

Această lucrare poate fi vizualizată și online



[www.rsonline.ro](http://www.rsonline.ro)

# Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabil

Nr. 89, martie 2023

## SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Tratamentul contabil și fiscal al operațiunilor economice  
din cadrul companiilor de tip „holding”



### MONOGRAFIE CONTABILĂ

- Dividende interimare distribuite către o persoană juridică română

### CAZURI PRACTICE

- Cifra de afaceri construcții
- Închiriere cameră în scop turistic. Tratament fiscal
- Vânzare bunuri imobile. Cota de TVA

# Tratamentul contabil și fiscal al operațiunilor economice din cadrul companiilor de tip „holding”

consultant fiscal  
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL  
COMENTEAZĂ

Deși în legislația noastră internă nu regăsim o astfel de entitate cu denumirea „holding”, respectiva construcție înseamnă, de fapt, o companie al cărei obiect unic de activitate este de a achiziționa participații la alte societăți și de a gestiona și a valorifica aceste participații. Totuși, în Reglementările noastre contabile (O.M.F.P. nr. 1.802/2014) regăsim definiția termenului „grup”, care înseamnă o societate-mamă și toate filialele acesteia.

Societate-mamă înseamnă o entitate care controlează una sau mai multe filiale, iar filiala înseamnă o entitate controlată de o societate-mamă, inclusiv orice filială a societății-mamă care le conduce.

## Ce sunt persoanele afiliate

O persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;
- o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua ori dacă le controlează în mod efectiv.

Se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic, cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod

efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.

Condiția de la lit. d) de mai sus este interpretată prin faptul că legea fiscală stabilește o relație de afiliere între două persoane juridice pentru cazul în care o persoană terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

### **Organizarea contabilității societăților de tip holding**

Aceste companii conduc contabilitatea, fie potrivit O.M.F.P. nr. 1.802/2014, fie potrivit IFRS dacă se încadrează în prevederile O.M.F.P. nr. 2.844/2016. În plus, aceste societăți trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă îndeplinesc criteriile de mărime și cerințele legale.

Orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă):

- a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate – filială;
- b) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale;
- c) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- d) este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot; sau
- e) este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei entități (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acelei filiale.

Orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă) deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau controlul asupra unei alte entități (filială).

Grupurile mici și mijlocii sunt exceptate de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este o entitate de interes public.

În scopul determinării criteriilor de mărime în funcție de care se stabilește obligația de consolidare se procedează la însumarea indicatorilor referitori la totalul activelor, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați, aferenți fiecărei entități de consolidat, determinați pe baza ultimelor situații financiare anuale ale acelor entități.

Criteriile de mărime în funcție de care se stabilește obligația de consolidare se determină pe baza situațiilor financiare anuale ale societății-mamă și ale filialelor sale.

Grupurile mici și mijlocii sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 105.000.000 lei (echivalentul a 23.681.717 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 210.000.000 lei (echivalentul a 47.363.435 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Grupurile mari sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 105.000.000 lei (echivalentul a 23.681.717 euro);

- b) cifra de afaceri netă: 210.000.000 lei (echivalentul a 47.363.435 euro);  
 c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

## Tratamentul fiscal al operațiunilor derulate în cadrul grupului

### 1. Consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit

Este o noutate în materie fiscală, introdusă în Codul fiscal prin Legea nr. 296/2020, anul 2022 fiind primul an în care societățile din cadrul grupurilor au putut să aplice această construcție fiscală.

Grupul fiscal în domeniul impozitului pe profit se constituie din cel puțin două dintre următoarele entități, denumite în continuare membri:

- o persoană juridică română/persoană juridică cu sediul social în România înființată potrivit legislației europene și una sau mai multe persoane juridice române/persoane juridice cu sediul social în România înființate potrivit legislației europene la care aceasta deține, în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot al acestora;
- cel puțin două persoane juridice române la care o persoană fizică română deține, în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot;
- cel puțin două persoane juridice române deținute, în mod direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, de o persoană juridică/fizică, rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații;
- cel puțin o persoană juridică română deținută, în mod direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații și sediul permanent/sediul permanent desemnat din România al acestei persoane juridice străine.

Persoana juridică responsabilă reprezintă persoana juridică română/persoana juridică cu sediul social în România înființată potrivit legislației europene, membră a unui grup fiscal în domeniul impozitului pe profit, desemnată pentru determinarea rezultatului fiscal consolidat al grupului fiscal, depunerea declarației de impozit pe profit și efectuarea plății impozitului pe profit în numele grupului.

