

Reglementări fiscale aplicabile în cazul reparațiilor și investițiilor efectuate de către locatar la un mijloc fix închiriat

Irina Oprea¹

Sunt nenumărate situațiile în care societățile comerciale utilizează bunuri mobile sau imobile în baza unor contracte de locațiune, în care au calitatea de locatar, și suportă o serie de cheltuieli, având drept scop repararea, îmbunătățirea sau modernizarea acestor bunuri. Astfel, se nasc o serie de întrebări relative la obligațiile fiscale ce revin proprietarului sau chiriașului, într-o asemenea ipoteză.

1. Considerații introductive

Locatarul poate efectua asupra unui bun închiriat o serie de lucrări, respectiv lucrări de întreținere și reparații, care fie sunt în sarcina sa potrivit legii sau prevederilor contractuale, fie sunt în sarcina celeilalte părți contractante, sau lucrări de investiții.

În ceea ce privește reparațiile efectuate la un bun utilizat în baza unui contract de locațiune, se impune să facem câteva precizări cu privire la partea contractantă căreia îi revine obligația de a le efectua.

Astfel, Codul civil² stabilește, în materia reparațiilor efectuate asupra unui bun închiriat, următoarele reguli în ceea ce privește partea contractantă căreia îi incumbă obligația de a le efectua, în raport de natura acestora, respectiv:

a) locatorului, în ceea ce privește reparațiile capitale și repararea degradărilor provenind din uzul normal al lucrului

Întrucât locatorul trebuie să mențină lucrul în stare de a servi la întrebuințarea pentru care a fost închiriat [art. 1420 pct. 2 și art. 1421 alin. (2) C.civ.], acesta trebuie să efectueze reparațiile necesare în tot timpul locațiunii, dacă în cursul ei bunul are nevoie de asemenea reparații³.

b) locatarului, în ceea ce privește reparațiile mici (locative)

Conform art. 1429 alin. (1) C.civ, locatarul trebuie să întrebuințeze bunul închiriat ca un bun proprietar. Această prevedere implică obligația de a întreține lucrul în tot timpul locațiunii în stare de întrebuințare astfel cum a fost predat. De aici obligația locatarului de a efectua reparațiile mici (numite locative, de simplă întreținere), spre deosebire de reparațiile capitale și repararea degradărilor provenind din uzul normal al lucrului care sunt în sarcina locatorului⁴.

Articolele 1447-1449 C.civ. enumeră reparațiile locative, însă enumerarea nu este limitativă⁵.

¹ Irina Oprea este avocat, membră a Baroului Dolj, colaboratoare la S.C. Professional Consulting S.R.L. Craiova, membră a Camerei Consultanților Fiscali.

² Codul civil, în art. 1416 și urm., reglementează locațiunea de imobile. Întrucât aceste dispoziții reprezintă aplicații ale dreptului comun în materie, ele guvernează și locațiunea de lucruri mobile, cu excepția câtorva dispoziții speciale.

³ Fr. Deak, St.D. Carpenaru, Contracte civile si comerciale, Ed. Lumina Lex, Bucuresti, 1993, p. 94.

⁴ Ibidem, p. 99.

⁵ Art. 1447 C.civ.: „Reparațiile mici numite locative, ce rămân în sarcina locatarului, dacă nu s-a stipulat din contră, sunt acele pe care obiceiul locului le consideră de astfel și între altele sunt următoarele:

- reparația vetrei sobelor, a gurilor lor, a capacelor ș.c.l. a stricării tencuielii din partea de jos a ereților camerelor și a altor locuri de locuință până la înălțimea de un metru;
- la parchet și dușumele, întrucât numai unele bucăți sunt stricate;
- a geamurilor, întrucât sfărâmarea lor nu ar fi urmat din cauza unei întâmplări extraordinare ori forței majore, de care nu poate fi responsabil locatarul;
- a ușilor, ferestrelor, broaștelor, verigilor și altfel de încuietori”.

Art. 1448 C.civ. : „Nici una din reparațiile reputate locative nu cad în sarcina locatarului când stricăciunile au fost cauzate prin vechime sau forță majoră”.

De la fiecare dintre aceste reguli există o serie de **excepții**, reglementate expres de Codul civil sau deduse din interpretarea textelor din Codul civil în jurisprudență și în doctrină:

1. Reparațiile – indiferent de natura lor (chiar dacă sunt locative) – nu cad în sarcina locatarului dacă au fost cauzate prin vechime sau forță majoră (art. 1448 C.civ) ori caz fortuit și, bineînțeles, din culpa locatorului, inclusiv viciile de construcție.

2. Dacă degradarea bunului se datorează culpei locatarului, el va fi obligat să efectueze reparațiile, pe cheltuiala sa, chiar dacă nu sunt locative.

