

Înregistrarea, prezentarea și impozitarea rezervei din reevaluare

Andrei Tercu¹

Reevaluarea este un proces complex care dă naștere la interpretări atât din punct de vedere contabil, cât mai ales al tratamentului fiscal. Opțiunea companiilor este, în general, de a evalua activele la costul istoric (i.e. mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare), fapt care poate da naștere la o denaturare a poziției și performanțelor financiare.

Din acest motiv teoria contabilă prezintă și un tratament alternativ costului istoric, respectiv metoda reevaluării. În prezentul articol sunt sintetizate principalele reglementări legislative din punct de vedere contabil și fiscal al rezultatului reevaluării aplicabile la în prezent.

1.Reglementări contabile

Tratamentul contabil al reevaluării imobilizărilor corporale este prezentat în Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (O.M.F.P. nr. 1752/2005).

Punctul 108 ne precizează că „entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, cu reflectarea în contabilitate a rezultatelor acesteia. Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea”.

În legătură cu momentul reevaluării, pct. 109 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 menționează că reevaluarea imobilizărilor corporale se face la *valoarea justă de la data bilanțului*, valoarea justă reprezentând suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv, fiind stabilită (i.e. valoarea justă) pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de către evaluatori autorizați conform reglementărilor legale în vigoare.

Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate astfel încât valoarea imobilizărilor corporale să nu difere semnificativ de cea care ar fi stabilită folosind valoarea la data bilanțului. Activele care fac parte din aceeași grupă de imobilizări (terenuri, clădiri, echipamente) trebuie să fie reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor sume care sunt o combinație de valori calculate la date diferite.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1752/2005, pct. 111, în cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și costul istoric trebuie prezentată ca și Rezervă din reevaluare - subelement distinct în Grupa 10 „Capital și rezerve” din Planul de Conturi General. Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative la situațiile financiare.

Indiferent dacă valoarea rezervei din reevaluare a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;

¹ *Andrei Tercu* este consultant în departamentul Taxe al societății Mazars.

- diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;

- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;

- valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve (*i.e.* contul 1065 – Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare) atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. Noțiunea de „câștig realizat” apare la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizată pe măsură ce activul este folosit de entitate (*i.e.* pe măsura amortizării acestuia), caz în care valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Din punct de vedere al înregistrărilor contabile, tratamentul reevaluării este următorul:

- dacă rezultatul reevaluării este o *creștere* față de valoarea contabilă netă, aceasta se tratează astfel:

a) ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ, sau

b) ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

- dacă rezultatul reevaluării este o *descreștere* a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca:

a) o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau

b) o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve” cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Dorim să menționăm că, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005, rezerva din reevaluare trebuie redusă în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate sau pentru obținerea scopului său.

Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere.

Rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat. În cazul valorificării activului reevaluat, surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1752/2005, amortizarea cumulată la data reevaluării poate fi tratată după cum urmează:

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului.

2. Reglementări fiscale

Tratamentul fiscal al rezervei din reevaluare este prezentat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Codul fiscal) și Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Numele Metodologice de aplicare a Codului fiscal (H.G. nr. 44/2004).

Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conform pct. 71⁵ din H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea art. 24 alin. (15) „Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării”.

Regula generală privind tratamentul fiscal al provizioanelor și rezervelor este prezentată la art. 22 alin. (5): „Reducerea sau anularea oricărui provizion sau 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 contribuabililor sau oricărui alt motiv”.

H.G. nr. 44/2004 menționează la pct. 57¹ că în aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu prevederile art. 19 C.fisc., surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul „Rezultatul reportat” sau în contul „Alte rezerve”, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil sume respective sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultat reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție. Acest lucru este aplicabil și în cazul fuziunii, respectiv în cazul divizării, dacă un contribuabil implicat în procesul de reorganizare preia și menține rezervele din reevaluare constituite anterior.

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (O.U.G. nr. 34/2009) s-a introdus o excepție de la regula generală prezentată înainte. Astfel, 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.

H.G. nr. 488/2009 pentru completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin H.G. nr. 44/2004, aduce precizări suplimentare în ce privește excepția menționată anterior, introdusă prin O.U.G. nr. 34/2009. Astfel, rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul „1065” la data de 30 aprilie 2009, inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil, se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor art. 22 alin (5) C.fisc.

Sintetizând prevederile legislative din luna aprilie a anului 2009 prin care se aduc modificări Codului fiscal, precum și H.G. nr. 44/2004, începând cu data de 1 mai 2009, diferențele din reevaluare aferente reevaluărilor efectuate după data de 1 ianuarie 2004 se impozitează la momentul înregistrării cheltuielii lunare cu amortizarea mijlocului fix, valoarea elementului impozabil (*i.e.* element similar veniturilor impozabile) fiind reprezentat de amortizarea aferentă diferenței din reevaluările mijlocului fix efectuate după data de 1 ianuarie

2004. La momentul scoaterii din funcțiune (casare, cedare, lipsă) a mijlocului fix incomplet amortizat sau la cedarea terenurilor valoarea elementului impozabil (*i.e.* element similar veniturilor impozabile) este reprezentată de valoarea contabilă neamortizată aferentă diferenței din reevaluările mijlocului fix efectuate după data de 1 ianuarie 2004.

Așa cum am menționat mai sus, rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul „1065” la data de 30 aprilie 2009, inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil, se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) C.fisc.