Nr. 2638/15.06.2020

Către,
MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE
Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale
Str. Apolodor, Nr. 17, Sector 5, Bucureşti

Stimate Domnule Director General,

În contextul publicării *Legii nr 62/2020 privind aplicarea unor facilități de la plata chiriei pentru perioada aferentă stării de urgență* (în continuare "Legea") în Monitorul Oficial nr. 425 din data de 21 mai 2020, prin care s-a introdus neimpozabilitatea parțială a veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile obținute în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere sau uzufruct (în continuare "facilitatea") pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit și cei care plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor în condițiile Art. II alin (6) – (9) citate mai jos:

"(6) În cazul contribuabililor plătitori de impozit pe profit şi ai celor care datorează impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, veniturile din cedarea folosinţei bunurilor imobile obţinute în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere sau uzufruct sunt impozabile doar în proporţie de 80% din valoarea lor.
(7) Contribuabilii care beneficiază de prevederile alin. (6) sunt aceia care reduc pe perioada anului 2020 contravaloarea folosinţei bunului imobil, stabilită în bani şi/sau în natură, potrivit contractului încheiat între părţi, cu cel puţin 20% faţă de contravaloarea folosinţei bunului imobil aferentă lunii februarie 2020.
(8) Veniturile pentru care se beneficiază de prevederile alin. (6) sunt doar acele venituri rezultate din contractele pentru care contribuabilii au redus contravaloarea folosinţei bunului imobil, potrivit alin. (7).
(9) Perioada pe care contribuabilii pot beneficia de prevederile alin. (6) este perioada pe care s-a negociat scăderea contravalorii folosinţei bunului imobil, dar nu mai mult de 31 decembrie 2020."

Camera Consultanților Fiscali din România vă supune atenției și vă solicită clarificări în următoarele probleme:

1. Se aplică facilitatea citată și asupra veniturilor din cedarea folosinței bunurilor înregistrate în contabilitate anterior intrării în vigoare a Legii?

Titlul Legii citate face referire la starea de urgență și induce ideea aplicării unei facilități de la instituirea acesteia, respectiv de la 16 martie 2020 pe toată durata de acordare a reducerii chiriei, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2020. Totuși Legea a fost publicată în Monitorul Oficial pe data de 21 mai 2020 și a intrat în vigoare la 3 zile după publicare, respectiv pe 24 mai (conform art. 12 alin (1) al Legii 24/2000 privind intrarea în vigoare a actelor normative). Cu privire la perioada acordării facilității, art. I alin. (9) citat mai sus prevede numai o limitare la cel târziu 31 decembrie 2020 însă nu specifică un început al aplicării.

În aceste condiții, considerăm că sunt necesare clarificări asupra datei de început a aplicării neimpozabilității parțiale a veniturilor din cedarea folosinței bunurilor prevăzută de Lege.

Concret, vă solicităm să ne precizați dacă neimpozabilitatea parțială a veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile introduse prin Lege se aplică și asupra veniturilor înregistrate în contabilitate de contribuabilii plătitori de impozit pe profit/impozit pe veniturile microîntreprinderilor în perioada 16 martie 2020 – 23 mai 2020.

a. În cazul în care facilitatea acoperă și perioada 16 martie – 23 mai 2020 este necesară rectificarea calculului de impozit pe profit/impozit pe veniturile microîntreprinderilor aferent primului trimestru al anului 2020 și a declarațiilor fiscale depuse?

În contextul în care facilitatea citată este aplicabilă și veniturilor înregistrate în evidența contabilă perioada 16 martie 2020 – 31 martie 2020 (în contextul îndeplinirii tuturor condițiilor prevăzute de Lege) sunt necesare clarificări privind calculul impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Luna martie este parte a primului trimestru calendaristic al anului 2020, iar atât locatorii contribuabili care aplică sistemul trimestrial de calcul declarare și plată a impozitului pe profit, conform art. 41 alin. (1) din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal (“Codul Fiscal”), cât și locatorii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor au finalizat și declarat impozitul datorat până pe 25 aprilie 2020 potrivit dispozițiilor legale.

Mai mult, dacă în cazul contribuabililor plătitori de impozit pe profit, calculul se face cumulat de la începutul anului, astfel încât aceștia ar putea beneficia de neimpozabilitatea veniturilor aferente

perioadei 16 martie 2020 - 31 martie 2020 în cadrul calculului de impozit pe profit aferent trimestrului II, în cazul contribuabililor plătitori de impozit pe venitul microîntreprinderilor, imposibilitatea rectificării formularului 100 aferent trimestrului I i-ar priva de posibilitatea de a beneficia de facilitate în legătură cu veniturile aferente perioadei 16 martie 2020 - 31 martie 2020.

În aceste condiții, considerăm necesar să se clarifice dacă intrarea în vigoare a Legii 62/2020 impune rectificarea declarațiilor fiscale depuse aferente primului trimestru al anului 2020.

2. Facilitatea citată generează pentru locatorii plătitori de impozit pe profit cheltuieli nedeductibile aferente veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile parțial neimpozabile? În cazul unui răspuns afirmativ care este modul corect de determinare a acestor cheltuieli?

Intrarea în vigoare a Legii implică pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care pot beneficia de prevederile art. II alin. (6) – (9) din Lege, citate la început, introducerea *unui nou venit neimpozabil*, față de cele enumerate de art. 23 din Codul Fiscal și luate în considerare la calculul impozitului pe profit datorat, *respectiv 20% din veniturile din cedarea folosinței bunurilor imobile.*

La calculul impozitului pe profit, în analiza cheltuielilor efectuate, **regula generală de deductibilitate** este reglementată la art. 25 alin. (1) din Codul fiscal şi potrivit acesteia *Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfăşurării activităţii economice.*
Mai departe, pentru anumite categorii de cheltuieli, expres reglementate de legiuitor, se prevăd **reguli specifice** de deductibilitate limitată sau chiar nedeductibilitate. Astfel, dacă o cheltuială efectuată de un contribuabil nu se regăsește între cheltuielile prevăzute expres ca fiind deductibile limitat sau nedeductibile, testul deductibilității (considerarea lor ca integral deductibile sau integral nedeductibile) se face în funcţie de încadrarea pe regula generală, respectiv dacă sunt efectuate în scopul desfăşurării activităţii economice sau nu.

Astfel art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal include în categoria cheltuielilor nedeductibile cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile:

ART. 25 – Cheltuieli (...)
(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)
*e) **cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile**. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unei metode raționale de alocare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile respective în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil. În sensul prezentei litere, funcțiile de conducere și administrare sunt cele definite prin lege sau prin reglementări interne ale*

angajatorului; pentru veniturile prevăzute la art. 23 lit. d), e), f), g), l), m) și o) nu se alocă cheltuieli de conducere și administrare/cheltuieli comune aferente;

Prin urmare Codul Fiscal impune contribuabililor să identifice:

- cheltuielile atribuibile în mod direct veniturilor neimpozabile, integral nedeductibile
- cheltuielile comune pentru care trebuie să determine o metodă rațională de alocare asupra veniturilor neimpozabile în scopul aplicării nedeductibilității, fiind dată ca exemplu ponderea veniturilor neimpozabile în total venituri.

Singurele venituri neimpozabile pentru care se face excepție de la această regulă sunt cele expres enumerate prevăzute la art. 23 lit. d), e) și f) g), l), m), o) din Codul Fiscal, pe care le citățm mai jos:

d) veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;
e) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;
f) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;
g) veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări;
l) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
m) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
o) sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociaților, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii.

Întrucât Legea nr. 62/2020 nu prevede o derogare de la prevederile art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal în legătură cu veniturile reglementate în cadrul său drept venituri neimpozabile și întrucât veniturile din cedarea folosinței bunurilor parțial neimpozabile conform Legii nu pot fi încadrate în niciuna dintre excepțiile de mai sus, vă rugăm să ne precizați dacă beneficiarii Legii plătitori de impozit pe profit ar trebui să determine cheltuielile nedeductibile alocate direct sau indirect acestor noi venituri neimpozabile.

