaltat - 950 000 lei.*

Exercițiul nr.7: *Entitatea, în septembrie anul 2020 s-a efectuat majorarea cotei în capitalului social prin aportul fondatorului cu mijloace fixe (microautobuz). Valoarea microbuzului evaluat constituie 216 000 lei.*

Conform HG nr.704/2019, cap.III, pct.6, mijloacele fixe primite ca **aport în capitalul social** și mijloacele fixe primite în gestiune economică și folosite în activitatea de întreprinzător reprezintă obiect al calculării amortizării. Microautobuzul primit ca aport la capitalul social, în scopuri fiscale, se va trece la intrări și amortizarea se va calcula de la valoarea de 216 000.

Valoarea amortizabilă a mijloacelor fixe primite ca aport în capitalul social și mijloacelor fixe primite în gestiune economică constituie **costul de intrare** determinat conform prevederilor SNC sau IFRS.

Conform pct.14¹ al SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, costul de intrare a bunurilor primite în gestiune economică se determină conform documentelor primare de primire, cu suplimentarea, după caz, a costurilor de intrare și pregătire a bunurilor pentru utilizarea prestabilită.

Prin urmare, costul de intrare a mijloacelor fixe primite ca aport în capitalul social și mijloacelor fixe primite în gestiune economică, determinat conform documentelor primare de primire, majorat, după caz cu costurile de intrare și pregătire a bunurilor pentru utilizarea prestabilită, va constitui valoarea amortizabilă în scopuri fiscale.

Exercițiul nr.8: *Entitatea în luna aprilie 2020 a primit finanțare specială sub formă de subvenții din partea statului în mărime de pentru procurarea tehnicii agricole (tractor). Suma subvenției aprobată a constituit 50 000 lei. În luna iunie 2020 entitatea a procurat tractorul pe roți cu semiremorcă în valoare 220 000 lei.*

Conform art.26¹ alin.(13) din CF, în cazul **finanțării parțiale** a procurărilor mijloacelor fixe din surse ce constituie venituri neimpozabile, amortizarea se va calcula pentru partea suportată de către întreprindere. Valoarea tractorului, în scopuri fiscale, se va înregistra la intrări și amortizarea se va calcula de la valoarea de 170 000 (220 000 – 50 000) lei.