

Regimul contabil și fiscal al veniturilor obținute din închirierea bunurilor imobile în anul 2025

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The end of 2024 brought a series of significant changes regarding the tax treatment of real estate renting. The news was included in the Government Emergency Ordinance No. 128/2024 and the Government Emergency Ordinance No. 138/2024, which provided clarifications regarding the rental income taxation and the reporting of related tax obligations by means of the single return. The article presents a series of conceptual and practical issues regarding the tax regime of income obtained from renting real estate in 2025, in the context of those regulations, and also their accounting treatment.

Keywords: renting, real estate, guarantee, natural/legal person, single return, Government Emergency Ordinance No. 128/2024, Government Emergency Ordinance No. 138/2024

Termeni-cheie: închiriere, bunuri imobile, garanție, persoană fizică/juridică, declarația unică, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 128/2024, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 138/2024

Clasificare JEL: K25, K34, L85, M41, M48, M49

To cite this article: Lucian Cernușca, *Regimul contabil și fiscal al veniturilor obținute din închirierea bunurilor imobile în anul 2025*, CECCAR Business Review, N° 12/2024, pp. 46-58, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2024.12.06>

➔ Introducere

Potrivit prevederilor art. 1.777 și 1.778 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *închirierea* reprezintă locațiunea bunurilor imobile, respectiv contractul prin care o parte, numită locator, se obligă să-i asigure celeilalte părți, numite locatar, folosința unui bun pentru o anumită perioadă, în schimbul unui preț, denumit *chirie*. În situația în care obiectul contractului de închiriere este o locuință, aceasta poate fi subînchiriată, conform art. 1.833 din aceeași reglementare, numai cu acordul scris al locatorului, caz în care, în lipsa unei stipulații contrare, cesionarul, respectiv sublocatarul, răspunde solidar cu chiriașul pentru obligațiile asumate față de locator prin contractul de închiriere.

Dacă proprietarul persoană fizică închiriază un bun imobil unui chiriaș persoană fizică, proprietarul are obligația să stabilească impozitul pe venitul datorat și contribuția la asigurările sociale de sănătate în anumite situații și să le raporteze în declarația unică. Acest formular se completează și se depune la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor din închiriere. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7.015/2024 aprobă modelul, conținutul și modalitatea de depunere și de gestionare a formularului 212 „Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”.

În situația în care proprietarul persoană fizică închiriază un bun imobil unui chiriaș persoană juridică sau unei alte entități care are obligația de a conduce evidență contabilă, acesta/aceasta din urmă trebuie să rețină

impozitul la sursă și să îl achite la bugetul de stat. În acest caz, proprietarului persoană fizică îi revine sarcina de a achita contribuția la asigurările sociale de sănătate în anumite situații și de raportare a acesteia în declarația unică.

În ce privește contractele de închiriere în valută încheiate cu un chiriaș persoană juridică, venitul brut se determină pe baza cursului de schimb comunicat de BNR din ziua precedentă celei în care se efectuează plata.

Sfârșitul anului 2024 a adus câteva schimbări importante legate de tratamentul fiscal privind închirierea bunurilor imobile. Noutățile au fost incluse în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 128/2024 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și măsuri specifice pentru digitalizare, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 138/2024 privind modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal-bugetar, precum și pentru reglementarea altor măsuri, acestea aducând o serie de clarificări referitoare la impozitarea veniturilor din chirii și raportarea obligațiilor fiscale aferente în declarația unică.

⇒ Modificări aduse de OUG nr. 128/2024

■ Eliminarea obligației de declarare a impozitului pe veniturile estimate din închiriere și a CASS datorate în cursul anului fiscal

Ca element de noutate, OUG nr. 128/2024 stipulează faptul că, **începând cu anul 2025, contribuabilii nu mai au obligația depunerii declarației unice pentru estimarea veniturilor și a obligațiilor fiscale privind CAS și CASS în cursul anului fiscal.** În acest context, declararea veniturilor obținute din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât cele din arendare și din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, pentru care impunerea este finală, se va realiza prin completarea și depunerea la organul fiscal competent a declarației unice până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor.

Anterior apariției OUG nr. 128/2024, anunțarea obținerii veniturilor din chirii, altele decât cele din arendare, din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, precum și din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, se făcea în termen de 30 de zile de la încheierea contractului între părți, respectiv a modificărilor survenite ulterior.

