



Nr. 1110 / 22.02.2024

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

Domnului MARIUS ZINCA - Secretar de Stat

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

Domnului IULIAN ARDELEANU - Director General

Având în vedere dificultățile de înțelegere și aplicare practică semnalate de consultanții fiscali, membri ai Camerei Consultanților Fiscali, în legătură cu noile prevederi ce reglementează impozitarea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, vă supunem atenției următoarele prevederi legale asupra cărora avem rugămintea să ne acordați suportul în interpretarea lor corectă:

Cadrul legal vizat - Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv OUG nr. 115 din 14 decembrie 2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene

Începând cu 1 ianuarie 2024, prin modificările aduse de OUG nr. 115/2023, veniturile din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal (altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole și din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală), din punct de vedere al regulilor de declarare și plată a impozitului aferent, în înțelegerea noastră, **se împart în două categorii:**

- venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă (**chiriașul este o persoană fizică**);
- venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă (**chiriașul este o firmă, o asociație, o fundație, un PFA, II, o instituție publică**).

Constatăm însă că aplicarea noilor prevederi legale aduse prin OUG nr. 115/2023 generează următoarele dificultăți în transpunerea în practică:

A. Prin analiza comparativă a prevederilor art. 84 alin. (1) cu cele ale art. 84¹ rezultă că:

- pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, **se datorează impozit indiferent de momentul încasării venitului** [art. 84 alin. (1)].
- pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, impozitul se calculează și se reține la sursă, de către plătitorii de venituri la momentul plății veniturilor și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut [art. 84¹ alin. (4), (5) și (6)].

Ca urmare, în situația în care chiriașul este persoană fizică, proprietarul datorează impozit pe venitul din chirii chiar dacă nu a încasat chiria. În situația în care chiriașul este o persoană juridică sau o entitate care are obligația de a conduce evidență contabilă, acesta nu reține, nu declară și nu plătește impozitul decât și când chiria a fost plătită.

Considerăm că diferențierea plătitorului, a momentului datorării și plății impozitului, adică a faptului generator și scadenței, în funcție de statutul juridic al chiriașului, conduce la încălcarea principiului neutralității impozitului în raport cu forma de organizare juridică a subiectului impunerii, prevăzut de altfel de Codul fiscal, dar și la inechități și dificultăți de aplicare, așa după cum urmează să arătăm și în punctele următoare.

Cadrul legal vizat

„ART. 84 - Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură **stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora.** Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

ART. 84¹ - Reguli privind stabilirea impozitului pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, altele decât cele din arendarea bunurilor agricole și din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă

.....
(4) Plătitorii veniturilor, persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au și obligația de a calcula, reține, declara și plăti impozitul corespunzător sumelor plătite.

(5) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net și se reține la sursă, de către plătitorii de venituri prevăzuți la alin. (4), la momentul plății veniturilor.

(6) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

B. Aplicarea prevederilor OUG nr. 115/2013 impune fie reglementarea unor măsuri de natură tranzitorie, fie clarificarea modului de aplicare, având în vedere următoarele situații regăsite în activitatea practică, în cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, și care au calitatea de chiriași:

- a) Există situații în care entitățile care au obligația de a conduce evidență contabilă au plătit în anul 2023, în avans, chiria aferentă anului 2024. Problema care se pune și a cărei reglementare nu o identificăm este: Cine va plăti și declara impozitul pe veniturile din chirii pentru anul 2024?
- b) Prevederea tranzitorie introdusă la alin. (24) al art. 133 nu este suficient de clară în sensul că face trimitere la anul de “realizare” a venitului. Problema rămasă neclarificată suficient este: Ce reprezintă anul de realizare a venitului, anul căruia îi este aferentă chiria (anii anteriori) sau anul în care chiria este încasată (2024)?

Art. 133 alin. (24) - Pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferente anilor fiscali anteriori anului 2024, obligațiile fiscale sunt cele în vigoare în anul de realizare a venitului. Pierderea reportată, necompensată, precum și pierderea fiscală înregistrată în anul fiscal 2023, reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

- c) Există situația în care chiriașul a efectuat lucrări de amenajare și modernizare asupra imobilelor deținute cu chirie, lucrări ce cad în sarcina proprietarului. Conform clauzelor contractuale, contravaloarea lucrărilor de amenajare și modernizare **reprezintă contravaloarea chiriei pentru perioada 2024 - 2030.**

Astfel, în această categorie de situații practice, se pun următoarele probleme:

- (i) Cine va plăti și declara impozitul pe veniturile din chirii pentru anul 2024?
 - (ii) Cum se va calcula impozitul pe venituri din chirii pentru anul 2024?
- d) Deși în cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, **regula stabilită de lege este aceea că** impozitul se calculează se reține la sursă de către plătitorii de venituri. Problema neclarificată de lege este: Ce se întâmplă în situația în care nu se efectuează această plată de către chiriaș? respectiv, (i) Ce obligații îi revin proprietarului în această situație? (ii) Care este cadrul legal care îi permite proprietarului să cunoască dacă s-a făcut reținerea, declararea și plata impozitului pe veniturile din chirii?