Întrucât prevederile Codului civil referitoare la obligația de a efectua reparații la bunul închiriat nu sunt norme cu caracter imperativ, părțile pot deroga, prin contractele încheiate, de la regimul juridic mai sus expus.

Reguli speciale⁶ guvernează însă reparațiile efectuate asupra unui bun imobil având destinația de locuință⁷, reglementându-se expres regimul juridic al reparațiilor efectuate la locuința închiriată, inclusiv nulitatea de drept a oricărei clauze cuprinse în contractul de închiriere, care exonerează proprietarul de obligațiile ce îi revin potrivit prevederilor legale.

2. Lucrări de reparații versus lucrări de investiții

2.1 Cadrul legal contabil

Este știut faptul că reglementările contabile clasifică cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere fie cheltuieli cu reparațiile, fie cheltuieli cu investițiile.

Reglementarea contabilă⁸ oferă și criteriile ce trebuie avute în vedere pentru a delimita cele două tipuri de cheltuieli ulterioare efectuate asupra bunului închiriat, astfel că lucrările de reparații au drept scop asigurarea utilizării continue a bunului, în vreme ce lucrările de investiții trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai bunului și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, obținerea de beneficii putându-se realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Trebuie menționat faptul că legiuitorul nu face distincție între reparațiile capitale și reparațiile curente.

În ceea ce privește evidențierea acestor cheltuieli în contabilitate, se statuează că investițiile se înregistrează ca imobilizare corporală, supusă amortizării, în vreme ce reparațiile se înregistrează drept cheltuieli ale perioadei⁹.

2.2. Cadrul legal fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor reprezentând reparații efectuate la bunuri închiriate, Codul fiscal nu cuprinde reglementări speciale, astfel că analiza se va face din perspectiva art. 21 alin. (1) din acest act normativ, care statuează că sunt cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Art. 1449 C.civ.: „Curățirea puțurilor și a plimbătorilor este în sarcina locatorului”.

⁶ În materia închirierii locuințelor, dispozițiile speciale sunt reprezentate de Legea locuinței nr. 114/1996 și Hotărârea Guvernului nr. 1275/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 114/1996 și se aplică indiferent de calitatea proprietarului (persoană fizică sau juridică).

⁷ Potrivit art. 2 lit. a) din Legea nr. 114/2006, prin locuință se înțelege o construcție alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.

⁸ Pct. 94 din O.M.F.P. nr. 1752/2005.

⁹ Pct. 93 alin. (1) și pct. 98 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1752/2005.

Potrivit art. 24 alin. (3) lit. a) C.fisc., sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere.

Coroborând dispozițiile alin. (11) lit. c) al aceluiași articol cu prevederile alin. (2) al pct.70² din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului de închiriere, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

Așadar, dată fiind diferența de tratament contabil și fiscal, la momentul realizării unor lucrări asupra unui bun utilizat în baza unui contract de închiriere, se pune problema calificării acestora drept lucrări de reparații sau lucrări de investiții, practica cunoscând numeroase exemple în care apar dificultăți de încadrare a unor cheltuieli ca investiții sau ca reparații.

3. Cazuri particulare – lucrări de reparații:

3.1. Tratatamentul contabil și fiscal aplicabil lucrărilor de reparații efectuate de către partea ce s-a obligat, potrivit prevederilor contractuale ce derogă de la dispozițiile cuprinse în Codul civil, menționate în partea introductivă a materialului nostru.

De exemplu, potrivit contractului de locațiune, locatorul s-a obligat să efectueze și reparațiile mici (locative) sau, în sens invers, locatarul s-a obligat să efectueze o parte din reparațiile ce incumbă din punct de vedere legal locatarului.

În opinia noastră, în această situație sunt aplicabile aceleași reguli, în sensul că aceste cheltuieli, indiferent de natura lor:

- se înregistrează în evidența persoanei care le-a realizat, respectiv locatarul/locatorul,
- sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Desigur, considerăm că, în astfel de tranzacții, organul de inspecție fiscală poate face aplicarea principiului statuat la art. 11 alin. (1) C.fisc., potrivit căruia „la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul Codului fiscal, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

După cum s-a arătat în literatura de specialitate, chiar dacă modul concret de redactare al alin. (1) al art. 11 este deficitar, acest text conferă autorităților fiscale dreptul să recalifice orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal¹⁰.

Organul de inspecție fiscală poate aprecia că, în condițiile în care operațiunea nu se încheie în modul cel mai normal din punct de vedere juridic, se impune efectuarea unor verificări din care să rezulte că operațiunea este sau nu este îndeplinită din motive economice valabile. Numai în ipoteza în care se apreciază că operațiunea nu este îndeplinită din motive economice valabile, se impune recalificarea acesteia, în sensul redării conținutului său economic.