În cazul unui răspuns afirmativ vă rugăm să ne precizați modul de determinare a cheltuielilor direct atribuibile veniturilor neimpozabile și a cheltuielilor comune (de exemplu, cheltuiala cu amortizarea sau cheltuiala cu impozitul pe clădiri se va aloca în funcție de suprafață sau în funcție de ponderea veniturilor fiecărui contract?).

Pentru mai multă claritate am redactat un exemplu de calcul în acest sens, exemplu pe care îl regăsiți în **Anexa** la scrisoarea noastră .

3. Impozitarea doar în procent de 80% a veniturilor din contractele de chirii pentru care locatarul a acordat reduceri în contextul crizei Covid, reprezintă o opțiune sau trebuie aplicată în mod obligatoriu?

Dat fiind contextul general al crizei Covid, impozitarea doar în procent de 80% a veniturilor din contractele de chirie pentru care locatorul a acordat reduceri, față de chiria aferentă lunii februarie 2020, a fost cel mai probabil gândită de legiuitor ca o facilitate. În cazul facilităților fiscale, este opțiunea contribuabilului dacă decide să le aplice sau nu. Totuși, textul de Lege, așa cum a fost scris nu pare să lase posibilitatea unei opțiuni, ci pare să impună mai degrabă o regulă care trebuie obligatoriu aplicată.

Persoanele fizice și microîntreprinderile care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor și care intră sub incidența prevederilor Legii nr. 62/2020 nu au motive să nu le aplice.

În schimb, contribuabilii plătitori de impozit pe profit, în măsura în care sunt obligați ca simultan cu recunoașterea a 20% venituri neimpozabile să considere și cheltuielile aferente acestora drept cheltuieli nedeductibile, ar putea ajunge în situația în care cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile (pe care trebuie să le considere nedeductibile) să fie mai mari decât veniturile neimpozabile (întrucât au redus veniturile din chirii dar ar rămas cu aceleaşi cheltuieli), condiții în care, facilitatea gândită de legiuitor s-ar transforma într-un dezavantaj fiscal.

Astfel, întrebarea pe care o adresăm este dacă un contribuabil aflat într-o astfel de situație poate alege să considere veniturile din chirii integral impozabile (nu doar 80%) și să deducă integral cheltuielile aferente sau este obligat să considere impozabile veniturile doar într-un procent de 80%, urmând ca pentru diferența de 20% reprezentând venituri neimpozabile să determine cheltuielile nedeductibile aferente.

4. Constituie reducerea temporară a chiriei generată de contextul actual (starea de urgență și toate restricțiile introduse) un stimulent acordat la renegocierea contractului chirie pentru care este necesară diminuarea venitului de către locatori pe durata rămasă a contractului?

Contextul apariției Legii citate este că în perioada de aplicare a stării de urgență agenții economici au fost afectați economic prin întreruperea temporară activității sau diminuarea semnificativă a veniturilor. Astfel, au fost necesare renegocieri ale contractelor de chirie pentru sediul social și sediile secundare ale locatarilor și implicit acordarea unor reduceri temporare de preț. Considerăm că se impun clarificări dacă reducerile temporare ale prețului chiriei generate de situația actuală reprezintă stimulente acordate la renegocierea contractelor de închiriere și care este modul de recunoaștere în contabilitate.

Reglementările contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul nr. 1802/2014, impun recunoașterea stimulentelor acordate în cadrul contractelor de leasing operațional și chirie pe toată durata contractului ca diminuări ale veniturilor pentru locatori și respectiv diminuări ale cheltuielilor pentru locatari.

Citățm mai jos prevederile legale relevante:

Reglementări Contabile din 2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situaţiile financiare anuale consolidate

*Stimulente acordate la încheierea **sau la renegocierea** unor contracte*

221. La negocierea sau la renegocierea unui leasing operaţional, 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 (...)

***Alternativ, se poate conveni ca, în perioadele iniţiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc**.*

222.

*(1) Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operaţional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestaţiei convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, **indiferent de natura stimulentului, de forma sau de momentul în care se face plata**.*

(2) Stimulentele dintr-un leasing operaţional se referă la contraprestaţia pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unuia existent nu se consideră ca făcând parte din costurile iniţiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing. (...)

223.

*(1) Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentelor **drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară**, cu excepţia cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing.*

(2) Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentelor drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepţia cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing.

224. Prevederile pct. 223 referitoare la suportarea liniară a cheltuielilor, respectiv a veniturilor, pe durata contractului, ***se aplică şi în cazul stimulentelor acordate cu ocazia încheierii de contracte de închiriere*** *sau de alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriaşilor.*

În contextul prevederilor legale citate mai sus vă rugăm să ne precizați dacă reducerile temporare (de ex. pe 3 luni, pe 5 luni, etc.) ale contravalorii folosinței bunurilor de către locatori, ca urmare a renegocierii contractelor de închiriere în contextul crizei SAR COV 2, intră în categoria stimulentelor acordate la renegocierea contractelor de chirie și intră sub incidența prevederilor pct. 223 și 224 din Ordinul nr. 1802/2014, ceea ce impune diminuarea venitului cu reducerile acordate, linear pe toată durata rămasă a contractului, sau aceste reduceri temporare trebuie recunoscute integral de către locator și locatar integral pe perioada acordării (ex. pe cele 3 luni, 5 luni, etc.).

Pentru o mai bună exemplificare a posibilelor diferențe considerăm următorul exemplu:

Exemplu
Societatea X are în proprietate un imobil pe care îl închiriază societății Y. Durata contractului este de 3 ani (36 luni) respectiv 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2021 iar prețul chiriei este de 10.000 lei pe lună.
În martie 2020 ca urmare a introducerii stării de urgență și diminuării semnificative a veniturilor pentru societatea Y părțile hotărăsc o reducere cu 20% a prețului pe durata martie – decembrie 2020 la 8.000 lei pe lună.

a) În cazul în care această reducere de preț nu ar reprezenta un stimulent societatea X ar înregistra în perioada acordării reducerii (martie – decembrie 2020) un venit de:
8.000 lei/ lună*10 luni= 80.000 lei
Acest venit ar putea fi utilizat pentru aplicarea facilității citate și tratat drept parțial impozabil.

b) În cazul în care această reducere de preț reprezintă un stimulent conform prevederilor reglementărilor contabile citate mai sus societatea va trebuie să aloce diminuarea totală a valorii chiriei pe durata rămasă a contractului
În acest context calculăm valoarea venitului din chirii înregistrat de societate în martie decembrie 2020.

A	durata rămasă a contractului	36 luni - 12 luni(2019)-2 luni(2020)	22 luni
B	valoare chirie mart - dec 2020	10 luni*8.000 lei/lună	80.000 lei
C	valoare chirie 2021	10.000 lei/lună*12 luni	120.000 lei
D	valoare totală chirie	B+C	200.000 lei
E	valoare venit chirie recalculat/lună	D/A	9.090,91 lei
F	valoare venit chirii martie-decembrie 2020	E*10	90.909 lei

Astfel venitul înregistrat în contabilitate în perioada martie decembrie 2020, în cazul în care reducerea preţului chiriei este considerat stimulent conform reglementărilor contabile ar fi de 90.909 lei, comparativ cu venitul în sumă de 80.000 lei care ar fi înregistrat în aceeași perioadă (martie-decembrie 2020) dacă reducerea preţului chiriei nu este considerată stimulent.

Se observă, în concluzie, că pot exista diferențe semnificative ale veniturilor recunoscute în contabilitate și posibil subiect al accesării facilității de mai sus.
În acest context, considerăm necesare clarificări asupra modului de recunoaștere a diminuărilor temporare de preț al contravalorii folosinței bunurilor imobile, generate de contextul actual al epidemiei cu Covid-19.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate, vă mulțumim anticipat.

Cu respect,

Dan Manolescu
Preşedinte CCF

Anexă

Determinarea cheltuielilor aferente veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile parțial neimpozabile

Pentru a evalua impactul introducerii neimpozabilității parțiale a veniturilor din chirii prin Legea citată am analizat un exemplu al unei societăți A plătitoare de impozit pe profit. Presupunem că societatea deține în proprietate un imobil, utilizează 50% din spațiu pentru desfășurarea activităților economice, iar 50% din spațiu este închiriat societății B. Contractul de chirie este pe durata anului 2020, iar prețul stabilit este de 10.000 lei pe lună. În martie, ca urmare a introducerii stării de urgență și diminuării semnificative a veniturilor societății B, părțile renegociază prețul chiriei la 8.000 lei pe lună (scădere cu 20%).

