



D.G.R.F.P. CLUJ - NAPOCA

În colaborare cu

Administrația Județeană a Finanțelor Publice BISTRIȚA-NĂSĂUD



CHELTUIELI CU DEDUCTIBILITATE LIMITATĂ LA CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT

- **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare .
- **Hotărârea Guvernului nr. 1/2016** privind normele de aplicare a Codului fiscal.
- **Legea nr.165/2018** privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare.
- **HG nr.1045/2018** pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.165/2018 , cu modificările și completările ulterioare.
- **HG nr.831/2004** pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.





CHELTUIELI CU DEDUCTIBILITATE LIMITATĂ LA CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT

Orice societate are o serie întreagă de cheltuieli care pot fi încadrate, conform legii, ca fiind cheltuieli deductibile, nedeductibile sau cu deductibilitate limitată.

Această încadrare prezintă importanță mai ales pentru societățile înregistrate ca plătitoare de impozit pe profit.

Cheltuielile cu deductibilitate limitată sunt acele cheltuieli pentru care entitatea are drept parțial de deducere.

O problemă majoră apare atunci când o cheltuială cu deductibilitate limitată este înregistrată ca fiind integral deductibilă, caz în care contribuabilul își micșorează impozitul pe profit/venit net și TVA-ul de plată în mod nejustificat. În viitor, când autoritățile vor identifica o astfel de înregistrare eronată (voită sau nu) vor recalcula impozitul și TVA-ul și vor aplica dobânzi și penalități de întârziere asupra sumelor de la momentul în care acestea au fost scadente.

La fel, după cum există cheltuieli deductibile limitate și nedeductibile, avem și TVA deductibil limitat și nedeductibil care corespunde acestor tipuri de cheltuieli.

Dacă o anumită cheltuială nu este deductibilă, nu înseamnă că ea nu poate fi înregistrată în evidența contabilă.

Se poate înregistra ca nedeductibilă, plătindu-se impozitul aferent (și TVA, dacă este cazul).

Avantajul, în acest caz, este faptul că în acest fel se poate justifica diminuarea banilor din casierie sau din bancă.



REGULI GENERALE DE DETERMINARE REZULTATULUI FISCAL

Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, precum și pierderile fiscale .

$$\text{PROFIT IMPOZABIL} = \text{VENITURI} - \text{CHELTUIELI} - \text{VENITURI NEIMPOZABILE} + \text{CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE}$$

Cheltuielile de protocol

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;

(art.25 alin.(3) lit.a) COD FISCAL

MOD DE CALCUL

Bază de calcul = Rezultat brut + Cheltuieli cu impozitul pe profit + cheltuieli de protocol + Cheltuieli înregistrate cu TVA colectată pentru cadourile oferite (>100 lei).

Dacă la sfârșitul anului situația la o societate se prezintă astfel:

- venituri totale (70.000)

- cheltuieli totale (45.000) , din care (1.500) lei cheltuiala cu impozitul pe profit aferentă trimestrului anterior și cheltuieli de protocol de 700 lei.

Achizițiile care au dus la înregistrarea cheltuielilor de protocol reprezintă cadouri cu valoarea unitară mai mică de 100 lei/ beneficiar, societatea având drept integral de deducere a TVA .

➤ Modul de calcul al profitului impozabil:

Cheltuieli de protocol deductibile = (Venituri totale – Cheltuieli totale + Cheltuieli cu impozitul pe profit + Cheltuieli de protocol) x 2% = (70000 lei – 45000 lei + 1500 lei + 700 lei) x 2% = 544 lei

Cheltuieli de protocol nedeductibile = Cheltuieli de protocol – Cheltuieli de protocol deductibile = 700 lei – 544 lei = 156 lei

Rezultat impozabil = Venituri totale – Cheltuieli totale – Venituri neimpozabile (Dividende) + Cheltuieli nedeductibile (Cheltuieli cu impozitul pe profit + Cheltuieli de protocol nedeductibile) = 70.000 lei – 45.000 lei + (1.500 lei + 156 lei) = 26.656 lei

b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

1. ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;
2. cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;

(art.25 alin.(3) lit.b).din COD FISCAL)

Cheltuielile sociale

3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete culturale și tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;

3[^]1. sumele achitate de contribuabil pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale, dar nu mai mult de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil; în sensul prevederilor prezentului punct, condițiile acordării sumelor pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la art. 76 alin. (4[^]1) lit. i).

4. alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern;

Cheltuielile sociale

IMPORTANT

Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit Titlului IV-Cod Fiscal, sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la art. 25 alin. (3) și (4) din Codul Fiscal.

În aplicarea art.25 alin.(2) Cod Fiscal, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, astfel cum sunt definite la Titlul IV- Impozitul pe venit din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice.

Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

(pct.14 si pct.15(1), Titlul II din HG nr.1/2016 actualizată)

Tichetele de creșă fac parte din categoria biletelor de valoare alături de tichetele de masă, tichetele cadou, tichetele culturale și voucherele de vacanță și sunt reglementate de Lege nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare.

📌 Definiție și utilizare

Tichetele de creșă sunt bilete de valoare care se acordă, lunar, angajaților care nu beneficiază de concediul și de indemnizația acordate pentru creșterea copilului în vârstă de până la 2 ani, respectiv de până la 3 ani în cazul copilului cu handicap.

Aceste tichete pot fi utilizate numai pentru achitarea taxelor la creșă unde este înscris copilul.

Tichetele de creșă se acordă, la cerere, unuia dintre părinți sau tutorelui căruia i-a fost încredințat copilul spre creștere și educare, pe baza livretului de familie.

