



Ministerul Finanțelor Publice

Directia generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile

Nr. 798.879/17.07.2020



**Către : Domnul Dan MANOLESCU,
Președinte – Camera Consultanților Fiscali**

Adresa : București, str. Alexandru Constantinescu nr. 61,
sect. 1, cod poștal 011427

Stimate domn,

Ca urmare a adresei dumneavoastră transmisă cu nr. 2638/15.06.2020, vizând aspecte în legătură cu Legea nr. 62/2020 privind aplicarea unor facilități de la plata chiriei pentru perioada aferentă stării de urgență, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 425 din data de 21 mai 2020, menționăm că soluțiile legislative prevăzute de acest act normativ nu au fost inițiate de către Ministerul Finanțelor Publice, ci de către Parlamentul României care, de altfel, l-a și adoptat având în vedere că în materie legislativă are atribuția exclusivă de a adopta norme juridice primare.

Evidențiem că referitor la respectivele soluții legislative și Ministerul Finanțelor Publice a identificat o serie de neclarități și inadvertențe, printre acestea regăsindu-se și cele de mai jos:

La art. 5 din actul normativ în cauză s-a prevăzut că *"în termen de 15 zile de la data publicării prezentei legi în Monitorul Oficial al României, Partea I, ministerele de resort vor elabora proceduri de punere în aplicare"*, iar acest aspect implică, în primul rând identificarea autorităților cărora le revine această competență, precum și cunoașterea intenției de reglementare, fapt pentru care Ministerul Finanțelor Publice a considerat, la rândul său, că este necesar a fi aduse clarificări de către emitent.

Astfel, plecând de la ideea existenței unor neclarități și inadvertențe în cuprinsul actului normativ în speță, împrejurare în care dispozițiile legii par a fi inaplicabile până la clarificarea sau, după caz, reglementarea tuturor aspectelor astfel avute în vedere, Ministerul Finanțelor Publice a formulat o solicitare punctuală ce s-a transmis celor două camere ale Parlamentului României (Senatul și Camera Deputaților), la care, însă, nu s-a primit încă răspuns.

Ca și problematică expusă s-a regăsit și cea în legătură cu alin. (6)-(9) ale art. 2, invocate de dumneavoastră, care reglementează regimul fiscal al veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile obținute în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere sau uzufruct în cazul contribuabililor plătitori de impozit pe profit și al celor care datorează impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, față de care s-a solicitat **confirmarea înțelegerii impozitării parțiale a veniturilor**, în acest caz 80% din valoarea lor.

În legătură cu situația respectivă, s-a evidențiat faptul că, potrivit regulilor generale de determinare a rezultatului fiscal la contribuabilii plătitori de impozit pe profit, pentru veniturile neimpozabile contribuabilul trebuie să aloce, urmărind principiul simetriei, cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile, cheltuieli care sunt nedeductibile. Or, în lipsa reglementării specifice a regimului fiscal al cheltuielilor înregistrate în legătură cu aceste venituri

neimpozabile, prevederile în vigoare din Codul fiscal (aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare) ce fac obiectul art. 25 alin. (4) lit. e) și stabilesc că este necesară alocarea de cheltuieli, vor conduce la reducerea eficienței măsurii fiscale, întrucât determină **pentru contribuabili costuri de administrare fiscală mai ridicate**, ca urmare a nevoii existenței unor evidențe distincte din punct de vedere contabil și fiscal.

De asemenea, s-a semnalat și **necesitatea analizării caracterului retroactiv** al dispozițiilor art. 1 din lege, având în vedere că aceasta a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr. 425 din data de 21 mai 2020, iar facilitățile prevăzute la art. 1 alin. (1) se aplică pentru toată perioada stării de urgență, precum și pentru luna următoarea celei în care a încetat starea de urgență.

Potrivit art. 15 alin. (2) din Constituția României "*Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile*", iar în conformitate cu art. 12 alin.(1) din Legea nr. 24/2000 "*Legile și ordonanțele emise de Guvern în baza unei legi speciale de abilitare intră în vigoare la 3 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sau la o dată ulterioară prevăzută în textul lor (...)*".

În contextul celor prezentate mai sus, în aplicarea prevederilor Legii nr. 62/2020 ar putea fi avute în vedere următoarele:

a) Astfel cum ne-a comunicat direcția de specialitate **contabilă**, în legătură cu veniturile recunoscute anterior intrării sale în vigoare, nu se poate pronunța, acest aspect fiind consecința modului de interpretare a prevederilor legii.

Raportat la prevederile art. 2 alin. (7) și (9) din lege, contribuabilii care beneficiază de prevederile alin. (6) sunt aceia care reduc pe perioada anului 2020 contravaloarea folosinței bunului imobil, stabilită în bani și/sau în natură, potrivit contractului încheiat între părți, cu cel puțin 20% față de contravaloarea folosinței bunului imobil aferentă lunii februarie 2020.

Perioada în care contribuabilii pot beneficia de prevederile alin. (6) al aceluiași articol este perioada pentru care s-a negociat scăderea contravalorii folosinței bunului imobil, dar nu mai mult de 31 decembrie 2020.

În înțelegerea direcției de specialitate contabilă, pentru a beneficia de facilitatea prevăzută la alin. (6), diminuarea veniturilor obținute în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere trebuie să aibă loc până la 31 decembrie 2020.

În ceea ce privește tratamentul contabil aplicabil stimulentei, conform pct. 221 din *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, la negocierea sau la renegocierea unui leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing și costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca, în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc.

Având în vedere că Legea nr. 62/2020 condiționează acordarea facilității la impozitare de reducerea veniturilor din chirii, se apreciază că în cazul veniturilor diminuate conform art. 2

din lege, nu sunt aplicabile prevederile care reglementează tratamentul contabil al stimulentelelor.

Ca urmare, în cazul supus analizei, se consideră că, din punct de vedere contabil, modificarea veniturilor contractuale, efectuată conform legii operează limitat în timp¹, respectiv pe perioada pe care s-a negociat scăderea contravalorii folosinței bunului, și nu pe durata rămasă a contractului de închiriere.

În sensul opiniei prezentate mai sus, se apreciază că sunt și prevederile cuprinse în proiectul reprezentând amendamentul² la IFRS 16 "Contracte de leasing", respectiv documentul intitulat "IFRS 16 și COVID-19", emise de IASB în aprilie 2020.

Astfel, conform acestora, o scutire sau o reducere a chiriei în contextul COVID-19 nu reprezintă în fapt o modificare a contractului de leasing.

De asemenea, modificările contractuale determinate de evenimente precum pandemia COVID-19, nu sunt considerate modificări de leasing, în accepțiunea IFRS 16.

b) Din perspectivă **fiscală**, contribuabilii plătitori de impozit pe profit care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor imobile obținute în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere sau uzufruct, scad din rezultatul fiscal 20% din veniturile respective, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege.

Amintim, în context, faptul că pentru plătitorii de impozit pe profit potrivit art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile reprezintă cheltuieli nedeductibile.

În cazul contribuabililor plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, conform prevederilor art. 53 alin. (1) din Codul fiscal, baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad veniturile nominalizate la lit. a) – m) ale respectivului alin. (1) al art. 53.

Prin urmare, coroborând prevederile celor două acte normative -Legea nr. 62/2020 privind aplicarea unor facilități de la plata chiriei pentru perioada aferentă stării de urgență și Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare-contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor imobile obținute în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere sau uzufruct, scad din baza impozabilă 20% din veniturile respective, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege.

Menționăm, totodată, că pe măsură ce legiuitorul, competent să facă interpretarea respectivelor texte de lege, va furniza, după caz, lămuriri cu privire la determinarea conținutului, și, prin urmare, a întinderii de aplicațiune a acestor norme juridice, vom reveni cu informații suplimentare.

Cu stimă,

Director general
Iulian ARDELEANU

¹ Până la 31 decembrie 2020.

² "Concesii privind chiria legate de COVID-19".