■ Înregistrarea contractelor de închiriere pentru bunurile comune

Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația înregistrării contractului de închiriere la organul fiscal competent în termen de 30 de zile de la încheierea acestuia. Tot în interiorul acestui termen vor fi înregistrate și modificările survenite ulterior. În acest sens, contribuabilii vor completa și depune la organul fiscal competent cererea de înregistrare a contractelor de locațiune (formularul C168). De asemenea, acest formular se depune și la încetarea contractului.

Ca element de noutate, OUG nr. 128/2024 prevede o nouă regulă pentru înregistrarea contractelor de închiriere pentru bunurile imobile deținute în comun de doi sau mai mulți proprietari. Astfel, în cazul în care bunul imobil este deținut în comun, prin contractul de închiriere sau, după caz, prin actul de modificare a acestuia se desemnează proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal care să îndeplinească obligația înregistrării contractului încheiat între părți. Această măsură este aplicabilă începând cu data de 1 ianuarie 2025 pentru contractele nou-încheiate și pentru noile acte aferente modificării contractelor aflate în derulare. OUG nr. 128/2024 stipulează faptul că prevederile referitoare la desemnarea proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal care îndeplinește obligația de înregistrare a contractului de închiriere nu se aplică în cazul contractelor de închiriere a bunurilor imobile aflate în derulare la 1 ianuarie 2025 și nici în cazul actelor de modificare a lor înregistrate la organul fiscal anterior acestei date.

La înregistrarea contractului de locațiune inițial, persoana desemnată să îl înregistreze va specifica în cererea C168 perioada acestuia, cuantumul chiriei lunare, adresa și datele de identificare ale bunului imobil care face obiectul contractului.

Procedura privind înregistrarea contractului de locațiune se va stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Astfel, ANAF a lansat recent în dezbatere un proiect de ordin în vederea modificării procedurii de înregistrare a contractelor de închiriere și a cererii de înregistrare. Procedura actuală, care impune înregistrarea contractului de închiriere de către toți coproprietarii, va suferi modificări în vederea desemnării unei singure persoane care să facă acest lucru.

➔ **Modificări aduse de OUG nr. 138/2024**

Începând cu anul 2024, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 115/2023 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, cu modificările și completările ulterioare, s-au introdus noi reguli în legătură cu regimul fiscal privind impozitarea veniturilor din închiriere în situația în care proprietarul este persoană fizică, iar chiriașul este persoană juridică sau altă entitate care are obligația de a conduce evidență contabilă. În esență, în acest caz, chiriașii sunt obligați să rețină la sursă impozitul pe veniturile din chirii, să-l declare în formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” și să-l achite lunar la bugetul de stat. Totodată, aceste entități trebuie să depună anual formularul 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă, veniturile din jocuri de noroc și câștigurile/pierderile din investiții, pe beneficiari de venit”.

La scurt timp după intrarea în vigoare a măsurii date prin OUG nr. 115/2023, aplicabilă de la 1 ianuarie 2024, contribuabilii vizați de modificările legate de închirierea bunurilor imobile au început să se confrunte cu o serie de probleme în practică, însă acestea își găsesc acum soluționare în cuprinsul OUG nr. 138/2024 (art. VI pct. 4, 5 și 16 și art. IX), în vigoare din 5 decembrie 2024.

■ **Reguli tranzitorii importante pentru încasările în avans din 2023 și aferente unei perioade contractuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2024**

OUG nr. 138/2024 vine cu o normă tranzitorie de clarificare a regimului fiscal aplicabil și a obligațiilor de declarare, calcul și plată a impozitului pe venit în cazul chiriilor plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, în situația în care veniturile din chirii au fost încasate în avans de proprietarul persoană fizică până la data de 31 decembrie 2023 și sunt aferente unei perioade contractuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2024.

În acest caz, OUG nr. 138/2024 prevede faptul că obligația de declarare, calcul și plată a impozitului pe venit îi revine proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal pentru fiecare an fiscal corespunzător perioadei contractuale, aplicându-se următoarele reguli:

- venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, primite în avans, pentru fiecare an fiscal corespunzător perioadei contractuale;
- venitul net anual se stabilește prin aplicarea cotei de 20% asupra venitului brut;
- impozitul pe venit se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net anual și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 mai inclusiv a fiecărui an fiscal următor celui pentru care a fost încasat venitul;
- acesta completează și depune declarația unică până la data de 25 mai inclusiv a fiecărui an fiscal ulterior celui pentru care a fost încasat venitul.