Nu pot beneficia de tichete de creșă asistenții maternali profesioniști sau persoanele la care este găzduit copilul și pentru care s-a instituit măsura plasamentului în regim de urgență, în temeiul Legii nr. 272/2004 privind protecția și promovarea drepturilor copilului, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(art.18 și art.19 din Legea nr.165/2018 privind acordarea biletelor de valoare)

Pentru semestrul II al anului 2026, începând cu luna octombrie 2026, valoarea sumei lunare care se acordă sub formă de tichete de creșă, este de 770 lei.

Ordin nr. 1255/1187/18 septembrie 2026

Exemplu

O entitate economică are un fond anual de salarii de 160.000 lei. Ea a suportat în cursul anului costul prestațiilor de tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii familiilor acestora ce a dus la efectuarea unei cheltuieli de 20.400 lei. Să se determine care este valoarea deductibilă a cheltuielilor sociale.

Din suma de 20.400 lei, cheltuielile deductibile reprezintă :

$160.000 \times 5\% = 8.000$ lei, iar cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit sunt în sumă de $20.400 \text{ lei} - 8.000 \text{ lei} = 12.400$ lei.

Exemplu

O societate are, la sfârșitul anului, următoarele valori:

- Profit contabil înainte de impozitul pe profit: 100.000 lei
- Impozit pe profit: 16.000 lei
- Cheltuieli de protocol înregistrate: 2.500 lei
- Din cei 2.500 lei, societatea a oferit cadouri pentru care:
 - valoarea cadourilor = 1.500 lei
 - TVA colectată aferentă cadourilor = 315 lei

Presupunem că cei 315 lei TVA colectată sunt înregistrați ca și cheltuială de protocol, conform situației descrise .

1. Calculăm baza pentru limita de 2%

Formula este:

$2\% \times (\text{profit contabil} + \text{impozit pe profit} + \text{cheltuieli de protocol})$

Așadar:

$2\% \times (100.000 + 16.000 + 2.500) = 2.370 \text{ lei}$

➔ Limita deductibilă pentru protocol = 2.370 lei

2. Comparăm cu cheltuiala efectivă

Societatea are cheltuieli de protocol de 2.500 lei.

Din acestea:

- deductibile fiscal: 2.370 lei
- nedeductibile fiscal: 130 lei

Element	Sumă
Cheltuieli protocol	2.500 lei
Limită 2%	2.370 lei
Deductibil fiscal	2.370 lei
Nedeductibil fiscal	130 lei

Atenție la TVA-ul pentru cadouri

Dacă societatea oferă cadouri cu valoare mai mare de 100 lei, TVA colectată aferentă acelor cadouri se include și ea în cheltuielile de protocol.

De exemplu, dacă pentru cadourile respective avem:

Valoare cadouri = 1.500 lei

TVA colectată = 315 lei

atunci, în cheltuielile de protocol intră:

$1.500 + 315 = 1.815$ lei, nu doar cei 1.500 lei.

c) Cheltuielile reprezentând tichetele de masă și vouchere de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;

Cadrul legal care reglementează modalitatea de acordare a biletelor de valoare, inclusiv a tichetelor de masă, este reprezentat de **Legea nr.165/2018** privind acordarea biletelor de valoare și respectiv **HG nr.1045/2018** pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.165/2018, cu modificările și completările ulterioare.

Tichetele de masă sunt bilete de valoare acordate angajaților lunar, ca alocație individuală de hrană, utilizate numai pentru achitarea mesei sau pentru achiziționarea de produse alimentare.

Tichetele de masă **pot fi utilizate** doar în unități de alimentație publică, magazine alimentare, cantine-restaurant, bufete sau orice alte tipuri de unități care comercializează produse alimentare și care au încheiat contracte de prestare a serviciilor reglementate de prezenta lege cu unitățile emitente de tichete de masă și trebuie să permită, în mod exclusiv, utilizarea tichetelor pentru achitarea mesei sau pentru achiziționarea de produse alimentare, inclusiv pentru plata online a acestora.

În cazul tichetelor de masă, **angajatorii nu pot acorda mai mult de un tichet de masă pentru fiecare zi lucrătoare din luna pentru care se efectuează transferul valorii nominale a tichetelor de masă.**

Nu se consideră zile lucrate perioadele în care salariații:

a) **efectuează concediul de odihnă**, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit HG nr. 250/1992 privind concediul de odihnă și alte concedii ale salariaților din administrația publică, din regiile autonome cu specific deosebit și din unitățile bugetare, republicată, cu modificările ulterioare, și respectiv, potrivit contractelor colective de muncă;

b) **beneficiază de zile libere plătite**, în cazul unor evenimente familiale deosebite, potrivit prevederilor Legii nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale OG nr. 6/2007 privind unele măsuri de reglementare a drepturilor salariale și a altor drepturi ale funcționarilor publici până la intrarea în vigoare a legii privind sistemul unitar de salarizare și alte drepturi ale funcționarilor publici, precum și creșterile salariale care se acordă funcționarilor publici în anul 2007, aprobată cu modificări prin Legea nr. 232/2007, cu modificările ulterioare, precum și de zile festive și de sărbătoare legale sau de alte zile libere acordate conform HG nr. 250/1992, republicată, cu modificările ulterioare, și, respectiv, contractelor colective de muncă;

c) potrivit dispozițiilor legale, **sunt delegați sau detașați în afara localității în care își au locul permanent de muncă și primesc indemnizație de delegare sau de detașare**;

d) **se află în concediu pentru incapacitate temporară de muncă, sunt absenți de la locul de muncă ori se află în alte situații** stabilite de angajator împreună cu organizațiile sindicale ori, după caz, cu reprezentanții salariaților.