3.2. Tratatamentul contabil și fiscal aplicabil lucrărilor de reparații, efectuate de cealaltă parte contractantă decât partea căreia îi incumbă această obligație contractual sau legal

De exemplu, locatarul efectuează reparațiile capitale care, potrivit contractului, sunt în sarcina locatarului. Spre deosebire de situația anterioară, considerăm că, la calculul impozitului pe profit, cheltuiala este nedeductibilă, deoarece ne aflăm în ipoteza unei cheltuieli efectuate în contul altei persoane și, în concluzie, nu este o cheltuială efectuată în interesul propriu al contribuabilului, urmând ca în momentul recuperării acestor sume de la chiriaș, venitul să fie tratat drept venit neimpozabil.

¹⁰ R. Bufan, M.Șt. Minea, coordonatori, Codul fiscal comentat, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 168.

3.3. Caz particular – proprietar = persoană fizică

În cazul proprietarului persoană fizică, legiuitorul fiscal a stabilit că la calculul impozitului pe venitul obținut din cedarea folosinței bunurilor, 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. 62 teza a II-a din Codul fiscal).

La punctul 136 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se precizează că, în conformitate cu legislația în materie, proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, ca, de exemplu:

- întreținerea în bune condiții a elementelor structurii de rezistență a clădirii, elementelor de construcție exterioară a clădirii, cum ar fi: acoperiș, fațadă, curțile și grădinile, precum și spații comune din interiorul clădirii, cum ar fi: casa scării, casa ascensorului și altele asemenea;

- întreținerea în bune condiții a instalațiilor comune proprii clădirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalații de alimentare cu apă, de canalizare, instalații de încălzire centrală și de preparare a apei calde, instalații electrice și de gaze;

- repararea și menținerea în stare de siguranță în exploatare și de funcționare a clădirii pe toată durata închirierii locuinței.

De asemenea, se creează și o excepție de la această regulă, prin prevederile pct. 137, din care rezultă că în cazul efectuării de către chiriaș a unor astfel de cheltuieli care cad în sarcina proprietarului și se încadrează în cota forfetară de cheltuieli, cu diminuarea corespunzătoare a chiriei, impunerea rămâne nemodificată.

Interpretând textele legale menționate anterior, se desprind următoarele concluzii, în ceea ce privește **contractele de închiriere a bunurilor imobile având destinație de locuință**:

- **regula**: contravaloarea reparațiilor ce cad în sarcina proprietarului, potrivit legii¹¹, efectuate de către chiriaș, reprezintă venit brut din cedarea folosinței bunurilor;

- **excepția**: contravaloarea reparațiilor ce cad în sarcina proprietarului, efectuate de către chiriaș, nu reprezintă venit brut din cedarea folosinței bunurilor dacă sunt îndeplinite cumulativ două condiții:

1. quantumul cheltuielilor cu reparațiile se încadrează în cota forfetară de cheltuieli;

2. se diminuează corespunzător chiria.

În mod firesc, se naște întrebarea care este regimul fiscal aplicabil în cazul reparațiilor efectuate de chiriaș la bunurile mobile luate cu chirie sau la bunuri imobile care nu au destinația de locuință (un depozit, o hală etc.), în condițiile în care nu există norme legale imperative relative la obligațiile proprietarului.

Un posibil răspuns, cel mai facil, ar fi că, în aceste cazuri, contravaloarea reparațiilor care sunt în sarcina proprietarului, fie legal (potrivit Codului civil), fie contractual (în condițiile în care se derogă de la prevederile Codului civil), efectuate însă de chiriaș, nu reprezintă venit brut din cedarea folosinței bunurilor. Această soluție s-ar întemeia pe două argumente: 1. Normele metodologice conțin doar prevederi referitoare la contractele de închiriere a bunurilor imobile având destinația de locuință și 2. numai în această ipoteză putem vorbi de norme legale imperative în ceea ce privește partea contractantă căreia îi incumbă obligația de a efectua reparațiile.

Considerăm însă că, pentru identitate de rațiune, și valoarea cheltuielilor cu reparațiile la alte categorii de bunuri decât imobilele cu destinația de locuință, care sunt în sarcina proprietarului, fie legal, fie contractual, dar efectuate de chiriaș, reprezintă venit brut din cedarea folosinței bunurilor¹².

4. Cazuri particulare - lucrări de investiții

¹¹ Legea nr. 114/1996 și Hotărârea Guvernului nr. 1275/2000.

¹² Pentru o opinie similară, a se vedea R. Bufan, M.Șt. Minea, op. cit., p. 485.