La încadrarea în plafoanele anuale privind CASS, prevăzute la art. 170 din Codul fiscal, în cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor imobile plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, încasate de proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal în avans, până la data de 31 decembrie 2023 inclusiv, și aferente unei perioade contractuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2024, se ia în calcul venitul net stabilit potrivit regulilor menționate corespunzător fiecărui an fiscal pentru care a fost încasat venitul.

■ Reguli privind situația în care venitul brut este plătit exclusiv în natură, precum și în cazul sumelor reprezentând garanție utilizată pentru plata chiriei stabilite prin contract

OUG nr. 138/2024 reglementează regulile privind calculul și declararea impozitului pe venit în cazul veniturilor din chirii plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, în situația în care venitul este achitat exclusiv în natură, precum și în cazul sumelor reprezentând garanție utilizată pentru plata chiriei stabilite prin contract. Astfel, în această situație, proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are următoarele obligații:

- să stabilească venitul net anual prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 20% asupra venitului brut;
 - să calculeze și să plătească impozitul pe venit;
 - să depună declarația unică până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.
- Măsura are în vedere faptul că în aceste situații plătitorii de venituri se află în imposibilitatea reținerii la sursă a impozitului pe venit.

Plătitorul chiriei declară aceste venituri în formularul 205 aferent anului în care au fost realizate până la finele lunii februarie a anului următor.

■ Reguli referitoare la obligația plătitorului de venituri de a-i elibera beneficiarului chiriei un document doveditor privind achitarea impozitului pe venit

În situația în care o persoană fizică deține un imobil pe care îl închiriază unei persoane juridice sau unei alte entități care are obligația de a conduce evidență contabilă, chiriașul trebuie să elibereze, la solicitarea beneficiarului chiriei, un document care să ateste cuantumul impozitului pe venit reținut și plătit.

➔ Contribuția de asigurări sociale de sănătate

Ca element de noutate, începând cu veniturile aferente anului 2025, la verificarea încadrării venitului obținut din închiriere în plafoanele anuale, precum și la stabilirea bazei anuale de calcul al CASS datorate se va avea în vedere valoarea salariului minim brut pe țară stabilit prin hotărâre a Guvernului în vigoare la data de 1 ianuarie a anului de realizare a venitului pentru care se determină contribuția, indiferent dacă în cursul anului 2025 se utilizează mai multe valori ale salariului minim brut pe țară.

Contribuabilii persoane fizice care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal datorează CASS în anumite situații. Obligația de plată a acestei contribuții va apărea de la plafonul de șase salarii minime brute, iar în cazul persoanelor care realizează venituri din chirii cumulat cu alte venituri extrasalariale prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h) din Codul fiscal, baza anuală de calcul o reprezintă:

Nivelul a șase salarii minime brute în vigoare la termenul de depunere a declarației unice	În cazul veniturilor cuprinse între șase salarii minime brute inclusiv și 12 salarii minime brute: $CASS = (4.050 \text{ lei} \times 6 \text{ salarii}) \times 10\% = 2.430 \text{ lei}$
Nivelul a 12 salarii minime brute în vigoare la termenul de depunere a declarației unice	În cazul veniturilor cuprinse între 12 salarii minime brute inclusiv și 24 de salarii minime brute: $CASS = (4.050 \text{ lei} \times 12 \text{ salarii}) \times 10\% = 4.860 \text{ lei}$
Nivelul a 24 de salarii minime brute în vigoare la termenul de depunere a declarației unice	În cazul veniturilor cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute: $CASS = (4.050 \text{ lei} \times 24 \text{ salarii}) \times 10\% = 9.720 \text{ lei}$

Pentru veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal nu se datorează contribuția de asigurări sociale.

➔ Exemple privind tratamentul contabil și fiscal al veniturilor din chirii

1. Atât proprietarul, cât și chiriașul sunt persoane fizice

Exemplul 1

O persoană fizică deține două apartamente pe care le închiriază începând cu 01.01.2025, chiriașii fiind persoane fizice. Primul apartament este închiriat cu 300 euro/lună, iar cel de-al doilea, cu 2.000 lei/lună. Contractele de închiriere se încheie între proprietar și chiriași la 29.12.2024 și se derulează pe o perioadă de 2 ani. Proprietarul nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale. Presupunem că pentru anul 2025 cursul valutar mediu comunicat de BNR este de 5 lei/euro.

Ne propunem să prezentăm obligațiile fiscale ale proprietarului aferente veniturilor obținute din închiriere, stabilite în declarația unică.

✓ Impozitul pe venit

Contractul în euro:

Venit brut anual = (300 euro/lună x 12 luni) x 5 lei/euro = 18.000 lei

Venit net anual = Venit brut – Venit brut x 20% = 18.000 lei – 18.000 lei x 20% = 14.400 lei

Impozit pe venit = 14.400 lei x 10% = 1.440 lei

Contractul în lei:

Venit brut anual = 2.000 lei/lună x 12 luni = 24.000 lei

Venit net anual = Venit brut – Venit brut x 20% = 24.000 lei – 24.000 lei x 20% = 19.200 lei

Impozit pe venit = 19.200 lei x 10% = 1.920 lei

✓ CASS

Venit net anual aferent contractelor de închiriere = 14.400 lei + 19.200 lei = 33.600 lei

Venitul este cuprins între 6 și 12 salarii minime brute, astfel că persoana fizică datorează CASS.

CASS = (4.050 lei/lună x 6 luni) x 10% = 2.430 lei

✓ Raportarea în declarația unică și plata acestor obligații

Până la data de 25.05.2026, contribuabilul raportează în declarația unică veniturile obținute din închiriere, impozitul pe venit și CASS și plătește aceste obligații fiscale.

Exemplul 2

O persoană fizică derulează în anul 2025 următoarele operațiuni:

- Deține în calitate de proprietar un apartament pe care îl închiriază unei persoane fizice pentru o chirie de 2.500 lei/lună. Contractul de închiriere se încheie la data de 30.03.2025 și se derulează pe o perioadă de un an, începând cu 01.04.2025.

- La 20.06.2025 încasează dividende nete în sumă de 13.500 lei.

- Efectuează o operațiune de răscumpărare de unități de fond emise de un fond de investiții administrat de X, din București. În fișa de portofoliu primită de contribuabil la data de 31.01.2026 se reflectă câștigul net în sumă de 1.000 lei înregistrat în anul fiscal 2025 ca urmare a acestei operațiuni.

Contribuabilul nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să prezentăm obligațiile fiscale ale proprietarului privind închirierea imobilului și în materie de CASS pentru anul 2025, stabilite prin declarația unică.

✓ **Impozitul pe venit**

Venit brut anual = 2.500 lei/lună x 9 luni = 22.500 lei

Venit net anual = Venit brut – Venit brut x 20% = 22.500 lei – 22.500 lei x 20% = 18.000 lei

Impozit pe venit = 18.000 lei x 10% = 1.800 lei

✓ **CASS**

Activități independente	Venituri din chirii și investiții
Venit net anual = 200.000 lei – 20.000 lei = 180.000 lei CASS = 180.000 lei x 10% = 18.000 lei	Venit net anual din închiriere = 18.000 lei Venit din dividende = 13.500 lei Câștig net din răscumpărarea de unități de fond = 1.000 lei Total venit din chirii și investiții = 32.500 lei CASS = (4.050 lei/lună x 6 luni) x 10% = 2.430 lei
Total CASS = 18.000 lei + 2.430 lei = 20.430 lei	

✓ **Raportarea în declarația unică și plata acestor obligații**

Până la data de 25.05.2026, contribuabilul raportează în declarația unică veniturile obținute, impozitul pe venit și CASS și plătește aceste obligații fiscale.

2. Proprietarul este persoană fizică, iar chiriașul este persoană juridică sau altă entitate care are obligația de a conduce evidență contabilă

Exemplul 3

O persoană fizică deține un spațiu comercial pe care îl închiriază entității X pe o perioadă de un an începând cu 01.01.2025. Contractul de închiriere se încheie la 29.12.2024, iar chiria este de 2.500 lei/lună și se achită în ultima zi a fiecărei luni. Conform contractului, chiriașul îi plătește proprietarului contravaloarea chiriei diminuată cu impozitul calculat. Valoarea de inventar a clădirii luate cu chirie este de 900.000 lei. Societatea X nu este plătitoare de TVA. Contribuabilul persoană fizică nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să prezentăm:

- *tratatamentul contabil și obligațiile fiscale ale chiriașului privind închirierea imobilului;*
- *obligațiile fiscale ale proprietarului privind CASS, stabilite în declarația unică.*

✓ **Tratatamentul contabil și obligațiile fiscale ale chiriașului privind închirierea imobilului**

- Înregistrarea extracontabilă a valorii de inventar a clădirii luate cu chirie:

Debit 8031	900.000 lei
„Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare”	

- Înregistrarea extracontabilă a chiriilor datorate pe 12 luni (2.500 lei/lună x 12 luni):

Debit 8036	30.000 lei
„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	

- Recunoașterea chiriei lunare drept cheltuială:

2.500 lei	612	=	401	2.500 lei
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

– Concomitent, diminuarea extracontabilă a chiriei:

	Credit 8036	2.500 lei
	„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	

În ultima zi a fiecărei luni, chiriașul are obligația de a calcula, reține, declara și achita impozitul corespunzător sumei plătite proprietarului.

Venit brut lunar = 2.500 lei

Venit net lunar = 2.500 lei – 2.500 lei x 20% = 2.000 lei

Impozit pe venit lunar = 2.000 lei x 10% = 200 lei

Impozitul calculat și reținut, în sumă de 200 lei, 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. Chiriașul înregistrează această obligație în declarația 100, iar la finalul lunii februarie 2026 raportează veniturile în formularul 205.

– Înregistrarea impozitului pe venit:

200 lei	401	=	446	200 lei
	„Furnizori”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

– Achitarea impozitului la bugetul de stat:

200 lei	446	=	5121	200 lei
	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

– Plata chiriei (2.500 lei – 200 lei):

2.300 lei	401	=	5121	2.300 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

La finalul contractului de închiriere, contul 8031 se creditează cu valoarea clădirii luate cu chirie.

✓ **Obligațiile fiscale ale proprietarului privind CASS, stabilite în declarația unică**

Venit net lunar = 2.300 lei

Venit net anual = 2.300 lei/lună x 12 luni = 27.600 lei

Venitul este cuprins între 6 și 12 salarii minime brute, astfel că persoana fizică datorează CASS.

CASS = (4.050 lei/lună x 6 luni) x 10% = 2.430 lei

Până la data de 25.05.2026, contribuabilul raportează în declarația unică obligațiile fiscale privind CASS și plătește această contribuție.

Exemplul 4

O persoană fizică deține un spațiu comercial pe care îl închiriază societății Y pe o perioadă de 2 ani începând cu 01.01.2025. Contractul de închiriere se încheie la 29.12.2024, iar chiria este de 2.000 lei/lună și se achită

În ultima zi a fiecărei luni. Acesta prevede o perioadă de grație de 3 luni, iar chiriașul îi plătește proprietarului contravaloarea chiriei diminuată cu impozitul calculat. Societatea X nu este plătitoare de TVA. Contribuabilul persoană fizică nu este exceptat de la plata contribuțiilor sociale.

Ne propunem să prezentăm:

- *tratatamentul contabil și obligațiile fiscale ale chiriașului privind închirierea imobilului;*
- *obligațiile fiscale ale proprietarului privind CASS, stabilite în declarația unică.*

✓ **Tratatamentul contabil și obligațiile fiscale ale chiriașului privind închirierea imobilului**

La negocierea sau la renegocierea unui contract de închiriere, proprietarul îi poate oferi chiriașului anumite stimulente pentru a-l încheia. Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de închiriere nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de închiriere, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata (Cernușca, 2020, p. 18).

Perioada de grație intră în categoria stimulentele acordate de proprietar chiriașului. Această măsură influențează recunoașterea cheltuielilor de către chiriaș. Stimulentele oferite în cazul încheierii/renegocierii unui contract de închiriere se recunosc pe întreaga perioadă de derulare a sa.

Contabilizarea operațiunilor la chiriaș:

Chirie lunară = 2.000 lei

Cheltuială aferentă întregii perioade = 2.000 lei/lună x 21 luni + 3 luni x 0 lei/lună = 42.000 lei

Cheltuială lunară recalculată = 42.000 lei/24 luni = 1.750 lei

În primele trei luni ale anului 2025, societatea Y nu va plăti chirie, fiind în perioada de grație.

– Înregistrările contabile în primele trei luni ale contractului:

1.750 lei	612	=	408	1.750 lei
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori – facturi nesoșite”	

– Înregistrările contabile începând cu luna a patra și până la finalul contractului:

2.000 lei	%	=	401	2.000 lei
1.750 lei	612		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”			
250 lei	408		„Furnizori – facturi nesoșite”	

Cheltuiala cu chiria a fost alocată pe durata a 24 luni, iar contul 408 se va solda la finalul contractului.

În ultima zi a fiecărei luni începând cu aprilie 2025, chiriașul are obligația de a calcula, reține, declara și achita impozitul corespunzător sumei plătite proprietarului.

Venit brut lunar = 2.000 lei

Venit net lunar = 2.000 lei – 2.000 lei x 20% = 1.600 lei

Impozit pe venit lunar = 1.600 lei x 10% = 160 lei

– Înregistrarea lunară a impozitului pe venit începând cu aprilie 2025:

160 lei	401	=	446	160 lei
	„Furnizori”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

– Achitarea impozitului la bugetul de stat:

160 lei	446	=	5121	160 lei
	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

Impozitul calculat și reținut, în sumă de 160 lei, 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. Chiriașul înregistrează această obligație în declarația 100, iar la finalul lunii februarie 2026 raportează veniturile în formularul 205.

– Plata chiriei (2.000 lei – 160 lei):

1.840 lei	401	=	5121	1.840 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

✓ **Obligațiile fiscale ale proprietarului privind CASS, stabilite în declarația unică**

Venit brut anual = 2.000 lei/lună x 9 luni = 18.000 lei

Venit net anual = 18.000 lei – 18.000 lei x 20% = 14.400 lei

Întrucât venitul net anual din chirii este sub 6 salarii minime brute, proprietarul nu este obligat la plata CASS pe anul 2025.

3. Atât proprietarul, cât și chiriașul sunt persoane juridice

Veniturile din închirierea bunurilor imobile, obținute în baza unor contracte de locațiune încheiate potrivit Codului civil și care se încadrează în clasificarea CAEN la codul 6820 „Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate”, se înregistrează în contabilitatea proprietarului în contul 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”, iar la chiriaș, cheltuielile cu plata chiriei se evidențiază în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” (Cernușca, 2020, pp. 15-16).

Pe lângă sumele aferente chiriilor lunare, contractul de închiriere poate implica plata unei garanții solicitate de proprietarul imobilului. Garanția nu reprezintă plată în avans a chiriei, ci o asigurare pentru proprietar în situația apariției unor cheltuieli neprevăzute din vina exclusivă a chiriașului sau pentru nerespectarea de către acesta a condițiilor prevăzute în contract. De regulă, garanția constituie valoarea echivalentă a chiriei pe o lună sau până la trei chirii, dar se poate stabili și după alte criterii, respectiv în valoare procentuală ori raportat la chiria anuală sau la valabilitatea contractului de închiriere. Această sumă va fi depusă într-un cont bancar, la dispoziția proprietarului. Garanția poate fi înregistrată în contabilitate pe baza contractului încheiat între părți, nefiind necesară emiterea unui facturi, iar în cazul în care se facturează, nu se aplică TVA. Conform planului de conturi prevăzut în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, contravaloarea garanției se înregistrează în contabilitate în contul 267 „Creațe immobilizate”, cu ajutorul căruia se ține evidența creanțelor immobilizate sub forma garanțiilor depuse de chiriașul persoană juridică pentru contractele de închiriere.

Exemplul 5

Societatea X deține o clădire pe care o închiriaza societății Y pe o perioadă de 2 ani începând cu 01.01.2025, fără ca proprietarul să aplice opțiunea de taxare din punctul de vedere al TVA pentru sumele aferente chiriilor facturate. Chiria este de 2.500 lei/lună. Contractul de închiriere se încheie la data de 29.12.2024, proprietarul imobilului solicitând o garanție reprezentând echivalentul a două chirii lunare, pentru care nu emite factură. La finalul anului 2024, valoarea netă a clădirii este de 420.000 lei, durata de viață utilă rămasă fiind de 35 ani. Clădirea se amortizează în regim liniar.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil privind închirierea imobilului la proprietar și la chiriaș.