- e) Conform clauzelor contractuale, de regulă, chiriașul plătește proprietarului garanții privind buna derulare a contractului de închiriere. Clarificarea necesară este: Care este tratamentul fiscal aplicabil garanțiilor plătite proprietarului și nerestituite chiriașului la închiderea contractului de închiriere?

C. Se impune clarificarea sau completarea dispozițiilor legale aplicabile pentru situația în care, bunul care face obiectul închirierii este deținut în coproprietate de mai multe persoane fizice.

Astfel, pentru cazul în care bunul care face obiectul închirierii este deținut în coproprietate de mai multe persoane fizice, Normele metodologice date în aplicarea art. 124 din Codul fiscal prevăd următoarele:

40. (...)

(2) Venitul net din cedarea folosinței bunurilor deținute în comun pe cote-părți se repartizează între coproprietari proporțional cu cotele deținute de aceștia în coproprietate. Venitul net din cedarea folosinței bunurilor deținute în comun în devălmășie se repartizează în mod egal între proprietarii comuni. Repartizarea venitului net conform prevederilor de mai sus se face în condițiile în care în contractul de cedare a folosinței se menționează că partea contractantă care cedează folosința este reprezentată de coproprietari. În condițiile în care coproprietarii decid asupra unei alte împărțiri, se va anexa la contract un act autentificat din care să rezulte voința părților.

Din prevederile redată mai sus, înțelegem următoarele:

- Dacă bunul este deținut în comun pe cote-părți, atunci venitul se repartizează proporțional cu cotele deținute în coproprietate;
- Dacă bunul este deținut în comun în devălmășie, atunci venitul se repartizează în mod egal;
- Repartizarea venitului, conform prevederilor de mai sus, se face în condițiile în care în contractul de cedare a folosinței se menționează că partea contractantă care cedează folosința este reprezentată de coproprietari. În condițiile în care coproprietarii decid asupra unei alte împărțiri, se va anexa la contract un act autentificat din care să rezulte voința părților.

În condițiile în care, sarcina calculării, reținerii, plății și declarării (prin Formularul 100 dar și probabil prin Formularul 205) revine plătitorului de venit (entitate care are obligația de a conduce contabilitate), plătitorul de venit pare să fie obligat să facă analiza de mai sus, prin urmare va trebui să solicite documente din care să stabilească cine sunt coproprietarii și cotele de deținere, ceea ce ar constitui o sarcină administrativă suplimentară și, în plus, ar putea fi în conflict cu prevederile GDPR.

D. Necesitatea precizării faptului că veniturile obținute de persoanele fizice în baza contractelor de suprafață nu intră sub incidența art. 84, respectiv 84¹ din Codul fiscal, ci se impozitează potrivit art. 111 din Codul fiscal.



Codul civil reglementează superficia ca dezmembrământ al dreptului de proprietate privată.

TITLUL III

Dezmembrămintele dreptului de proprietate privată

CAPITOLUL I

Superficia

ART. 693

Noțiune

(1) Superficia este dreptul de a avea sau de a edifica o construcție pe terenul altuia, deasupra ori în subsolul aceluși teren, asupra căruia superficialiarul dobândește un drept de folosință.

Art. 111 alin. (1) din Codul fiscal prevede că:

(1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează la valoarea tranzacției prin aplicarea următoarelor cote:

a) 3% pentru construcțiile de orice fel și terenurile aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, deținute o perioadă de până la 3 ani inclusiv;

b) 1% pentru imobilele descrise la lit. a), deținute o perioadă mai mare de 3 ani.

Având în vedere natura și specificitatea contractelor de superficie, și în consecință natura veniturilor obținute în baza unor astfel de contracte, în aprecierea noastră, acestea se impozitează potrivit prevederilor art. 111 din Codul fiscal, dar considerăm că este necesară și în acest caz o clarificare expresă a autorității fiscale, pentru a se evita înțelegerea greșită de către contribuabili.

Vă mulțumim pentru buna colaborare cu Camera Consultanților Fiscali și vă asigurăm de toată disponibilitatea noastră pentru eventualele discuții necesare înțelegerii problemelor de interpretare și aplicare a legii, prezentate mai sus.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF