

Tratamentul contabil și fiscal privind reevaluarea clădirilor și a terenurilor

Lect. univ. dr. Bogdan Cosmin GOMOI

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The present article aims to analyze the underlying mechanism of accounting for the revaluation and to present the specific treatments of amortizable and non-amortizable tangible assets, as provided for in the Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, with subsequent amendments and supplements. Companies may proceed with the revaluation of their existing non-current assets at the end of the financial year, to ensure their fair value presentation in accounting, and to ensure that the results of the revaluation will be reflected in the financial statements of that year.

Key terms: revaluation, buildings, lands, revaluation reserve, fair value, authorized evaluator

Termeni-cheie: reevaluare, clădiri, terenuri, rezervă din reevaluare, valoare justă, evaluator autorizat

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Bogdan Cosmin Gomoï, *Tratamentul contabil și fiscal privind reevaluarea clădirilor și a terenurilor*, *CECCAR Business Review*, N° 5/2020, pp. 24-34, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.05.03>

Entitățile pot reevalua imobilizările corporale existente în bilanț la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea de piață (justă), cu reflectarea rezultatelor reevaluării în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu financiar. De regulă, valoarea justă utilizată în procesul de reevaluare a activelor se determină pe baza informațiilor furnizate de profesioniști calificați în evaluare, membri ai Asociației Naționale a Evaluatorilor Autorizați din România (ANEVAR).

În cazul activelor imobilizate, evaluatorii autorizați determină în mod normal valoarea justă plecând de la valoarea lor de piață, pe baza informațiilor pe care le-ar folosi participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul acestora. Dacă pe piață nu există date privind valoarea justă, evaluatorii autorizați vor apela la alte metode specifice existente în literatura de specialitate.

Conform pct. 106 alin. (3) din OMFP nr. 1.802/2014, *valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare.* Alin. (4) al aceluiași punct prevede că, *dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.*

➔ **Tratamentul contabil**

Diferența rezultată dintre valoarea reevaluată stabilită de un expert evaluator independent și valoarea contabilă a activului imobilizat se prezintă în situațiile financiare anuale ca un plus/minus de valoare.

În tabelul următor prezentăm modalitatea de înregistrare în contabilitate a surplusului și a minusului din reevaluare în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014:

<p>Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ca o creștere a rezervei din reevaluare evidențiată în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ imobilizat; • ca un venit evidențiat în contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ imobilizat. (pct. 111 alin. (1)) 	<p>Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează astfel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei evidențiată în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, dacă anterior nu s-a constatat niciun surplus din reevaluare; • ca o scădere a rezervei din reevaluare (contul 105) prezentată în cadrul categoriei „Capital și rezerve”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială evidențiată în contul 655. (pct. 111 alin. (2))
--	--

Potrivit pct. 103 din actul normativ amintit, la reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul dintre următoarele moduri:

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

Rezerva din reevaluare constituită cu ocazia reevaluărilor nu poate fi distribuită direct sau indirect acționarilor/asociaților, exceptând cazul în care imobilizarea corporală reevaluată este valorificată sau atunci când ne referim la o rezervă impozitată pe măsura amortizării activului și transferată în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă un câștig efectiv realizat.

În tabelul următor prezentăm tratamentul contabil ulterior rezervei din reevaluare, prevăzut în OMFP nr. 1.802/2014:

Varianta 1	Varianta 2
<p>Surplusul din reevaluare recunoscut în contabilitate în contul 105 este capitalizat prin transferul direct la rezultatul reportat (contul 1175) în situația în care activul este derecunoscut (casat sau vândut). (pct. 109 alin. (1))</p>	<p>O parte din surplusul obținut din reevaluare poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate (valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării determinate pe baza costului inițial al activului). (pct. 109 alin. (2))</p>

În situația în care o imobilizare corporală complet amortizată poate fi utilizată în continuare în cadrul entității, se poate apela la politica de reevaluare a acesteia, ocazie cu care i se stabilesc o nouă valoare și o nouă durată de amortizare, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

➔ **Tratamentul fiscal**

Odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2009, în Codul fiscal a fost adoptată o nouă prevedere (art. 26 alin. (6)) care limitează recunoașterea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluarea activelor imobilizate corporale, inclusiv a terenurilor. Conform art. 26 alin. (6) din Codul fiscal, *prin excepție de la prevederile alin. (5), 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.*

Astfel, în situația înregistrării unui surplus din reevaluare, amortizarea fiscală este egală cu cheltuiala cu amortizarea înregistrată în contabilitate, dar diferența dintre amortizarea calculată având la bază valoarea reevaluată (justă) și amortizarea aferentă activului imobilizat înainte de reevaluare reprezintă un element similar veniturilor și se va lua în calcul la stabilirea rezultatului fiscal, impozitându-se ca atare, nu doar la schimbarea destinației rezervei din reevaluare.