Întrucât A a redus contravaloarea folosinței bunului imobil cu 20% și a respectat cerința prevăzută la art. II alin. (7) al Legii, societatea aplică neimpozabilitatea parțială a venitului din cedarea folosinței bunurilor imobile. Utilizând raționamentul profesional societatea determină cheltuielile aferente veniturilor considerate neimpozabile pe care le va trata drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal.

Premise

În efectuarea calculelor am pornit de la următoarele premise:

1. Pentru simplificarea calculelor am considerat că legea citată a fost aplicabilă în perioada 1 martie 2020 – 31 decembrie 2020. Reiterăm că acest aspect nu este clar și sunt necesare precizări suplimentare.
2. Societatea A din exemplu înregistrează în contabilitate o amortizare contabilă de 10.000 lei și aceeași valoare a amortizării este dedusă fiscal conform prevederilor art. 28 din Codul Fiscal.
3. Categoria cheltuielilor aferente imobilului include cheltuieli care sunt în mod direct alocate veniturilor parțial impozabile din chirii. Pentru simplificarea calculului am considerat că toate elementele din grupă (inclusiv, mentenanță, întreținere pază, curățenie) au fost efectuate de contribuabil liniar pe durata anului 2020 și că valoarea lunară a acestora nu s-a modificat (ex. același nivel și în februarie când Legea nu este aplicabilă, același nivel și în martie).
4. În lipsa unor indicații privind modul de alocare a cheltuielilor aferente veniturilor parțial impozabile din chirii am utilizat propriul raționament profesional, respectiv:

- pentru cheltuielile în legătură directă cu veniturile din chirii (amortizare și cheltuieli aferente imobilului) am utilizat criteriul suprafeței închiriate;
- pentru cheltuielile comune (cheltuieli cu salariile personalului de conducere) am utilizat criteriul ponderii veniturilor neimpozabile în total venituri.

Presupunem că la sfârșitul anului 2020, societatea A prezintă următoarea situație financiară:

Situatie financiara societatea A la 31.12.2020		
Denumire		**Valoare (lei)**
1	Venituri din vanzare marfuri	3.000.000
2	Venituri din prestari servicii	2.000.000
3	Venituri cedarea folosintei bunuri imobile din care	100.000
	- integral impozabile anterior aplicării Legii*	20.000
	- partial impozabile perioada acoperita de Lege** din care	80.000
	- impozabile (80%)	64.000
	- neimpozabile (20%)	16.000
Total Venituri (1+2+3)		**5.100.000**

1	Cheltuieli privind mărfurile	1.500.000
2	Cheltuieli privind salariile personalului de conducere	500.000
3	Cheltuieli cu amortizarea imobilului***	120.000
4	Cheltuieli aferente imobilului **** din care	16.000
	- impozit cladiri	3.000
	- asigurare imobil	2.500
	- utilitati spatii commune	1.000
	- mentenanta intretinere (abonament)	3.500
	- curatenie si paza (abonament)	4.000
	- altele	2.000
Total Cheltuieli (1+2+3+4)		**2.136.000**

*Venituri în perioada care nu este acoperită de Lege (ex chirii în lunile ianuarie februarie)
**Pentru simplificarea calculului martie – decembrie 2020
***Am considerat că nu sunt diferențe între cheltuiala cu amortizarea recunoscută în contabilitate și amortizarea recunoscută fiscal conform prevederilor art. 28 din Codul Fiscal
****După cum am scris la început, toate cheltuielile din categorie le-am considerat efectuate liniar pe durata anului 2020.

Folosind o interpretare proprie a prevederilor legale citate și raționamentul profesional încercăm să determinăm cheltuielile alocabile veniturilor neimpozabile din cedarea folosinței bunurilor imobile,

cheltuieli care vor fi tratate drept nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal. Reiterăm că pentru simplificarea calculelor am considerat Legea aplicabilă în perioada 1 martie 2020 – 31 decembrie 2020.

