

ASPECTE FISCALE PRIVIND COSTURILE REPARAȚIILOR MIJLOACELOR FIXE ÎNCHIRIATE

Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM

Issues related to the repair of property rented were discussed fairly frequently on the pages on regular editions of duplicity. However, many of them are current and "do not leave indifferent" on accounting officers. It shall keep, to a large extent, of the fact that problems in question must be regarded as a whole, through the prism legal aspects and accounting arrangements.

Componența și modul de recunoaștere a cheltuielilor pentru reparația bunurilor închiriate în scopuri fiscale sunt fixate în Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, potrivit căruia „cheltuielile pentru reparație cuprind cheltuielile aferente menținerii mijloacelor fixe în stare de funcționare (cheltuielile pentru reparația curentă, medie și capitală), cu scopul de a păstra sau a restabili posibilitatea obținerii din acestea a avantajelor (profitului) economice viitoare, în proporțiile determinate la achiziționare” [3].

Potrivit p.9 al Regulamentului privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, în funcție de tipul (forma) locațiunii (leasingului), se va stabili cine va suporta cheltuielile pentru reparație. Ținând cont de prevederile **SNC 17 „Contabilitatea arendei (leasingului)”**, bunurile luate în leasing financiar se reflectă ca activ în bilanțul contabil al locatarului. Totodată, cheltuielile pentru reparație se permit spre deducere la locatar în mărimea limitei privind cheltuielile de reparație permise spre deducere conform prevederilor art.27 alin.(9) lit.b) din Codul Fiscal și determinate potrivit prevederilor acestui regulament.

În cazul în care activele sunt predate în leasing operațional, evidența lor se ține în contabilitate și se reflectă în bilanțul contabil al locatorului. În cazul în care, potrivit contractului de leasing, locatarul suportă cheltuieli aferente reparației, deducerea lor se permite în limitele normei stabilite în art.27 alin.(9) lit.b) din Codul Fiscal din plata pentru leasing, suportată pe parcursul perioadei fiscale.

Suma depășirii cheltuielilor pentru reparația bunurilor închiriate se raportează la mărirea bazei valorice a categoriei de proprietate respective și se consideră drept cheltuială pentru recondiționare.

În practica contabilă apar, deseori, multiple probleme aferente aplicării TVA în diverse situații de reparații ale mijloacelor fixe – obiecte ale leasingului. Acest fapt se explică prin numeroasele modificări ale Codului Fiscal care, deseori, le provoacă dificultăți atât plătitorilor taxe, cât și controlorilor. Una dintre situații este ilustrată în exemplul 1.

Exemplul 1. Entitatea „Triada” S.A oferă în locațiune entității „Artizana” S.A. un spațiu comercial, cu suprafața totală de 80 m², pe o durată de 5 ani. Conform contractului de locațiune, plata lunară constituie 6000 lei. În anul 2011, locatarul a executat lucrări de

reparație pe cont propriu, suportând cheltuieli în mărime de 36000 lei, inclusiv TVA – 6000 lei. Există actul de îndeplinire a lucrărilor și factura fiscală corespunzătoare.

Din motiv că nu deține dreptul de proprietate a spațiului luat în locațiune, în contabilitatea S.A., „Artizana” lipsesc înregistrările contabile aferente trecerii în cont a sumei TVA de la valoarea lucrărilor efectuate.

Considerăm aceasta o eroare, deoarece, conform art.102 alin.(1) din Codul Fiscal, se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Astfel, legislația fiscală privind trecerea în cont a TVA nu conține câteva restricții privind procurările legate de bunurile în locațiune.

Prin urmare, în conformitate cu art.102 alin.(6) din Codul Fiscal, dacă entitatea care a efectuat reparația dispune de factura fiscală eliberată de către executorul lucrărilor de reparație, aceasta are dreptul la trecerea în cont a sumei TVA indicată în factură, adică în situația examinată – 6000 lei.

Confirmarea acestui fapt este art.26 alin.(3) din Codul Fiscal, conform căruia sunt considerate proprietate investițiile efectuate în mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune. Prin investiție se înțelege excedentul cheltuielilor ce țin de reparație, întreținere, îmbunătățire a mijloacelor fixe respective asupra cheltuielilor menționate, permise spre deducere.