➔ **Reevaluarea clădirilor în scop contabil și fiscal**

Pentru reevaluarea clădirilor există două rapoarte de evaluare: unul pentru stabilirea valorii fiscale în scopul determinării impozitului pe clădiri conform prevederilor Codului fiscal (reevaluare în scop fiscal) și unul pentru stabilirea valorii juste din contabilitate (reevaluare în scop contabil).

✓ **Reevaluarea în scop fiscal** a clădirilor este diferită de cea contabilă. Obligația reevaluării acestora din punct de vedere fiscal se consideră îndeplinită chiar dacă raportul de evaluare nu este înregistrat în contabilitate. Potrivit prevederilor art. 460 alin. (5) din Codul fiscal, *pentru stabilirea impozitului/taxei pe clădiri, valoarea impozabilă a clădirilor aflate în proprietatea persoanelor juridice este valoarea de la 31 decembrie a anului anterior celui pentru care se datorează impozitul/taxa și poate fi:*

- a) *ultima valoare impozabilă înregistrată în evidențele organului fiscal;*
- b) *valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării;*
- c) *valoarea finală a lucrărilor de construcții, în cazul clădirilor noi, construite în cursul anului fiscal anterior;*
- d) *valoarea clădirilor care rezultă din actul prin care se transferă dreptul de proprietate, în cazul clădirilor dobândite în cursul anului fiscal anterior;*
- e) *în cazul clădirilor care sunt finanțate în baza unui contract de leasing financiar, valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării;*
- f) *în cazul clădirilor pentru care se datorează taxa pe clădiri, valoarea înscrisă în contabilitatea proprietarului clădirii și comunicată concesionarului, locatarului, titularului dreptului de administrare sau de folosință, după caz.*

Entitățile sunt obligate prin lege să actualizeze o dată la trei ani valoarea impozabilă a clădirilor, pe baza unui raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data efectuării evaluării.

Raportul de evaluare se depune în copie la organul fiscal local, ca anexă la declarația contribuabilului, până la termenul de plată din anul de referință. Companiile care nu se conformează vor achita o cotă de impozit mai mare, respectiv 5%. Dacă, de exemplu, o entitate are ultimul raport de evaluare efectuat în anul 2016, aceasta ar trebui să pregătească un raport nou, în vederea achitării impozitului pe clădiri.

Pentru anul 2020, primul termen de plată a impozitului a fost prorogată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare până la data de 30 iunie 2020 inclusiv.

Entitățile care achită integral impozitul pe clădiri până la primul termen de plată vor putea beneficia de o bonificație de până la 10%.

În vederea determinării impozitului local pe clădiri este necesar să se efectueze o reevaluare fiscală, însă nu este obligatoriu ca valoarea rezultată în urma reevaluării să fie înregistrată în contabilitate, fiind suficientă depunerea declarației fiscale cu noua valoare impozabilă a clădirii, la care se anexează raportul de evaluare întocmit de evaluatorul autorizat.

Reevaluarea în scop fiscal se efectuează de evaluatori autorizați membri ai ANEVAR, conform standardului de reevaluare GEV 500 *Determinarea valorii impozabile a clădirilor*.

✓ **Din punct de vedere contabil**, reevaluarea clădirilor este o derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, așa cum este menționat la pct. 99 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014, conform căruia *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*.

Prin politicile contabile, entitatea optează pentru evidențierea în contabilitate a clădirilor la valoarea reevaluată stabilită de un expert evaluator autorizat. Obligația înregistrării în evidența contabilă a raportului de evaluare este dată de politicile contabile, iar acestea pot fi modificate în sensul trecerii de la metoda reevaluării la metoda costului.

Pct. 62 alin. (1) din actul normativ amintit dă posibilitatea entităților să procedeze la modificarea politicilor contabile, la inițiativa lor, caz în care aceasta trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale.

Dacă politica entității constă în a-și reevalua o imobilizare corporală, potrivit pct. 105 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014, se procedează la reevaluarea simultană a tuturor elementelor din acea grupă de imobilizări corporale, *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*. Alin. (2)-(4) ale aceluiași punct stipulează că, *dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate. O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități. Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri, clădiri, mașini și echipamente, nave, aeronave etc.*

Reevaluarea în scop contabil se efectuează de evaluatori autorizați membri ai ANEVAR sau de comisiile tehnico-economice din cadrul entității.

Prezentăm în cele ce urmează mecanismul care stă la baza înregistrării în contabilitate a reevaluării imobilizărilor corporale amortizabile (clădiri) și a celor neamortizabile (terenuri).

➔ Reevaluarea imobilizărilor corporale amortizabile

Exemplu

Un dezvoltator imobiliar construiește un bloc de locuințe cu un regim de înălțime P+6. La 20.06.N-1 se încheie procesul-verbal de recepție finală a lucrărilor de construcție în regie proprie. La 27.12.N-1, dezvoltatorul imobiliar vinde apartamentul nr. 1, la prețul de vânzare de 318.000 lei, entității X, ambele societăți fiind plătitoare de TVA. Acesta este pus în funcțiune de X la data de 01.01.N și se amortizează în regim liniar pe o perioadă de 30 ani. Apartamentul este reevaluat la finalul exercițiului financiar N+2, valoarea reevaluată stabilită de un evaluator autorizat fiind de:

1. 343.440 lei;
2. 243.270 lei.

Ne propunem:

- a) să efectuăm înregistrările în contabilitatea vânzătorului și în cea a cumpărătorului;
- b) să prezentăm tratamentul contabil privind reevaluarea apartamentului în cele două cazuri.

a) Contabilizarea livrării apartamentului la vânzător și a achiziției acestuia la cumpărător

În conformitate cu art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, este scutită de TVA livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror alte terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare.

Astfel, potrivit art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, vânzarea apartamentului are loc în regim normal de taxare.

Înregistrările în contabilitatea vânzătorului:

- Livrarea apartamentului:

318.000 lei	4111	=	7015	318.000 lei
	„Clienți”		„Venituri din vânzarea produselor finite”	

- Încasarea contravalorii apartamentului:

318.000 lei	5121	=	4111	318.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Înregistrările în contabilitatea entității X:

- Achiziția apartamentului:

318.000 lei	212	=	404	318.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

– Taxarea inversă:

60.420 lei	4426	=	4427	60.420 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Achitarea contravalorii apartamentului:

318.000 lei	404	=	5121	318.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

b) Prezentarea tratamentului contabil privind reevaluarea apartamentului în cele două cazuri

Cazul 1

Valoarea reevaluată stabilită de un evaluator autorizat (Valoarea justă) = 343.440 lei

Amortizarea cumulată pe perioada 01.01.N-31.12.N+2 = 318.000 lei/30 ani x 3 ani = 31.800 lei

Valoarea contabilă netă = 318.000 lei – 31.800 lei = 286.200 lei

Plus de valoare = 343.440 lei – 286.200 lei = 57.240 lei

Reevaluarea apartamentului se poate contabiliza utilizând unul dintre următoarele două procedee prevăzute în OMFP nr. 1.802/2014:

- Procedeele reevaluării simultane a valorii brute și amortizării cumulate. Acesta presupune determinarea unui coeficient de reevaluare care este multiplicat ulterior cu valoarea brută și amortizarea cumulată a activului.

Coeficientul de reevaluare = Valoarea justă/Valoarea contabilă netă = 343.440 lei/286.200 lei = 1,2

Valoarea brută reevaluată = Valoarea brută x Coeficientul de reevaluare = 318.000 lei x 1,2 = 381.600 lei

Amortizarea cumulată reevaluată = Amortizarea cumulată x Coeficientul de reevaluare = 31.800 lei x 1,2 = 38.160 lei

Valoarea justă = Valoarea brută reevaluată – Amortizarea cumulată reevaluată = 381.600 lei – 38.160 lei = 343.440 lei

Constatăm o majorare a valorii brute cu 63.600 lei (381.600 lei – 318.000 lei) și a amortizării cumulate cu 6.360 lei (38.160 lei – 31.800 lei).