### Reguli de aplicare a sistemului de consolidare fiscală și constituire a grupului fiscal

- Perioada de aplicare a sistemului de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit este de 5 ani fiscali, calculați începând cu primul an al aplicării sistemului de consolidare fiscală și până la desființarea grupului fiscal, iar sistemul este opțional.
- Opțiunea se comunică organului fiscal competent pe baza unei cereri comune depuse de reprezentantul legal al persoanei juridice responsabile semnată de către reprezentanții legali ai tuturor membrilor grupului. Cererea se depune cu cel puțin 60 de zile înainte de începerea perioadei pentru care se solicită aplicarea consolidării fiscale.
- Sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit se aplică începând cu anul fiscal următor depunerii cererii.
- Pentru constituirea grupului fiscal, membrii trebuie să îndeplinească, la data depunerii cererii, în mod cumulativ, următoarele condiții:
  - a) condiția de deținere prevăzută mai sus trebuie să fie îndeplinită pentru o perioadă neîntreruptă de un an, anterioară începerii perioadei de consolidare fiscală.
  - b) sunt contribuabili plătitori de impozit pe profit, care aplică același sistem de plată a impozitului pe profit;
  - c) au același an fiscal;
  - d) nu fac parte dintr-un alt grup fiscal în domeniul impozitului pe profit;
  - e) nu sunt plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor sau nu sunt concomitent plătitori de impozit pe profit și plătitori de impozit specific;

# Dividende interimare distribuite către o persoană juridică română

expert contabil  
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE  
CONTABILĂ

Societatea A din România, microîntreprindere, distribuie în luna aprilie 2023 dividende interimare către o altă societate din România, societatea B, plătitoare de impozit pe profit, pe baza situațiilor financiare interimare aprobate pentru trimestrul I 2023.

Societatea B deține 40% din titluri, din luna septembrie 2022.

Stabilim care sunt înregistrările contabile de efectuat și care sunt incidențele fiscale atât la societatea A, care distribuie dividende interimare, cât și la societatea B, care încasează dividendele interimare.

Se poate opta pentru repartizarea profitului curent trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare și a deciziei adunării generale a asociaților/acționarilor.

Conform art. 28 alin. (8<sup>1</sup>) din Legea contabilității nr. 82/1991 actualizată, persoanele care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende au obligația să întocmească situații financiare interimare.

Referitor la repartizările interimare de dividende, sumele aferente acestora se înregistrează în contabilitate și se reflectă în situațiile financiare interimare drept creanțe față de acționari, respectiv asociați.

Situațiile financiare interimare se întocmesc utilizând politicile contabile aplicate de entitate la data întocmirii acestora.

Bilanțul/situația poziției financiare și contul de profit și pierdere/situația rezultatului global au aceeași structură cu cea aplicabilă acestor componente ale situațiilor financiare anuale întocmite conform reglementărilor contabile. Veniturile și cheltuielile astfel raportate se stabilesc cumulativ de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care entitatea a optat să repartizeze dividende.

Referitor la inventariere, art. III din Ordinul nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile impune obligația efectuării inventarierii.

În vederea întocmirii situațiilor financiare interimare se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea entității, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare interimare se întocmesc pe baza bilanței de verificare în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii.

Astfel, situațiile financiare interimare sunt situații financiare cu scop special, fiind destinate exclusiv repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar. În vederea întocmirii acestora este obligatoriu să se efectueze inventarierea patrimoniului conform O.M.F.P. nr. 2.861/2009, iar rezultatele inventarierii și ale evaluărilor efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitate și sunt cuprinse în bilanța de verificare trimestrială pe baza căreia se întocmesc situațiile financiare interimare.

În cazul în care societățile care întocmesc situații financiare interimare au obligația de auditare statutară sau optează pentru auditarea situațiilor financiare potrivit legii, vor supune auditului și situațiile financiare interimare. De asemenea, în cazul în care situațiile financiare anuale fac obiectul verificării de către cenzori potrivit legii, și situațiile financiare interimare vor fi supuse acestei verificări.

O.M.F.P. nr. 3.067/2018 prevede că situațiile financiare interimare se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociațiilor. Formularea din actul normativ nu ne oferă un termen-limită clar sau un mod de calcul al celor 30 de zile.