Nu se acordă tichete de masă personalului care beneficiază de indemnizație de hrană potrivit Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de drepturi de hrană în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 26/1994 privind drepturile de hrană, în timp de pace, ale personalului din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Salariații beneficiază lunar de un număr de tichete de masă cel mult egal cu numărul de zile lucrate, iar acest număr nu poate depăși numărul de zile lucrătoare din luna pentru care se acordă tichetele.

În cazul **salariaților angajați în baza unui contract individual de muncă cu timp parțial, precum și în cazul cumulului de funcții**, biletele de valoare, cu excepția tichetelor cadou și tichetelor culturale, **pot fi acordate numai de către angajatorii unde salariații în cauză își au funcția de bază**, potrivit legii. În cazul în care nu se poate stabili funcția de bază, beneficiarul biletelor de valoare alege, în scris, angajatorul care îi va acorda biletele de valoare, având obligația de a transmite, în termen de maximum 10 zile lucrătoare, și către ceilalți angajatori opțiunea realizată.

Prin **Legea nr.201/2025** - începând cu drepturile aferente lunii noiembrie 2025, **valoarea nominală a unui tichet de masă nu poate depăși suma de 45 lei**, valoare care se aplică și în semestrul I al anului 2026, precum și în primele trei luni ale semestrului II al anului 2026, respectiv iulie, august și septembrie 2026.

Voucherele de vacanță sunt bilete de valoare care se acordă angajaților pentru acoperirea unor cheltuieli ocazionate de efectuarea concediului de odihnă în regim de turism intern, conform prevederilor legale în vigoare la data acordării:

Nivelul maxim al sumelor care pot fi acordate salariaților sub formă de vouchere de vacanță reprezintă **contravaloarea a maximum 6 salarii de bază minime brute pe țară, garantate în plată, pentru un salariat, în decursul unui an fiscal.** Salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată este cel stabilit în condițiile legii.

Baza legală

- **OUG 8/2009** privind acordarea voucherelor de vacanță
- **HG 215/2009** pentru aprobarea Normelor metodologice privind acordarea voucherelor de vacanță – până la data 31.12.2026
- **Legea 165/2018** privind acordarea biletelor de valoare și **HG 1045/2018** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare – începând cu 01.01.2027.

Prin **art.II din OUG nr. 131/2021** privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene, s-a prorogată data abrogării OUG nr. 8/2009 privind acordarea voucherelor de vacanță, cu toate modificările și completările ulterioare, până la data de 01 ianuarie 2027

d) Scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare /depozitare, potrivit legii;

Prin **HG nr.831/2004** au fost aprobate Normele privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Prin **perisabilități** se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

Comercianții pot stabili cote de perisabilități diferențiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, pentru a fi admise la cheltuieli deductibile din profitul impozabil, cu obligativitatea încadrării în limitele maxime de perisabilitate prevăzute pentru grupa respectivă de mărfuri.

Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Normele privind limitele admisibile de perisabilitate se aplică numai persoanelor juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, în limita căruia cheltuielile cu perisabilitățile sunt deductibile din veniturile realizate.

e) Pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.

Pierderile tehnologice sunt inerente activității de producție și au un impact important în activitatea societăților, atât din perspectiva producției și a calității acesteia, cât și prin perspectivă fiscală .

Pierderile tehnologice sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.

Determinarea unei norme de consum proprii constituie o necesitate în vederea susținerii procentelor privind pierderile tehnologice și, totodată, deductibilitatea cheltuielilor ocazionate de acestea . Determinarea normelor de consum trebuie să fie cât mai bine documentată și în concordanță cu situația specifică a societății deoarece autoritățile fiscale au posibilitatea de a reduce procentele calculate ca pierderi tehnologice.

Prin urmare, o evidență cât mai exactă a acestora și o documentare adecvată a calculațiilor poate oferi un confort mai mare în susținerea procentelor stabilite.

Astfel, la determinarea profitului impozabil , din punct de vedere fiscal, sunt cheltuieli deductibile , cheltuielile înregistrate de contribuabil pe baza documentelor financiar contabile specifice activității desfășurate cu pierderile tehnologice efectiv realizate, care se încadrează în limita unei norme proprii de consum stabilită de contribuabil pentru fabricarea fiecărui produs.

f) Au deductibilitate limitată și cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice;

g) Cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26;

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

Cheltuielile cu provizioane /ajustări pentru depreciere și rezerve sunt deductibile în limita prevăzută la articolul 26 din Codul fiscal .Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor / ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

a) **rezerva legală** este deductibilă în limita unei **cote de 5% aplicate asupra profitului contabil**, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz;

Potrivit prevederilor **pct.19. (1)** din HG nr.1/2016 dat în aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, rezerva se calculează cumulat de la începutul anului și este deductibilă la calculul rezultatului fiscal trimestrial sau anual, după caz. Rezervele astfel constituite se majorează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului. În situația în care, **ca urmare a efectuării unor operațiuni de reorganizare**, prevăzute de lege, rezerva legală a persoanei juridice beneficiare depășește a cincea parte din capitalul social sau din patrimoniul social, după caz, diminuarea rezervei legale la nivelul prevăzut de lege nu este obligatorie.

În cazul în care **rezerva legală este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, inclusiv pentru majorarea capitalului social**, rezerva reconstituită ulterior acestei utilizări, în aceeași limită, este deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților.

Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se deduc trimestrial/anual numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, **la nivelul cotelor prevăzute în convențiile încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.**

Referitor la provizioanele pentru garanții de bună execuție, **pct. 19 alin. (2)** din normele metodologice de aplicare a art. 26 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal face următoarele precizări:

a) pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, **în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări;**

b) **înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract;**

c) aceleași prevederi se aplică și în cazul provizioanelor pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate în condițiile legii producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate sau în tariful lucrărilor executate/facturile emise.

Exemplu :

O societate care are ca obiect de activitate construcții , execută o lucrare de construcții în valoare de 2.000.000 lei pentru un beneficiar. Contractul încheiat între constructor și beneficiar prevede reținerea de către acesta din urmă a unei garanții de 5% din valoarea lucrării, pentru remedierea eventualelor defecte în perioada de garanție de 2 ani .Pe parcursul celor 2 ani nu au fost efectuate remedieri/reparații la lucrările executate.

- Valoare lucrare: 2.000.000 lei
- Garanție de bună execuție: 5% → 100.000 lei
- Constituirea provizionului :100.000 lei

Cheltuiala de 100.000 de lei cu provizionul înregistrat pentru garanția de bună execuție este deductibilă integral.

În acest caz , întreaga valoare a provizionului se reia la venituri atunci când expiră perioada de garanție .

c) **ajustările pentru deprecierea creanțelor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile**, reprezentând sume datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute, lucrări executate și servicii prestate, **în limita unui procent de 30% din valoarea acestor ajustări, altele decât cele prevăzute la lit. d) - f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

- 1.sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
2. nu sunt garantate de altă persoană;
- 3.sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

Potrivit **pct.19 alin.(3)** din HG nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în aplicarea **art. 26 alin. (1) lit. c)** din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) creanțele, altele decât creanțele asupra clienților reprezentând sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, **sunt cele înregistrate după data de 1 ianuarie 2016;**

b) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile, în limita prevăzută de lege, la nivelul valorii creanțelor neîncasate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

c) **în cazul creanțelor în valută**, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora;

d) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt luate în considerare la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

Prevederile referitoare la deducerea, **în limita procentului de 30%**, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor reprezentând sume datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute, lucrări executate și servicii prestate **se aplică pentru creanțele înregistrate începând cu 1 ianuarie 2024.**

Exemplu:

În data de 11 februarie 2025 o societate A livrează bunuri către o societate B în sumă de 25.000 de lei plus TVA de 19%, care avea scadența plății în data de 13 martie 2025 . Valoarea totală a bunurilor livrate este de 29.750 lei. Între cele două societăți nu există o relație de afiliere.

În perioada inventarierii realizate cu ocazia închiderii exercițiului financiar 2025 , societatea A constată că este posibil ca suma datorată de către societatea B să nu se încaseze în viitorul apropiat , întrucât există probabilitatea ca societatea B să intre în procedura falimentului, estimând că probabilitatea de neîncasare a creanței este de 100%.

Deoarece termenul de neîncasare a creanței a depășit 270 de zile de la scadență, **la 31 decembrie 2025** , societatea A :

- **trece clientul B la clienți incerți** ;
- pentru suma de **29.750** lei , cu probabilitate de neîncasare de 100% , **se înregistrează o ajustare pentru deprecierea creanței** :
 - **8.925 lei** ($29.750 \times 30\%$) cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul rezultatului fiscal.
 - **20.825 lei** ($29.750 \times 70\%$) cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul rezultatului fiscal.

d) provizioanele specifice, constituite de

- instituțiile de plată persoane juridice române care acordă credite legate de serviciile de plată,
- de instituțiile emitente de monedă electronică, persoane juridice române care acordă credite legate de serviciile de plată, precum și provizioanele specifice constituite de
- alte persoane juridice, potrivit legilor de organizare și funcționare;

e) ajustările pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare din operațiuni cu clientela, din operațiuni interbancare și creanțe din operațiuni de leasing financiar, înregistrate potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară aplicabile, de către instituțiile de credit persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit - persoane juridice străine;

f) ajustările pentru pierderi așteptate, înregistrate potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară aplicabile, de către instituțiile financiare nebancare și sucursalele din România ale instituțiilor financiare nebancare, persoane juridice străine, înscrise în Registrul general, aferente următoarelor categorii de active:

- (i) credite acordate clienței, alta decât instituțiile de credit, cu excepția operațiunilor fără recurs;
- (ii) valori de recuperat de la clientelă, alta decât instituțiile de credit;
- (iii) creanțe aferente operațiunilor reverse repo efectuate cu clientela, alta decât instituțiile de credit;
- (iv) creanțe din operațiuni de leasing financiar, cu excepția celor care sunt în relație cu instituțiile de credit;

g) rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare, cu excepția rezervei de egalizare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele se diminuează astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc care rămâne în sarcina asigurătorului, după deducerea reasigurării;

h) provizioanele tehnice constituite de persoanele juridice, administratori de fonduri de pensii facultative, respectiv administratori de fonduri de pensii administrate privat, potrivit prevederilor legale;

i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Autorității de Supraveghere Financiară;

j) ajustările pentru deprecierea creanțelor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, altele decât cele prevăzute la lit. d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt deținute la o

● **persoană juridică** asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, sau la o

● **persoană fizică** asupra căreia este deschisă procedura de insolvență pe bază de:

- plan de rambursare a datoriilor;
- lichidare de active;
- procedură simplificată;

2. nu sunt garantate de altă persoană;

3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute;

l) provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere a aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română;

m) rezervele reprezentând cota de cheltuieli necesare dezvoltării și modernizării producției de țiței și gaze naturale, rafinării, transportului și distribuției petroliere, precum și cele aferente programului geologic sau altor domenii de activitate, prevăzute prin acte normative, constituite potrivit legii. Acestea se includ în veniturile impozabile pe măsura amortizării acestor active sau a scăderii lor din evidență, respectiv pe măsura efectuării cheltuielilor finanțate din această sursă;

n) ajustările pentru deprecierea mijloacelor fixe amortizabile constituite pentru situațiile în care:

1. sunt distruse ca urmare a unor **calamități naturale** sau a altor **cauze de forță majoră**, în condițiile stabilite prin norme;

2. au fost încheiate **contracte de asigurare**.

Contribuabilii autorizați să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligați să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului, inclusiv refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra rezultatului contabil din exploatare aferent segmentului de exploatare și producție de resurse naturale, cu excepția rezultatului din exploatare corespunzător perimetrelor marine ce includ zone de adâncime cu apă mai mare de 100 m și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale.

Pentru titularii de acorduri petroliere, care desfășoară operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 m, cota provizionului constituit pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului este de 10%, aplicată asupra părții din rezultatul contabil din exploatare aferent segmentului de explorare și producție de resurse naturale ce corespunde acestor perimetre marine și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată perioada exploatării petroliere.

Regia Autonomă Administrația Română a Serviciilor de Trafic Aerian - ROMATSA constituie trimestrial un provizion, potrivit prevederilor legale, pentru diferența dintre veniturile din exploatare realizate efectiv din activitatea de rută aeriană și costurile efective ale activității de rută aeriană, care este utilizat pentru acoperirea cheltuielilor de exploatare care depășesc tarifele stabilite anual de EUROCONTROL.

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

Prin excepție de la prevederile alineatului de mai sus:

- **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.

- **rezervele din reevaluarea immobilizărilor 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 immobilizărilor necorporale, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor immobilizări necorporale, după caz.

- **în cazul în care nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului a fost diminuat**, partea din rezerva legală corespunzătoare diminuării, care a fost anterior dedusă, reprezintă elemente similare veniturilor. Prevederile prezentului alineat nu se aplică în situația în care, ca urmare a efectuării unor operațiuni de reorganizare, prevăzute de lege, rezerva legală a persoanei juridice beneficiare depășește a cincea parte din capitalul social sau din patrimoniul social, după caz, sau în situația în care rezerva constituită de persoanele juridice care furnizează utilități societăților care se restructurează, se reorganizează sau se privatizează este folosită pentru acoperirea pierderilor de valoare a pachetului de acțiuni obținut în urma procedurii de conversie a creanțelor.

Rezervele reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, aceste sume se impozitează ca elemente similare veniturilor în perioada fiscală în care sunt utilizate. **În situația în care sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul la rezultatul fiscal al lichidării.** Nu se supun impozitării rezervele de influențe de curs valutar aferente aprecierii disponibilităților în valută, constituite potrivit legii, înregistrate de instituțiile de credit - persoane juridice române și sucursalele băncilor străine, care își desfășoară activitatea în România.

Prin excepție de la prevederile alin. de mai sus **contribuabilii care înregistrează rezerve fiscale constituite potrivit prevederilor art. 22 alin. (5)** începând cu anul fiscal 2026/anul fiscal modificat care începe în anul 2026 **nu le pot utiliza pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor, o perioadă de 5 ani, începând cu anul următor celui pentru care se constituie acestea.** În cazul în care această condiție nu este respectată, sumele respective se impozitează integral, **ca elemente similare veniturilor**, în perioada fiscală în care sunt utilizate.

După perioada de 5 ani:

- în cazul **rezervelor utilizate pentru distribuire**, potrivit legii, **50% din valoarea acestora se impozitează ca elemente similare veniturilor în perioada fiscală în care sunt utilizate.**

- în cazul **rezervelor utilizate, pentru majorarea capitalului social și/sau pentru acoperirea pierderilor**, valoarea acestora nu reprezintă elemente similare veniturilor și nu se impozitează.

Prevederile acestui alineat se aplică și pentru rezervele existente în evidența contabilă la data de 31 decembrie 2025, respectiv în ultima zi a anului fiscal modificat care se încheie în anul 2026. Sumele reprezentând utilizarea rezervelor, potrivit legii, se impozitează, potrivit prevederilor prezentului alineat, în ordinea înregistrării acestora.

Pentru stabilirea ordinii înregistrării, rezervele existente în evidența contabilă la data de 31 decembrie 2025, respectiv în ultima zi a anului fiscal modificat care se încheie în anul 2026, se consideră înregistrate la data de 31 decembrie 2025/ultima zi a anului fiscal modificat care se încheie în anul 2026.

În situația în care **rezervele fiscale respective sunt menținute până la lichidare**, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal al lichidării.

h) Cheltuielile cu dobânzile și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, potrivit articolului 40² din Codul fiscal

- Contribuabilul are dreptul de a deduce, într-o perioadă fiscală, costurile excedentare ale îndatorării până la **plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro**. Costurile excedentare ale îndatorării rezultate din tranzacții/operațiuni care nu finanțează achiziția/producția imobilizărilor în curs de execuție/activelor și care sunt **efectuate cu persoane afiliate**, se deduc, într-o perioadă fiscală, până la plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de **500.000 euro**.
- **Costurile totale excedentare ale îndatorării** rezultate din tranzacții/operațiuni efectuate atât cu persoanele afiliate respective, cât și cu persoanele neafiliate, **care pot fi deduse într-o perioadă fiscală, nu pot depăși plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro**. Cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentul în lei a plafoanelor respective este cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României pentru **ultima zi a trimestrului/anului fiscal**.
- **Plafonul de 500.000 euro** aferent costurilor excedentare ale îndatorării efectuate cu persoane afiliate **nu se aplică instituțiilor de credit** -persoane juridice române, sucursalelor din România ale instituțiilor de credit - persoane juridice străine, instituțiilor financiare nebancare, sucursalelor din România ale instituțiilor financiare nebancare și întreprinderilor de investiții definite potrivit legii.