4.1. Ajustarea TVA

Coroborând prevederilor art. 149 alin. (1) C.fisc. cu prevederile pct. 54 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, rezultă că lucrările de transformare ori modernizare efectuate de către locatar la un bun imobil închiriat sunt bunuri de capital ale acestuia, în cazul în care valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală după transformare ori modernizare a bunului imobil sau a părții de bun imobil.

Sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil, iar în scopul calculării acestei depășiri se vor avea în vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, așa cum sunt înregistrate în contabilitate¹³.

Din punct de vedere practic, apar dificultăți pentru calcularea acestei depășiri, deoarece locatorul trebuie să transmită locatarului valoarea imobilului sau a părții de imobil închiriat asupra căruia s-au realizat investițiile, dificultăți care sunt și mai mari în ipoteza în care locator este o persoană fizică, care nu conduce o evidență contabilă.

În cazul în care se identifică una din situațiile¹⁴ care face necesară ajustarea TVA dedusă, locatarul o va realiza aplicând următoarele reguli :

- perioada de ajustare - 20 de ani. Perioada de ajustare începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare [art. 149 alin. (2) lit. b) și alin. (3) lit. d) C.fisc.];

- ajustarea se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

La pct. 54 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se detaliază modul în care se realizează ajustarea în situația în care în cursul perioadei de ajustare expiră contractul de închiriere prin care bunul imobil ori o parte a acestuia a fost pus/pusă la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit proprietarului.

În această situație se consideră că bunul de capital își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei impozabile care a utilizat bunul respectiv, conform art. 149 alin. (4) lit. d) C.fisc., și pe cale de consecință se impune ajustarea TVA dedusă. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă operațiunilor de transformare sau modernizare, se ajustează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (5) lit. c) C.fisc.

Considerăm că prevederile pct. 54 alin. (3) sunt incidente în situația în care valoarea operațiunilor de modernizare sau transformare se cedează locatorului cu titlu gratuit. În situația în care, potrivit înțelegerii părților contractate, la expirarea contractului, valoarea operațiunilor de modernizare sau transformare se cedează locatorului contra cost, nu se mai impune ajustarea TVA, deoarece locatarul realizează o operațiune impozabilă care dă drept de deducere.

Locatarul are obligația de a include în registrul bunurilor de capital fiecare dintre lucrările de transformare sau modernizare care îndeplinesc condițiile de a fi calificate drept bunuri de capital. Acest registru se păstrează o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii¹⁵.

4.2. Caz particular - proprietarul = persoană fizică

¹³ Pct. 54 alin. (2) teza a II-a și a III-a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

¹⁴ Situațiile în care se realizează ajustarea sunt reglementate de art. 149 alin. (4) lit. a)-d) C.fisc., iar modalitățile în care se realizează ajustarea sunt reglementate de art. 149 alin. (5) lit. a)-d), însă detalierea acestora nu face obiectul acestui studiu.

¹⁵ Art. 149 alin. (6) C.fisc. și pct. 54 alin. (10) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Potrivit pct. 135¹ din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în cazul în care proprietar este o persoană fizică, valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile efectuate de chiriaș la bunul închiriat reprezintă venit brut la calculul impozitului pe venitul din cedarea folosinței bunurilor.

În termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției.

Proprietarul are obligația să declare la organul fiscal competent, prin declarația privind venitul realizat aferentă anului fiscal respectiv, valoarea investiției, în vederea definitivării impunerii.

4.3. Caz particular – proprietarul = persoană juridică

În cazul în care proprietar este o persoană juridică, bunul închiriat este o clădire, iar locatarul persoană fizică sau juridică efectuează investiții la bunul închiriat, potrivit art. 253 alin. (3¹) C.fisc. proprietarul va plăti impozit pe clădiri și asupra valorii investițiilor realizate de locatar.

Pentru aceasta, legiutorul a instituit în sarcina locatarului care a efectuat investițiile (investițiile pot consta în: reconstruirea, consolidarea, modernizarea, modificarea sau extinderea clădirii închiriate) obligația de a-i comunica locatorului valoarea acestor investiții.

Potrivit pct. 54 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, valoarea investițiilor ce trebuie comunicată de locatar către locator este valoarea reală declarată a lucrărilor pentru regularizarea taxei pentru eliberarea autorizației de construire. Interpretând *per a contrario* acest text, rezultă că, în cazul lucrărilor de investiții care nu necesită autorizație de construire pentru a fi efectuate, nu există în sarcina locatarului obligația de comunicare și pe cale de consecință, nici în sarcina locatorului obligația de plată a impozitului suplimentar.

Locatorul are obligația de a depune o nouă declarație fiscală în termen de 30 de zile de la data întocmirii procesului-verbal de recepție.