Pornind de la premisa că situațiile financiare interimare se întocmesc exclusiv cu scopul plății efective de dividende interimare (nu ar avea niciun rost repartizarea și neplata acestora până la sfârșitul anului), iar plata dividendelor interimare nu poate preceda aprobarea situațiilor financiare interimare, propunem ca termen-limită pentru depunerea situațiilor financiare interimare 30 de zile de la plata efectivă a dividendelor interimare, considerând că în aceeași adunare generală a asociațiilor/acționarilor s-au aprobat și situațiile financiare interimare și propunerea de distribuire de dividende interimare.

Situațiile financiare interimare sunt formate din bilanț și contul de profit și pierdere, având aceeași structură cu cea aplicabilă situațiilor financiare anuale (formulare cod **S1120-S1121-1122**). Veniturile și cheltuielile raportate în situațiile financiare interimare se stabilesc cumulativ de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care s-a optat să se repartizeze dividendele.

Situațiile financiare interimare sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Dividendele interimare se calculează pe baza situațiilor financiare interimare. Dacă se distribuie sau nu dividende interimare ține exclusiv de decizia AGA.

Dividendele interimare pot fi acordate în limita profitului contabil net realizat trimestrial, plus eventualele profituri reportate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, din care se scad orice pierderi reportate și sume depuse în rezerve în conformitate cu cerințele legale sau statutare.

#### Înregistrări contabile la societatea A:

##### ● Constituirea creanței față de acționari, pentru suma repartizată:

463	=	456	60.000 lei
„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

Pornind de la faptul că repartizarea interimară de dividende se reflectă în contabilitate drept o creanță față de asociați, se poate naște întrebarea dacă aceste sume se vor impozita sau nu ca dividende în momentul plății lor sau abia după aprobarea situațiilor financiare anuale și distribuirea de dividende pe baza acestora.

# Dare în plată teren

## ÎNTREBARE:

Societatea noastră a efectuat o dare în plată a unui teren către asociatul unic (administrator). În contabilitate, terenul a fost achiziționat în anul 2001. Este înregistrat la mijloace fixe – contul 211 la valoarea de 38.000 lei. S-a efectuat reevaluarea terenului de către un evaluator autorizat pentru a se da în plată, rezultând valoarea finală de 786.000 lei, valoare care este trecută și pe documentul notarial.

Ce înregistrări trebuie să efectuăm în contabilitate și ce implicații fiscale are societatea din punctul de vedere al TVA și al impozitului pe profit? Asociatul are de ridicat dividende în valoare de 900.000 lei.

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Reevaluarea făcută cu această ocazie nu se înregistrează în contabilitate, scopul său fiind numai acela de a stabili valoarea de vânzare a terenului.

Darea în plată înseamnă compensarea între o creanță și o datorie asupra asociatului.

- Creanța asociatului asupra firmei înțeleg că s-a născut după distribuirea de dividende:

117	=	457	900.000 lei
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”	

- Datoria asociatului față de firmă se naște după vânzarea terenului către asociat:

461	=	7583	786.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

- În cazul în care terenul este construibil, operațiunea este taxabilă conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Factura de vânzare va fi deci întocmită cu TVA (presupunând că asociatul este persoană fizică):

461	=	%	935.340 lei
„Debitori diverși”		7583	786.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

# Asociație nonprofit.

## Aspecte privind completarea declarației 101

### ÎNTREBARE:

O asociație nonprofit are venituri din sponsorizări 15.000 lei și cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile 11.034 lei.

Cum se completează și ce termen de depunere are D101? Care este termenul de depunere a bilanțului? Asociația este înființată la Judecătoria și nu are cod CAEN. Cum depune D101 fără să completeze codul CAEN?

### SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit art. 15 alin. (3) din Codul fiscal:

„În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (2). Aceste organizații datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin. (2) sau potrivit prezentului alineat, asupra căreia se aplică cota prevăzută la art. 17 sau 18, după caz”.

Conform art. 15 alin. (2) din Codul fiscal:

În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;
- e) donațiile, precum și banii sau bunurile primite prin sponsorizare/mecenat;
- f) veniturile din dividende, dobânzi, precum și din diferențele de curs valutar aferente disponibilităților și veniturilor neimpozabile;
- g) veniturile din dobânzi obținute de casele de ajutor reciproc din acordarea de împrumuturi potrivit legii de organizare și funcționare;
- h) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;
- i) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;
- j) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxa de participare, serbări, tombola, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
- k) veniturile rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;
- l) veniturile obținute din reclamă și publicitate, veniturile din închirieri de spații publicitare pe: clădiri, terenuri, tricouri, cărți, reviste, ziare, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale; nu se includ în această categorie veniturile obținute din prestări de servicii de intermediere în reclamă și publicitate;
- m) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva că sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;