

Regimul contabil și fiscal privind închirierea bunurilor imobile

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The present article discusses a series of theoretical and practical issues related to the accounting and tax treatment regarding real estate rentals in accordance with the current legislation in this field. Therefore, we will present the case where the owner is an individual and also the tax regime regarding the VAT and the warranty-related aspects concerning the rental contracts and the incentives provided for this type of contracts for the case where the owner and the renter are legal entities.

Key terms: rental contract, real estate, warranties, incentives, VAT adjustment

Termeni-cheie: contract de închiriere, bunuri imobile, garanții, stimulente, ajustarea TVA

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Lucian Cernușca, *Regimul contabil și fiscal privind închirierea bunurilor imobile*, *CECCAR Business Review*, N° 11/2020, pp. 15-22, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.11.02>

➤ Introducere

Potrivit prevederilor art. 1.777 și 1.778 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, închirierea reprezintă locațiunea bunurilor imobile, respectiv *contractul prin care o parte, numită locatar, se obligă să asigure celelalte părți, numite locatar, folosința unui bun pentru o anumită perioadă, în schimbul unui preț, denumit chirie*.

În situația în care obiectul contractului de închiriere este o locuință, aceasta poate fi subînchiriată, conform art. 1.833 din aceeași reglementare, *numai cu acordul scris al locatorului, caz în care, în lipsa unei stipulații contractare, cesionarul, respectiv sublocatarul, răspunde solidar cu chiriașul pentru obligațiile asumate față de locatar prin contractul de închiriere*.

➤ Procedura contabilă

În ce privește documentele justificative, în contabilitatea persoanei juridice, bunurile imobile luate cu chirie se reflectă potrivit contractelor de închiriere sau proceselor-verbale de închiriere. Chiria se achită de către chiriaș pe baza contractului de închiriere încheiat între părți.

Documentele justificative utilizate în vederea înregistrării în contabilitate a chiriei sunt:

- contractul de închiriere, în situația în care proprietarul imobilului este persoană fizică;
- factura, care poate fi sau nu cu TVA, în situația în care proprietarul este persoană juridică.

Pentru entitățile plătitoare de impozit pe profit, chiria reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal și al impozitului pe profit.

■ Cazul 1. Proprietarul și chiriașul sunt persoane juridice

Veniturile din închirierea bunurilor imobile, obținute în baza unor contracte de locațiune încheiate potrivit Codului civil și care se încadrează în clasificarea CAEN la codul 6820 „Închirierea și subînchirierea bunurilor

imobiliare proprii sau închiriate”, se înregistrează în contabilitatea proprietarului în contul 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”, iar la chiriaș, cheltuielile cu plata chiriei se evidențiază în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”.

■ Cazul 2. Proprietarul este persoană fizică

Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor imobile din derularea unui număr de maximum cinci contracte de închiriere în moneda națională sau în valută au obligația să stabilească impozitul pe venitul datorat și contribuția la asigurările sociale de sănătate în anumite situații prin completarea și depunerea la organul fiscal competent a declarației unice în termen de 30 de zile de la încheierea contractului, potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 139/2020 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, cu modificările și completările ulterioare.

În baza dispozițiilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 114/2019 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor de locațiune, precum și a modelului și conținutului formularului „Cerere de înregistrare a contractelor de locațiune”, contractele de închiriere încheiate între părți prin înscris sub semnătură privată se pot înregistra la organele fiscale centrale din subordinea ANAF.

În conformitate cu art. 83 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de cinci contracte de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor, califică aceste venituri în categoria venituri din activități independente și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie.* La determinarea numărului de contracte se iau în calcul contractele de închiriere sau subînchiriere aflate în derulare la data de 31 decembrie a anului precedent celui de impunere.

În situația în care entitatea închiriază bunuri imobile, este recomandat să se întocmească o politică contabilă. Astfel, tranzacțiile privind închirierile de active corporale trebuie incluse, reflectate și dezvoltate printr-o politică contabilă proprie ce se aprobă de administratorul entității sau de persoana care are obligația gestionării acesteia, în cazul în care compania nu are administrator.

➔ Regimul fiscal privind TVA

Din punct de vedere fiscal, în conformitate cu art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, închirierea unui bun imobil este o operațiune scutită de TVA. Există în schimb posibilitatea ca orice persoană impozabilă să opteze pentru taxarea acestor operațiuni respectând dispozițiile art. 292 alin. (3) din Codul fiscal și condițiile stabilite prin normele metodologice de aplicare a acestuia. Opțiunea privind taxarea operațiunilor respective trebuie notificată la organele fiscale competente și se va exercita de la data înscrisă în notificare. Formularul notificării este prevăzut în anexa nr. 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VII din Codul fiscal, o copie a acesteia transmițându-se clientului.

Mircea (2020) opinează că „dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte a bunului imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se comunică în notificarea transmisă organului fiscal.”.