✓ **Contabilizarea operațiunilor la proprietar**

– Înregistrarea facturii privind chiria lunară:

2.500 lei	4111 „Clienți”	=	706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	2.500 lei
-----------	-------------------	---	---	-----------

– Încasarea facturii:

2.500 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	2.500 lei
-----------	-----------------------------------	---	-------------------	-----------

– Încasarea garanției:

5.000 lei	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”	5.000 lei
-----------	-----------------------------------	---	---	-----------

Precizare: Având în vedere dispozițiile art. 268 din Codul fiscal, garanția pentru contractul de închiriere este o operațiune care nu intră în sfera de aplicare a TVA, nefiind livrare de bunuri sau prestare de servicii.

– Amortizarea lunară a clădirii (420.000 lei/35 ani/12 luni):

1.000 lei	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2812 „Amortizarea construcțiilor”	1.000 lei
-----------	--	---	--------------------------------------	-----------

Remarcă: La restituirea garanției se efectuează următoarea înregistrare contabilă:

5.000 lei	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	5.000 lei
-----------	---	---	-----------------------------------	-----------

✓ **Contabilizarea operațiunilor la chiriaș**

– Înregistrarea extracontabilă a valorii de inventar a clădirii luate cu chirie:

	Debit 8031 „Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare”			420.000 lei
--	--	--	--	-------------

– Înregistrarea extracontabilă a chiriilor datorate pe 12 luni (2.500 lei/lună x 12 luni):

	Debit 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”			30.000 lei
--	---	--	--	------------

– Recunoașterea chiriei lunare drept cheltuială:

2.500 lei	612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	=	401 „Furnizori”	2.500 lei
-----------	--	---	--------------------	-----------

– Concomitent, diminuarea extracontabilă a chiriei:

			Credit 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	2.500 lei
--	--	--	--	-----------

– Achitarea chiriei:

2.500 lei	401	=	5121	2.500 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Înregistrarea garanției conform contractului încheiat între părți:

5.000 lei	2678	=	5121	5.000 lei
	„Alte creanțe immobilizate”		„Conturi la bănci în lei”	

La finalul contractului de închiriere, contul 8031 se creditează cu valoarea clădirii luate cu chirie și restituite proprietarului.

Remarcă: La restituirea garanției se efectuează următoarea înregistrare contabilă:

5.000 lei	5121	=	2678	5.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Alte creanțe immobilizate”	

➔ Prevederile Codului fiscal privind TVA aferentă operațiunilor de închiriere

În conformitate cu art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, închirierea unui bun imobil este o operațiune scutită de TVA. Cu toate acestea, alin. (3) al aceluiași articol stipulează faptul că orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea acestor operațiuni, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Precizări referitoare la opțiunea pentru taxarea operațiunilor de închiriere, potrivit pct. 57 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (3) din Codul fiscal:

- Opțiunea trebuie adusă la cunoștința organelor fiscale competente prin depunerea de către contribuabil a formularului „Notificare privind operațiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal”.

- O copie a notificării va fi transmisă clientului.
- Opțiunea se va exercita de la data înscrisă în notificare.
- Depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 297-301 din Codul fiscal.

- Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei notificării transmise de vânzător.

- Dacă opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se comunică în notificarea transmisă organului fiscal.

În situația în care pentru închirierea bunului imobil se aplică regula de bază (operațiune scutită fără drept de deducere), ar putea fi necesară ajustarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, persoanele impozabile sunt obligate să ajusteze TVA dedusă la momentul achiziției, fabricației sau construcției bunurilor de capital în cazul în care acestea sunt utilizate de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere, conform art. 298 din aceeași reglementare. Alin. (5) lit. a) al aceluiași articol prevede că, în cazul clădirilor, ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare, pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare (Cernușca, 2020, p. 19).

Exemplul 6

La 01.02.2007, societatea X a achiziționat o clădire de la societatea Y pentru suma de 550.000 lei. Ambele entități sunt înregistrate în scopuri de TVA. Începând cu 05.01.2025, X îi închiriază imobilul societății Z, fără ca proprietarul să aplice opțiunea de taxare din punctul de vedere al TVA pentru sumele aferente chiriilor facturate.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil și fiscal privind TVA în cazul societății X.

Ținând cont de faptul că societatea X este înregistrată în scopuri de TVA, vânzătorul a facturat imobilul aplicând taxarea inversă, facilitate în vigoare în anul 2007. Cota de TVA pentru acel an a fost de 19%.