63.600 lei	212	=	%	<u>63.600 lei</u>
	„Construcții”		105	57.240 lei
			„Rezerve din reevaluare”	
			2812	6.360 lei
			„Amortizarea construcțiilor”	

Facem precizarea că aceasta nu este o metodă utilizată în practică.

- Procedeele valorii rămase neamortizate. Acesta presupune anularea amortizării cumulate pentru a aduce construcția la valoarea contabilă netă și înregistrarea plusului de valoare.

- lei -

Indicatori	Înainte de reevaluare	După reevaluare
Valoarea contabilă brută	318.000	343.440
Amortizarea cumulată	31.800	0
Valoarea contabilă netă	286.200	343.440

Înregistrarea reevaluării:

– Anularea amortizării cumulate:

31.800 lei	2812	=	212	31.800 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

– Înregistrarea plusului de valoare:

57.240 lei	212	=	105	57.240 lei
	„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	

De precizat este faptul că aceasta este metoda utilizată în practica societăților.

Cazul 2

Valoarea reevaluată stabilită de un evaluator autorizat (Valoarea justă) = 243.270 lei

Amortizarea cumulată pe perioada 01.01.N-31.12.N+2 = 31.800 lei

Valoarea contabilă netă = 286.200 lei

Minus de valoare = 286.200 lei – 243.270 lei = 42.930 lei

Reevaluarea apartamentului se poate contabiliza utilizând unul dintre cele două procedee amintite anterior:

- Procedeele reevaluării simultane a valorii brute și amortizării cumulate:

Coeficientul de reevaluare = Valoarea justă/Valoarea contabilă netă = 243.270 lei/286.200 lei = 0,85

Valoarea brută reevaluată = Valoarea brută x Coeficientul de reevaluare = 318.000 lei x 0,85 = 270.300 lei

Amortizarea cumulată reevaluată = Amortizarea cumulată x Coeficientul de reevaluare = 31.800 lei x 0,85 = 27.030 lei

Valoarea justă = Valoarea brută reevaluată – Amortizarea cumulată reevaluată = 270.300 lei – 27.030 lei = 243.270 lei

Constatăm o diminuare a valorii brute cu 47.700 lei (318.000 lei – 270.300 lei) și a amortizării cumulate cu 4.770 lei (31.800 lei – 27.030 lei).

<u>47.700 lei</u>	%	=	212	47.700 lei
4.770 lei	2812		„Construcții”	
	„Amortizarea construcțiilor”			
42.930 lei	655			
	„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			

- Procedeele valorii rămase neamortizate:

– Anularea amortizării cumulate:

31.800 lei	2812	=	212	31.800 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

– Înregistrarea minusului de valoare:

42.930 lei	655	=	212	42.930 lei
	„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”		„Construcții”	

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, pct. 116 din OMFP nr. 1.802/2014 prevede că în notele explicative trebuie prezentate următoarele informații:

- dacă a fost implicat un evaluator autorizat, potrivit legii;
- pentru fiecare categorie de imobilizări corporale reevaluată, valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activele ar fi fost înregistrate la cost istoric;
- surplusul din reevaluare, indicând modificarea aferentă perioadei.

➔ Reevaluarea imobilizărilor corporale neamortizabile

Exemplu

La data de 10.02.N, entitatea X achiziționează de la entitatea Y un teren calificat ca imobilizare corporală, la costul de 55.000 lei, aceasta din urmă cumpărându-l la prețul de 40.000 lei. Ambele societăți sunt plătitoare de TVA, iar X este plătitoare de impozit pe profit. Până în anul N+5 au loc trei reevaluări succesive, valoarea justă aferentă acestora, stabilită de un evaluator autorizat, fiind prezentată în tabelul de mai jos:

- lei -

Data reevaluării	Valoarea justă
31.12.N+2	62.000
31.12.N+3	54.000
31.12.N+5	70.000

În exercițiul financiar N+6, terenul este vândut la prețul de 75.000 lei. În urma vânzării rezultă un câștig din cesiunea acestuia în sumă de 5.000 lei (75.000 lei – 70.000 lei), care se înregistrează în contul de profit și pierdere la „Alte venituri din exploatare”.