Exemplul 1

Entitatea X deține o clădire pe care o închiriază entității Y pe o perioadă de un an începând cu data de 01.01.2020, fără ca proprietarul să aplice opțiunea de taxare din punctul de vedere al TVA pentru sumele aferente chiriilor facturate. Chiria lunară este de 1.300 lei. La data de 31.12.2019, valoarea netă a clădirii era de 367.500 lei, durata de viață utilă rămasă fiind de 35 ani. Metoda de amortizare a activului este cea liniară.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil privind închirierea imobilului la proprietar și la chiriaș.

Contabilizarea operațiunilor la proprietar:

– Înregistrarea facturii privind chiria lunară:

| | | | | |
|-----------|-------------------|---|---|-----------|
| 1.300 lei | 4111 „Clienți” | = | 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” | 1.300 lei |
|-----------|-------------------|---|---|-----------|

– Încasarea facturii:

| | | | | |
|-----------|-----------------------------------|---|-------------------|-----------|
| 1.300 lei | 5121 „Conturi la bănci în lei” | = | 4111 „Clienți” | 1.300 lei |
|-----------|-----------------------------------|---|-------------------|-----------|

– Amortizarea lunară a clădirii (367.500 lei/35 ani/12 luni):

| | | | | |
|---------|---|---|--------------------------------------|---------|
| 875 lei | 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” | = | 2812 „Amortizarea construcțiilor” | 875 lei |
|---------|---|---|--------------------------------------|---------|

Contabilizarea operațiunilor la chiriaș:

– Înregistrarea extracontabil a valorii de inventar a clădirii luate cu chirie:

| | |
|--|-------------|
| Debit 8031 „Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare” | 367.500 lei |
|--|-------------|

– Înregistrarea extracontabil a chiriilor datorate pe 12 luni (1.300 lei/lună x 12 luni):

| | |
|--|------------|
| Debit 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” | 15.600 lei |
|--|------------|

– Recunoașterea chiriei lunare drept cheltuială:

| | | | | |
|-----------|---|---|--------------------|-----------|
| 1.300 lei | 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” | = | 401 „Furnizori” | 1.300 lei |
|-----------|---|---|--------------------|-----------|

– Concomitent, extracontabil se diminuează chiria:

| | |
|---|-----------|
| Credit 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” | 1.300 lei |
|---|-----------|

– Achitarea chiriei:

| | | | | |
|-----------|--------------------|---|-----------------------------------|-----------|
| 1.300 lei | 401 „Furnizori” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” | 1.300 lei |
|-----------|--------------------|---|-----------------------------------|-----------|

| | | | | |
|-----------|-----------|---|--|-----------|
| 1.428 lei | 4111 | = | % | 1.428 lei |
| | „Clienți” | | 706 | 1.100 lei |
| | | | „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” | |
| | | | 418 | 100 lei |
| | | | „Clienți – facturi de întocmit” | |
| | | | 4427 | 228 lei |
| | | | „TVA colectată” | |

Venitul din chirii a fost alocat pe durata a 36 luni, iar contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” se va solda la finalul contractului.

Nu există implicații din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, exigibilitatea intervenind la data facturării.

Contabilizarea operațiunilor la chiriaș:

| | |
|---------------------------------------|--|
| Chirie lunară | 1.200 lei |
| Cheltuială aferentă întregii perioade | 39.600 lei (1.200 lei x (36 luni – 3 luni)) |
| Cheltuială lunară recalculată | 1.100 lei (39.600 lei/36 luni) |

– Înregistrările contabile în primele trei luni ale contractului:

| | | | | |
|-----------|---|---|--------------------------------|-----------|
| 1.100 lei | 612 | = | 408 | 1.100 lei |
| | „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” | | „Furnizori – facturi nesosite” | |

– Înregistrările contabile începând cu luna a patra și până la finalul contractului:

| | | | | |
|-----------|---|---|-------------|-----------|
| 1.428 lei | % | = | 401 | 1.428 lei |
| 1.100 lei | 612 | | „Furnizori” | |
| | „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” | | | |
| 100 lei | 408 | | | |
| | „Furnizori – facturi nesosite” | | | |
| 228 lei | 4426 | | | |
| | „TVA deductibilă” | | | |

Cheltuiala cu chiria a fost alocată pe durata a 36 luni, iar contul 408 „Furnizori – facturi nesosite” se va solda la finalul contractului.

➔ Ajustarea TVA

În conformitate cu dispozițiile art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, persoanele impozabile sunt obligate să ajusteze TVA dedusă la momentul achiziției, fabricației sau construcției bunurilor de capital în situația în care acestea sunt utilizate de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit art. 298 din Cod.

Același articol prevede că, în cazul clădirilor, ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare, pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Ajustarea se realizează în perioada fiscală în care intervine evenimentul ce generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute în normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Exemplul 3

La data de 01.06.2017, entitatea X a achiziționat o clădire de la entitatea Y cu suma de 1.500.000 lei + 19% TVA pentru activitatea sa economică. Ambele societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Începând cu 05.01.2020, X închiriaza parterul imobilului entității Z, fără ca proprietarul să aplice opțiunea de taxare din punctul de vedere al TVA pentru sumele aferente chiriilor facturate. Suprafața închiriată ocupă 30% din totalul suprafeței clădirii, chiriașul amenajând aici o sală de jocuri de noroc.

Ne propunem să prezentăm tratamentul privind TVA în cazul entității X.

– Înregistrarea achiziției clădirii:

| | | | | |
|---------------|-------------------|---|----------------------------|---------------|
| 1.785.000 lei | % | = | 404 | 1.785.000 lei |
| 1.500.000 lei | 212 | | „Furnizori de imobilizări” | |
| | „Construcții” | | | |
| 285.000 lei | 4426 | | | |
| | „TVA deductibilă” | | | |

– Achitarea datoriei față de furnizor:

| | | | | |
|---------------|----------------------------|---|---------------------------|---------------|
| 1.785.000 lei | 404 | = | 5121 | 1.785.000 lei |
| | „Furnizori de imobilizări” | | „Conturi la bănci în lei” | |

– Ajustarea TVA în favoarea statului:

Perioada de ajustare a TVA pentru clădirea achiziționată este de 20 ani, cu începere de la 01.01.2017 și până în anul 2036 inclusiv.

- Pentru perioada 2017-2019, persoana impozabilă nu ajustează taxa dedusă inițial aferentă acestor ani.
- Pentru perioada rămasă, 2020-2036, ajustarea se efectuează pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Contribuabilul trebuie să restituie o douăzecime din TVA dedusă inițial pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare ((285.000 lei x 30%) x 1/20 ani).

Înregistrarea în contabilitate se efectuează după cum urmează:

| | | | | |
|-----------|--|---|-------------------|-----------|
| 4.275 lei | 635 | = | 4426 | 4.275 lei |
| | „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | | „TVA deductibilă” | |

Exemplul 4

La data de 15.10.2007, entitatea X a achiziționat o clădire de la entitatea Y cu suma de 400.000 lei. Ambele societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Începând cu 05.01.2020, X închiriaza imobilul entității Z, fără ca proprietarul să aplice opțiunea de taxare din punctul de vedere al TVA pentru sumele aferente chiriilor facturate.

Ne propunem să prezentăm tratamentul privind TVA în cazul entității X.

Ținând cont că entitatea X este înregistrată în scopuri de TVA, vânzătorul a facturat imobilul aplicând taxa inversă, facilitate în vigoare în anul 2007. Cota de TVA pentru acel an a fost de 19%.

La data de 15.10.2007, înregistrările efectuate la cumpărător au fost următoarele:

| | | | | |
|-------------|-------------------|---|----------------------------|-------------|
| 400.000 lei | 212 | = | 404 | 400.000 lei |
| | „Construcții” | | „Furnizori de imobilizări” | |
| 76.000 lei | 4426 | = | 4427 | 76.000 lei |
| | „TVA deductibilă” | | „TVA colectată” | |

– Ajustarea TVA în favoarea statului:

Perioada de ajustare a TVA pentru clădirea achiziționată este de 20 ani, cu începere de la 01.01.2007 și până în anul 2026 inclusiv.

- Pentru perioada 2007-2019, persoana impozabilă nu ajustează taxa dedusă inițial aferentă acestor ani.
- Pentru perioada rămasă, 2020-2026, ajustarea se efectuează pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Contribuabilul trebuie să restituie o douăzecime din TVA dedusă inițial pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare (76.000 lei x 1/20 ani).

Înregistrarea în contabilitate se efectuează după cum urmează:

| | | | | |
|-----------|--|---|-------------------|-----------|
| 3.800 lei | 635 | = | 4426 | 3.800 lei |
| | „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | | „TVA deductibilă” | |

Exemplul 5

La data de 05.01.2016, entitatea X a achiziționat o clădire de la entitatea Y cu suma de 375.000 lei + 20% TVA pentru activitatea sa economică. La 01.07.2018, X decide să închirieze clădirea în regim de scutire de taxă entității Z. Cele două societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Chiriașul realizează în anul 2018 lucrări de modernizare a imobilului în valoare de 100.000 lei + TVA.

Ne propunem să prezentăm tratamentul privind TVA în cazul entității X.

– Înregistrarea achiziției clădirii:

| | | | | |
|-------------|-------------------|---|----------------------------|-------------|
| 450.000 lei | % | = | 404 | 450.000 lei |
| 375.000 lei | 212 | | „Furnizori de imobilizări” | |
| | „Construcții” | | | |
| 75.000 lei | 4426 | | | |
| | „TVA deductibilă” | | | |

– Achitarea datoriei față de furnizor:

| | | | | |
|-------------|----------------------------|---|---------------------------|-------------|
| 450.000 lei | 404 | = | 5121 | 450.000 lei |
| | „Furnizori de imobilizări” | | „Conturi la bănci în lei” | |

– Ajustarea TVA în favoarea statului:

Perioada de ajustare a TVA pentru clădirea achiziționată este de 20 ani, cu începere de la 01.01.2016 și până în anul 2035 inclusiv.

- În anii 2016 și 2017, persoana impozabilă nu ajustează taxa dedusă inițial aferentă acestor ani.
- Pentru perioada rămasă, 2018-2035, ajustarea se efectuează pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Contribuabilul trebuie să restituie o douăzecime din TVA dedusă inițial pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare (75.000 lei x 1/20 ani).