La data de 01.02.2007, înregistrările efectuate la cumpărător au fost următoarele:

550.000 lei	212	=	404	550.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	
104.500 lei	4426	=	4427	104.500 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

– Ajustarea TVA în favoarea statului (conform prevederilor prezentate anterior):

Perioada de ajustare a TVA pentru clădirea achiziționată este de 20 ani, cu începere de la 01.01.2007 și până în anul 2026 inclusiv.

Pentru perioada 2007-2024, persoana impozabilă nu ajustează taxa dedusă inițial aferentă acestor ani.

Pentru intervalul de timp rămas, 2025-2026, ajustarea se efectuează pentru o douăzecime din taxa dedusă inițial pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Astfel, contribuabilul trebuie să restituie o douăzecime din TVA dedusă inițial pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare (104.500 lei x 1/20 ani).

Înregistrarea contabilă este următoarea:

5.225 lei	635	=	4426	5.225 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

Exemplul 7

La 01.03.2025, societatea X, neplătitoare de TVA, primește o factură în sumă de 9.000 lei + TVA 19% reprezentând chiria aferentă perioadei martie-decembrie 2025 pentru spațiul închiriat de la societatea Y. La 03.04.2025, X este înregistrată în scopuri de taxă. Y este plătitoare de TVA și optează pentru taxarea operațiunii de închiriere conform prevederilor Codului fiscal și normelor metodologice.

Ne propunem să prezentăm tratamentul TVA al operațiunii de închiriere în contabilitatea societății X.

– Înregistrarea facturii privind chiria pentru spațiul închiriat:

10.710 lei	%	=	401	10.710 lei
1.071 lei	612		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”			
9.639 lei	408		„Furnizori – facturi nesosite”	

– Ajustarea taxei deductibile aferente facturii privind chiria la momentul obținerii codului de TVA (9.639 lei x 19/119):

1.539 lei	4426	=	471	1.539 lei
	„TVA deductibilă”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

➔ Concluzii

Anul 2025 vine cu o serie de schimbări importante în ceea ce privește regimul fiscal al închirierii bunurilor imobile. Noutățile au fost incluse în OUG nr. 128/2024 și OUG nr. 138/2024, acestea aducând clarificări privind impozitarea veniturilor din chirii și raportarea obligațiilor fiscale aferente în declarația unică.

OUG nr. 128/2024 prevede o nouă regulă pentru înregistrarea contractelor de închiriere a bunurilor imobile deținute în comun de doi sau mai mulți proprietari. Astfel, contractul de închiriere se va înregistra pe numele unui proprietar, dar toți proprietarii vor apărea în sistem, pe baza declarației depuse de cel desemnat. În anul 2025, anunțarea obținerii veniturilor din închirierea bunurilor imobile se face în anul următor, până la data de 25 mai, în timp ce anterior apariției OUG nr. 128/2024 aceasta se realiza în termen de 30 de zile de la încheierea contractului între părți.

OUG nr. 138/2024 stabilește reguli tranzitorii pentru veniturile din chirii care au fost încasate în avans până la 31 decembrie 2023 și care sunt aferente unei perioade contractuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2024. De asemenea, ordonanța reglementează reguli privind calculul și declararea impozitului pe venit în cazul veniturilor din chirii plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă în situația în care venitul este achitat exclusiv în natură, precum și în cazul sumelor reprezentând garanție utilizată pentru plata chiriei stabilite prin contract. Plătitorul de venituri, persoană juridică sau altă entitate care are obligația de a conduce evidență contabilă, trebuie să-i elibereze beneficiarului chiriei un document doveditor privind achitarea impozitului pe venit.

Bibliografie

1. Cernușca, L. (2020), *Regimul contabil și fiscal privind închirierea bunurilor imobile*, CECCAR Business Review, nr. 11, pp. 15-22, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.11.02>.
2. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
3. Hotărârea Guvernului nr. 1.506/2024 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.185/28.11.2024.
4. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, publicată în Monitorul Oficial nr. 977/27.10.2023, cu modificările și completările ulterioare.
7. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7.015/2024 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 212 „Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.327/31.12.2024.
8. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 115/2023 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, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.139/15.12.2023.
9. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 31/2024 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 274/29.03.2024.
10. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 128/2024 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și măsuri specifice pentru digitalizare, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.125/11.11.2024.
11. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 138/2024 privind modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal-bugetar, precum și pentru reglementarea altor măsuri, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.222/05.12.2024.