Ne propunem:

- să efectuăm înregistrările în contabilitatea vânzătorului și în cea a cumpărătorului în situația în care terenul este construibil sau neconstruibil.
- să prezentăm tratamentul contabil și fiscal privind reevaluarea terenului.
- să prezentăm tratamentul fiscal privind realizarea rezervei din reevaluarea terenului.

a) Efectuarea înregistrărilor în contabilitatea vânzătorului și în cea a cumpărătorului

Cazul 1

Dacă terenul **nu este construibil**, livrarea acestuia are loc în regim de scutire fără drept de deducere.

Înregistrările în contabilitatea vânzătorului:

– Vânzarea terenului:

55.000 lei	461	=	7583	55.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– Scoaterea din gestiune a terenului:

40.000 lei	6583	=	2111	40.000 lei
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Terenuri”	

– Încasarea contravalorii terenului:

55.000 lei	5121	=	461	55.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

Înregistrările în contabilitatea cumpărătorului:

– Achiziția terenului:

55.000 lei	2111	=	404	55.000 lei
	„Terenuri”		„Furnizori de imobilizări”	

– Achitarea contravalorii terenului:

55.000 lei	404	=	5121	55.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Cazul 2

Dacă terenul **este construibil**, vânzarea acestuia are loc în regim normal de taxare.

Înregistrările în contabilitatea vânzătorului:

– Vânzarea terenului:

55.000 lei	461	=	7583	55.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– Scoaterea din evidență a terenului:

40.000 lei	6583	=	2111	40.000 lei
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Terenuri”	

– Încasarea contravalorii terenului:

55.000 lei	5121	=	461	55.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

Înregistrările în contabilitatea cumpărătorului:

– Achiziția terenului:

55.000 lei	2111	=	404	55.000 lei
	„Terenuri”		„Furnizori de imobilizări”	

– Taxarea inversă:

10.450 lei	4426	=	4427	10.450 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Achitarea contravalorii terenului:

55.000 lei	404	=	5121	55.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

b) Contabilizarea efectelor reevaluărilor succesive

- lei -

Finalul exercițiului financiar N+2	
Valoarea contabilă	55.000
Valoarea justă	62.000
Surplus din reevaluare	7.000

7.000 lei	2111	=	105	7.000 lei
	„Terenuri”		„Rezerve din reevaluare”	

Rezerva din reevaluare se va impozita pe măsura amortizării activului reevaluat, însă, având în vedere că terenurile nu se amortizează, aceasta se va impozita la o eventuală vânzare a activului.

- lei -

Finalul exercițiului financiar N+3	
Valoarea contabilă	62.000
Valoarea justă	54.000
Minus din reevaluare	8.000

8.000 lei	%	=	2111	8.000 lei
7.000 lei	105		„Terenuri”	
	„Rezerve din reevaluare”			
1.000 lei	655			
	„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			

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

Astfel, cheltuiala în sumă de 1.000 lei înregistrată în debitul contului 655 este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- lei -

Finalul exercițiului financiar N+5	
Valoarea contabilă	54.000
Valoarea justă	70.000
Surplus din reevaluare	16.000

16.000 lei	2111	=	%	<u>16.000 lei</u>
	„Terenuri”		755	1.000 lei
			„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”	
			105	15.000 lei
			„Rezerve din reevaluare”	

Implicații fiscale. În conformitate cu art. 23 lit. g) din Codul fiscal, la calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile *veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări.*

Art. 25 alin. (4) lit. e) din același act normativ prevede că *nu sunt deductibile cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile.*

Astfel, venitul în sumă de 1.000 lei este neimpozabil, întrucât suma recunoscută la reevaluarea precedentă pe cheltuieli a fost nedeductibilă.

c) Prezentarea tratamentului fiscal privind realizarea rezervei din reevaluarea terenului

Potrivit pct. 114 din OMFP nr. 1.802/2014, *în cazul terenurilor și clădirilor care au fost reevaluate și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora, diferența din reevaluare aferentă părții cedate se consideră surplus realizat din rezerve din reevaluare, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență, și se evidențiază în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.*

15.000 lei	105	=	1175	15.000 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

Bibliografie

1. CECCAR (2019), *Sinteze, exemple și studii de caz pentru pregătirea candidaților la examenul de aptitudini pentru obținerea calității de expert contabil și de contabil autorizat*, Editura CECCAR, București.
2. Ghid de evaluare – GEV 500 *Determinarea valorii impozabile a clădirilor*, disponibil la http://site2.anevar.ro/sites/default/files/page-files/gev_500_si_anexe_2018.pdf
3. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 230/21.03.2020.