- **Baza de calcul** utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, deductibile la calculul rezultatului fiscal, o reprezintă **diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate** conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, **din care se scad veniturile neimpozabile** și la care se **adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală.**
- **Diferența dintre costurile excedentare ale îndatorării, și plafonul deductibil este dedusă limitat** în perioada fiscală în care este suportată, **până la nivelul a 30% din baza de calcul** stabilită conform algoritmului de mai sus.
- În condițiile în care **baza de calcul are o valoare negativă sau egală cu zero**, diferența dintre costurile excedentare ale îndatorării și plafonul deductibil este **nedeductibilă în perioada fiscală de referință și se reportează în anii fiscali următori.**
- În cazul în care **contribuabilul este o entitate independentă**, în sensul că nu face parte dintr-un grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară, și nu are nicio întreprindere asociată și niciun sediu permanent, acesta **deduce integral costurile excedentare ale îndatorării**, în perioada fiscală în care acestea sunt suportate.

- **Costurile excedentare ale îndatorării** care nu pot fi deduse în perioada fiscală de calcul **se reportează, fără limită de timp, în anii fiscali următori în aceleași condiții de deducere.**
- **Dreptul de reportare al contribuabililor care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se transferă** contribuabililor nou-înființați, respectiv celor care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, **proporțional cu activele transferate** persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare.
- **Dreptul de reportare al contribuabililor care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se împarte** între acești contribuabili și cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, **proporțional cu activele transferate** persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă.

- Pentru aplicarea plafoanelor deductibile, **costurile totale excedentare ale îndatorării reportate se alocă** tranzacțiilor/operațiunilor efectuate cu persoane afiliate care nu finanțează achiziția/producția imobilizărilor în curs de execuție/activelor, respectiv cu persoane neafiliate/persoane afiliate care finanțează achiziția/producția imobilizărilor în curs de execuție/activelor, **astfel:**
 - a) se determină ponderea costului excedentar nededus aferent tranzacțiilor/operațiunilor efectuate cu **persoane afiliate care nu finanțează** achiziția/producția imobilizărilor în curs de execuție/activelor, în costurile totale excedentare ale îndatorării nededuse, înainte de aplicarea limitei de 30%;
 - b) se determină ponderea costului excedentar nededus aferent tranzacțiilor/operațiunilor efectuate cu **persoane neafiliate și/sau cu persoane afiliate care finanțează** achiziția/producția imobilizărilor în curs de execuție/activelor, în costurile totale excedentare ale îndatorării nededuse, înainte de aplicarea limitei de 30%;
 - c) procentul determinat potrivit lit. a), respectiv lit. b) se înmulțește cu suma reprezentând costurile totale excedentare ale îndatorării reportate după aplicarea limitei de 30%.
- Pentru contribuabilii care intră sub incidența prevederilor art. 40² alin. (1) și (4), prin excepție de la art. 7 pct. 44 și 45, valoarea fiscală a activelor nu include costuri de dobândă și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic.

EXEMPLU DE CALCUL pentru aplicarea lit.h)

Societățile A și B sunt asociate în sensul că societatea A deține direct 50% din capitalul societății B. Societatea A acordă un împrumut societății B, în sumă de 500.000.000 lei, pentru finanțarea activității acesteia. Societatea B calculează, declară și plătește impozitul pe profit trimestrial. Cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României pentru ultima zi a anului fiscal este 5 lei/euro.

Societatea B prezintă următoarea situație, la sfârșitul anului fiscal:

Veniturile înregistrate conform reglementărilor = 200.000.000

contabile aplicabile, din care:

venituri din dobânzi 150.000

Cheltuielile înregistrate conform = 180.000.000

reglementărilor contabile aplicabile, din care:

- cheltuieli cu dobânzile 25.000.000

Veniturile neimpozabile = 200.000

Cheltuiala cu impozitul pe profit = 3.200.000

Amortizare fiscală = 300.000

Cost excedentar al îndatorării = 24.850.000 (25.000.000 - 150.000)

Pentru determinarea nivelului deductibil al cheltuielilor cu dobânzile la societatea B se parcurg următoarele etape:

a) Potrivit art. 40¹ pct. 2 din Codul fiscal, costurile excedentare ale îndatorării reprezintă suma cu care costurile îndatorării unui contribuabil depășesc veniturile din dobânzi și alte venituri echivalente dobânzilor din punct de vedere economic pe care le primește contribuabilul.

Astfel, în cazul prezentat, costul excedentar al îndatorării este:
 $25.000.000 - 150.000 = 24.850.000$ lei

b) Potrivit art. 40² alin. (1) din Codul fiscal, costurile excedentare ale îndatorării, care depășesc plafonul deductibil reprezentând echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro, sunt deduse limitat în perioada fiscală în care sunt suportate, până la nivelul a 30% din baza de calcul stabilită conform algoritmului prevăzut la art.40² alin. (2) din Codul fiscal.