- **Amortizarea**

În exemplul nostru, în lipsa unor precizări exprese am considerat că alocarea amortizării asupra veniturilor parțial neimpozabile din chirii se realizează în baza suprafeței închiriate. Atragem atenția asupra posibilității existenței unor cazuri mai complexe în care suprafața să nu fie cel mai bun indicator (ex. spații comerciale cu mai mulți chiriași în care prețul chiriei este diferit în funcție de zonă, un spațiu mai mic la parter mai mic fiind mai scump decât un spațiu mai mare la etaj).

S-a luat în calcul o amortizare lunară de 10.000 lei.

- Aferentă perioadei anterioare Legii (ianuarie și februarie) 20.000 lei integral deductibilă
- Aferentă perioadei în care Legea a fost în vigoare și s-a aplicat facilitatea 100.000 lei

  Din care:

  - aferentă spațiului în care își desfășoară activitatea societatea

  50%*100.000 = 50.000 lei – deductibilă

  - aferentă spațiului închiriat

  50%*100.000 = 50.000 lei din care:

  - Aferentă veniturilor din chirii impozabile

  80%*50.000 = 40.000 lei - deductibilă

  - Aferentă veniturilor din chirii neimpozabile

  20%*50.000 = 10.000 lei - nedeductibilă

- **Cheltuieli aferente imobilului**

Acestea au fost considerate, de asemenea, în legătură directă cu veniturile din cedarea folosinței bunurilor imobile.
La fel ca și în cazul amortizării am utilizat pentru alocare suprafața destinată închirierii.
Reiterăm, de asemenea, că toate cheltuielile din categorie au fost considerate efectuate de contribuabil liniar pe tot parcursul anului 2020, pentru simplificarea calculului.
Cheltuieli totale 16.000 lei

- Aferente perioadei anterioare Legii (ianuarie și februarie) 2.666,67 lei integral deductibile
- Aferentă perioadei în care Legea a fost în vigoare și s-a aplicat facilitatea 13.333,33 lei

  Din care:

  - aferentă spațiului în care își desfășoară activitatea societatea

  50%*13.333,33 = 6.666,67 lei – deductibile

  - aferentă spațiului închiriat

  50%*13.333,33 = 6.666,67 lei din care:

  - Aferentă veniturilor din chirii impozabile

80%* 6.666,67= 5.333,33 lei - deductibile

- Aferentă veniturilor din chirii neimpozabile

20%*6.666,67= 1.333,33 lei - nedeductibile

- **Cheltuiala cu salariile personalului de conducere**

Aceste cheltuieli au fost considerate comune și au fost alocate conform prevederilor art. 25 alin. (4) din Codul Fiscal și Normelor Metodologice, proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile în total (neavând indicații asupra unei alte metode de alocare).
Parcurgem etapele din normele metodologice de aplicare a art. 25 alin. (4) din Codul Fiscal:
- determinarea ponderii veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile neimpozabile în total venituri:
16.000 : 5.100.000 = 0,31%
- determinarea părții din cheltuielile cu salariile personalului de conducere ca fiind aferente veniturilor neimpozabile:
500.000 * 0,31% = 1.568,31 lei – vor fi considerate nedeductibile

Concluzie

Astfel, aplicarea neimpozabilității parțiale a veniturilor din chirii prevăzute de Lege a determinat pentru societatea A:

1	Venituri neimpozabile chirii	16.000,00 lei
2	Cheltuieli nedeductibile aferente total	12.901,64 lei
	- amortizare	10.000,00 lei
	-cheltuieli aferente imobil	1.333,33 lei
	-salarii personal de conducere	1.568,31 lei
3	**Impact impozit pe profit 16%*(1-2)**	**495,74 lei**

În cazul în care raționamentul de mai sus este corect, observăm că impactul introducerii facilității citate asupra societății A ar fi destul de nesemnificativ, cheltuielile care ar fi tratate drept nedeductibile acoperind mare parte a valorii veniturilor neimpozabile introduse.

Reiterăm că am utilizat date fictive și raționamentul propriu în efectuarea calculelor de mai sus, însă considerăm necesare indicații concrete privind modul de calcul pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care ar putea beneficia de facilitate.