Suma cheltuielilor de reparație a spațiului comercial în locațiune care nu vor fi permise spre deducere, se consideră drept cheltuieli pentru recondiționare.

Prin urmare, în conformitate cu dispoziția art.102 din Codul Fiscal privind dreptul la trecerea în cont a sumei TVA la achiziționarea proprietății, calculul sumei TVA de la valoarea lucrărilor de reparație (6000 lei) și, în acest context, nu contravine legislației fiscale.

De remarcat faptul că factura fiscală, procurată în modul stabilit de la organul autorizat, în baza căreia se permite trecerea în cont a sumei TVA, conform cerințelor art.102 alin.(7) din Codul Fiscal, trebuie să fie eliberată de către furnizor, care, la rândul său, a procurat-o în modul stabilit de la organul de autorizat.

Un alt subiect discutabil îl prezintă momentul în care o entitate are responsabilitatea de a efectua și de a achita toate cheltuielile aferente reparației spațiului deținut în baza contractului de comodat. Astfel, pentru efectuarea lucrărilor de reparație a sediului (cu forțele proprii) se achiziționează materialele necesare. În plus, entitatea achiziționează și diverse obiecte de inventar pentru dotare. În consecință, vor fi identificate și enumerate implicațiile fiscale pentru deducerea acestor cheltuieli împreună cu deducerea TVA.

Se recomandă, în primul rând, ca respectivul contract de comodat încheiat între o persoană fizică în calitate de comodat și o societate comercială în calitate de comodat să fie încheiat în formă autentică. Prin această procedură se atestă identitatea părților, a conținutului actului și a datei certe a acestuia.

Entitatea are astfel garanția faptului că acest document este legal valabil, fără a exista riscul ca organul de inspecție fiscală să considere nedeductibile, la determinarea profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea investițiilor (amenajare, modernizare, transformare) sau cheltuielile cu reparația. În al doilea rând, în funcție de natura și complexitatea lucrărilor, în contabilitate trebuie luat în considerare faptul că valoarea lucrărilor se poate înregistra prin selectarea uneia din următoarele două alternative:

- la costurile/cheltuielile perioadei de gestiune curente (în funcție de locul exploatarii bunurilor) sau
- capitalizate, adică reflectate ca un obiect de inventar distinct de mijloace fixe.

Din punct de vedere al impozitului pe profit, în baza prevederilor art.26 alin.(3) din Codul Fiscal, sunt considerate, de asemenea, proprietate pe care se calculează uzura, investițiile efectuate în mijloacele fixe, care fac obiectul unor contracte de leasing operațional,

locațiune, concesiune, arendă.

În opinia noastră, este rezonabilă includerea aici și a contractului de comodat, acesta fiind prevăzut de Codul Civil al Republicii Moldova și întâlnit în practică. Astfel, investiția efectuată este considerată mijloc fix, valoarea acesteia fiind recuperată treptat, prin înregistrarea la cheltuielile de exploatare.

Dacă lucrările reprezintă doar reparații ale bunului imobil, utilizat pentru realizarea de venituri impozabile, valoarea acestora reprezintă cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal, la determinarea profitului impozabil, în baza prevederilor art. 27 alin.(8). De asemenea, preluarea clădirii, conform procesului verbal de predare-primire se înregistrează în debitul contului extrabilanțier **913 „Active materiale pe termen lung primite în folosință temporară”**.

Din punct de vedere al TVA, pentru materialele achiziționate în vederea efectuării investiției sau reparației, se acceptă exercitarea dreptului de deducere înscrisă pe facturile emise de furnizori pe numele comodatului în situația în care amenajarea/modernizarea/reparația bunului imobil este destinată realizării de operațiuni impozabile.

Exercitarea dreptului de trecere în cont se efectuează sub rezerva respectării condiției impuse prin art. 102 alin. (6) litera a) conform căreia, pentru exercitarea dreptului de trecere în cont a taxei datorate sau achitate, persoana impozabilă cumpărătoare trebuie să dețină o factură fiscală emisă. În acest context, prin normele de aplicare a art.102 alin.(6), se impune justificarea deducerii taxei numai în baza exemplarului original al facturii care trebuie să cuprindă toate informațiile obligatorii reglementate prin art.117 alin.(2) din Codul Fiscal.

În mod similar amenajării clădirii preluate în comodat, sunt deductibile cheltuielile privind contravaloarea obiectelor de inventar utilizate pentru realizarea veniturilor impozabile. De asemenea, suma TVA înscrisă în facturile furnizorilor este deductibilă sub rezerva respectării condițiilor de la art. 102 și art.117 din Codul Fiscal, menționate anterior în cazul lucrărilor de amenajare (investiții sau reparații) ale bunului imobil.

Nu este suficient de clară nici situația în care excedentul de cheltuieli pentru reparația bunurilor închiriate asupra mărimii deductibile are loc în câteva perioade fiscale, dar cu referire la unul și același obiect. În astfel de cazuri, apare problema cum să fie reflectat excedentul respectiv – ca obiect separat al mijloacelor fixe în fiecare dintre anii respectivi, deși este vorba despre aceleași bunuri închiriate, sau doar să fie corectate mijloacele fixe recunoscute anterior, fără a indica numărul de obiecte. De exemplu, pe parcursul a 4 ani consecutivi (2008-2011), întreprinderea a reparat autoturismul folosit pe baza contractului de locațiune și în fiecare dintre acești ani, cheltuielile pentru reparații au depășit limita stabilită. Cum să fie indicate excedentele în conformitate cu categoriile din Registrul de evidență – (1) în fiecare an, ca obiect separat, (2) să nu fie indicat deloc numărul de obiecte sau (3) să fie indicat o singură dată, iar ulterior, să fie doar corectată valoarea obiectului menționat anterior?

Dacă ne bazăm pe ideea potrivit căreia fiecare excedent trebuie reflectat ca obiect separat al mijloacelor fixe, aceasta va conduce, într-un final, la un număr ireal de obiecte, ținute în evidență pe categorii de proprietate și acest fapt poate să denatureze rezultatele legate de scoaterea din uz a mijloacelor fixe. În afară de aceasta, vor exista dificultăți la efectuarea controalelor atât interne, cât și externe ale contribuabilului, dacă numărul de mijloace fixe, ținute în evidența contabilă, nu va corespunde numărului respectiv reflectat în Registrul, adică în scop de impozitare. De asemenea, la scoaterea din uz, este important să fie identificat exact numărul „virtual” al acestor mijloace fixe, ceea ce complică atât lucrul contabilului, cât și al persoanei care efectuează controlul.

Desigur, soluția pentru această situație neargumentat de complicată poate fi găsită prin modificarea modului de evidență a investițiilor la bunurile închiriate, care este mai oportun să fie delimitată de evidența mijloacelor fixe proprii, ce se efectuează pe categorii. Ținerea separată a unor astfel de obiecte specifice va facilita determinarea costului investițiilor la

scoaterea din uz în legătură cu rezilierea contractului și va oferi mai multă transparență atât la efectuarea controlului intern, cât și pentru organele de control. Și cel mai important, va fi exclusă posibilitatea de dublare a numărului „virtual” de obiecte ale mijloacelor fixe pe categorii.

Nu este destul de clară nici situația când entitatea, de exemplu, efectuează reparația capitală a bunurilor închiriate în decursul a mai mult de o perioadă fiscală, dacă obligația de a realiza o astfel de reparație reiese din clauzele contractuale. Problema, în cazul dat, se rezumă la faptul când trebuie aplicată limita de 15% permisă spre deducere – la sfârșitul fiecărui an fiscal, indiferent de faptul că reparația nu este încă terminată pe deplin, sau la încheierea tuturor lucrărilor.

Este evident că, în fiecare dintre aceste două cazuri, efectele fiscale vor fi diferite. Iar argumente pot fi aduse și pentru o variantă, și pentru cealaltă. Din aceste considerente, în astfel de cazuri, este necesară o formulare legislativă exactă sau cel puțin publicarea poziției oficiale a Ministerului Finanțelor și IFPS.

Bibliografie:

1. Codul Civil al Republicii Moldova nr.1107-XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.82-86 din 22.06.2002
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova la 01.01.2012. www.fisc.md (vizitat la 29.03.2012).
3. Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr.289 din 14.03.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 39-42 din 23.03.2007.