Astfel, costul excedentar al îndatorării în sumă de 24.850.000 lei este deductibil până la plafonul reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro, respectiv până la suma de 5.000.000 lei utilizând cursul de schimb de 5 lei/euro.

Prin urmare:

- suma de 5.000.000 lei este deductibilă integral și
- partea din costul excedentar al îndatorării de 24.850.000 lei, ce depășește plafonul de 5.000.000 lei, respectiv suma de 19.850.000 lei, este dedusă limitat până la nivelul a 30% din baza de calcul, stabilită potrivit legii.

Potrivit art. 40² alin. (2) din Codul fiscal baza de calcul este:

Baza de calcul = Venituri - Cheltuieli - Venituri neimpozabile + Cheltuielile cu impozitul pe profit + Costurile excedentare ale îndatorării + Amortizarea fiscală

Baza de calcul = 200.000.000 - 180.000.000 - 200.000 + 3.200.000 + 24.850.000 + 300.000 = 48.150.000 lei

Se determină nivelul de deducere al costului excedentar în funcție de baza de calcul, astfel:

$48.150.000 \times 30\% = 14.445.000$ lei

Întrucât partea din costul excedentar al îndatorării rămasă după scăderea plafonului deductibil în sumă de 19.850.000 lei este peste limita de 14.445.000 lei, în perioada de calcul, costul excedentar al îndatorării deductibil este 14.445.000 lei.

Diferența dintre 19.850.000 lei și 14.445.000 lei, respectiv suma de 5.405.000 lei, se reportează pentru perioada următoare, fiind dedusă prin aplicarea aceleiași reguli de calcul.

- Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:
 - a) este **deținut și utilizat** în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
 - b) la data intrării în patrimoniul contribuabilului, are o **valoare fiscală** egală sau mai mare decât suma de **5.000 lei**; această limită se actualizează anual, în funcție de indicele de inflație, prin hotărâre a Guvernului;
 - c) are o **durată normală de utilizare mai mare de un an**.

- Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:
 - a) În cazul construcțiilor, se aplică metoda de **amortizare liniară**;
 - b) În cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor de lucru, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de **amortizare liniară, degresivă sau accelerată**;
 - c) În cazul oricărui altui mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare **liniară sau degresivă**.

- Pentru activele noi, achiziționate/produse și puse în funcțiune, în perioada cuprinsă între **1 ianuarie 2026 - 31 decembrie 2026** inclusiv, respectiv în anul fiscal modificat care începe în anul 2026, după caz, din subgrupa 2.1 - Echipamente tehnologice, respectiv mașini, unelte și instalații de lucru și/sau subgrupa 2.4 - «Animale și plantații» se poate aplica o metodă de **amortizare superaccelerată** potrivit căreia amortizarea se calculează după cum urmează:
 - a) **pentru primul an de utilizare**, amortizarea nu poate depăși **65% din valoarea fiscală de la data intrării** în patrimoniul contribuabilului a activului;
 - b) **pentru următorii ani** de utilizare, **amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a activului la durata normală de utilizare rămasă** a acestuia.
- În cazul imobilizărilor în curs de execuție ocazionate de achiziția/producția de active prevăzute mai sus, începute până la data de 31 decembrie 2025 inclusiv/până în ultima zi a anului fiscal modificat care se încheie în anul 2026 inclusiv, prevederile aliniatului de mai sus **se aplică doar pentru valoarea imobilizărilor** în curs de execuție ocazionate de achiziția/producția activelor **puse în funcțiune în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2026 - 31 decembrie 2026 inclusiv**, respectiv în anul fiscal modificat care începe în anul 2026.

Exemplu de calcul pentru aplicarea lit.i)

Exemplu de calcul al amortizării prin utilizarea regimului de amortizare degresivă, în aplicarea art. 28 alin. (7) din Codul fiscal.

Pentru un mijloc fix se dau următoarele date:

- valoarea de intrare: 100.000 lei;
- durata normală de funcționare conform catalogului: 10 ani;
- cota anuală de amortizare: 10%;
- cota anuală de amortizare degresivă: $10\% \times 2,0 = 20\%$;

În cazul metodei de amortizare degresivă, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:

- a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;
- b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 6 și 10 ani;
- c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

✓ Amortizarea anuală se va calcula astfel:

An	Modul de calcul	Amortizarea anuală degresivă(lei)	Valoarea ramasa(lei)
1	$100.000 \times 20\%$	20.000	80.000
2	$80.000 \times 20\%$	16.000	64.000
3	$64.000 \times 20\%$	12.800	51.200
4	$51.200 \times 20\%$	10.240	40.960
5	$40.960 \times 20\%$	8.192	32.768
6	$32.768 / 5 \text{ ani}$	6.553,6	26.214,4
7		6.553,6	19.680,8
8		6.553,6	13.127,2
9		6.553,6	6.553,6
10		6.553,6	0

✓ Amortizarea degresiva anuala se determina prin inmultirea valorii ramase de amortizat la inceputul anului cu cota de amortizare degresiva. Aceasta metoda de amortizare se foloseste pana in momentul in care amortizarea anuala degresiva este egala sau mai mica decat valoarea obtinuta prin impartirea valorii ramase de amortizat la inceputul anului la numarul anilor ramasi de amortizat. Cu alte cuvinte, atunci cand amortizarea liniara este mai mare decat amortizarea degresiva, se trece la metoda liniară. Din acel an și până la sfârșitul duratei, suma amortizată anual va fi egală și constantă pentru fiecare an rămas.

j) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- ❖ Pentru locuințele de serviciu, **amortizarea este deductibilă fiscal** până la nivelul corespunzător **suprafeței construite** prevăzute de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
- ❖ Potrivit Legii nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **locuința de serviciu este** locuința destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.
- ❖ **Condițiile și durata de închiriere** vor fi stipulate în contractul de închiriere încheiat între părțile contractante, accesoriu la contractul de muncă.

k) 50% din valoarea cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția contribuabilului în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;

- ❖ În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, în aplicarea art. 25 alin. (3) lit. k) din Codul fiscal, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt **deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție** contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, **și suprafața totală a locuinței**.
- ❖ Contribuabilul **va justifica cheltuielile** de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului **cu documente legale**, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente.



k¹) 50% din valoarea cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu social achiziționat de către contribuabil în clădiri de locuințe sau în clădiri individuale de locuit, din ansambluri rezidențiale definite potrivit prevederilor legale, care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice. În cazul în care sediul social, aflat în patrimoniul contribuabilului, este utilizat în scop personal de către acționari sau asociați, cheltuielile respective sunt considerate ca fiind efectuate în favoarea acestora, potrivit prevederilor alin. (4) lit. d), fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal;

- ❖ Pentru **un sediu social care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice**, situat în clădiri de locuințe sau în clădiri individuale de locuit, din ansambluri rezidențiale definite potrivit prevederilor legale, înregistrate în patrimoniul contribuabilului, **amortizarea este deductibilă la nivelul de 50%**.
- ❖ În cazul **utilizării sediilor sociale, aflate în patrimoniul contribuabilului, în scop personal** de către acționari sau asociați, **amortizarea fiscală aferentă sediului social nu se deduce** la calculul rezultatului fiscal.

I) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

❖ Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

❖ În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;

- **Regulile de deducere**, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate sunt, supuse limitării fiscale, **sunt cele prevăzute la pct. 68** din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII **"Taxa pe valoarea adăugată"** din Codul fiscal.
- **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde**, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.
- **Justificarea utilizării vehiculelor**, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, **se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs** care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

- În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing.
- În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.
- **Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile** la determinarea rezultatului fiscal **se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată**, respectiv aceasta **se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere** din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

- Pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună.**
- Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile privind amortizarea în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice.
- **Sunt exceptate** situațiile în care **mijloacele de transport** respective se înscriu în oricare **dintre următoarele categorii:**
 - a)** vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
 - b)** vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
 - c)** vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
 - d)** vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

- ❖ Prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.
- ❖ Prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.
- ❖ Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.

- ❖ În cazul vehiculelor utilizate pentru **transportul angajaților la și de la locul de muncă** se consideră că **vehiculul este utilizat în scopul activității economice** atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile.
- ❖ Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord.
- ❖ Prin angajați se înțelege **salariații, administratorii societăților, directorii** care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și **persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate**, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.
- ❖ Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate mai sus, este considerat **uz personal al vehiculului**.

Termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru:

1. **servicii de urgență** reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea unor intervenții de urgență, cum sunt cele asupra rețelelor de gaz, energie electrică, apă, canalizare;
2. **servicii de pază și protecție** reprezintă vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
3. **servicii de curierat** reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

b) vehiculele utilizate de **agenții de vânzări** reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

Exercitarea dreptului de deducere se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări.

c) vehiculele utilizate de **agenții de achiziții** reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene.

Exercitarea dreptului de deducere se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții.

d) vehiculele utilizate pentru **prestarea de servicii cu plată** reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

- ❖ Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.
- ❖ **Încadrarea vehiculelor** în categoriile exceptate, prevăzute de art. 298 din Codul fiscal **se realizează de fiecare persoană impozabilă** luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de normele metodologice.
- ❖ Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

EXEMPLU DE CALCUL pentru aplicarea lit.I)

Exemplul 1. Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuielile cu întreținerea și reparațiile - 2.000 lei
- Taxa pe valoarea adăugată aferentă – 420 lei
- partea de TVA nedeductibilă – $420 \text{ lei} \times 50\% = 210 \text{ lei}$
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile
 $2.000 \text{ lei} + 210 \text{ lei} = 2.210 \text{ lei}$
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile
 $2.210 \text{ lei} \times 50\% = 1.105 \text{ lei}$.

Exemplul 2. Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuieli privind combustibilul - 1.000 lei
- Taxa pe valoarea adăugată aferentă – 210 lei
- partea de TVA nedeductibilă – $210 \text{ lei} \times 50\% = 105 \text{ lei}$
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul
 $1.000 \text{ lei} + 105 \text{ lei} = 1.105 \text{ lei}$
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilul
 $1.105 \text{ lei} \times 50\% = 553 \text{ lei}$.

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

- Fiecare persoană cu funcție de conducere, administrator sau director, poate avea **un singur autoturism** de serviciu **pentru care pot fi deduse cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații.**
- Dacă **autoturismul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, se aplică o limită de 50%** pentru vehiculele folosite atât în scop economic, cât și personal (regim mixt), cu o masă de sub 3.500 kg și cel mult 9 locuri.
- Combustibilul, piesele de schimb, reparațiile curente, reviziile, RCA-ul și rovinieta cad sub incidența acestei limitări de 50%.

Mai multe informații pot fi obținute prin următoarele modalități:

- prin participarea la [seminare web](#);
- telefonic, prin apelarea Call-center, la numărul 031.403.91.60;
- la structurile de asistență și oferire servicii contribuabili din cadrul unităților fiscale teritoriale;
- Prin consultarea Ghidurilor și materialelor informative postate pe portalul [anaf.ro](#), referitoare la domeniul impunerii microintreprinderilor



AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ

28 septembrie 2026

www.anaf.ro