

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Reorganizarea societăților prin transferul de active

GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Reorganizarea societăților prin transferul de active

Întrucât actuala criză generată de pandemie determină tot mai multe societăți aflate în dificultate să-și reorganizeze activitatea, ne-am propus să efectuăm o analiză a avantajelor și dezavantajelor utilizării uneia din variantele de reorganizare despre care s-a auzit mai puțin, și anume reorganizarea prin transfer de activitate.

Implicațiile fiscale ale procesului de reorganizare a societății prin transfer de activitate

I. Impozit pe profit

1. Condițiile de îndeplinit pentru ca o operațiune de reorganizare să reprezinte transfer de active

Cadrul legal:

- Art. 32 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – Regimul fiscal care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române:

„(1) Prevederile prezentului articol se aplică următoarelor operațiuni de fuziune, divizare totală, divizare parțială, transferurilor de active și operațiunilor de achiziție de titluri de participare, efectuate între persoane juridice române potrivit legii, și anume:

(...)

d) transfer de active – operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare;“

- Art. 32 alin. (2) din Codul fiscal:

(2) În sensul prezentului articol, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) societate cedentă – persoana juridică ce transferă activele și pasivele ori care transferă totalitatea sau una/mai multe ramuri de activitate;

b) societate beneficiară – persoana juridică ce primește activele și pasivele sau totalitatea ori una/mai multe ramuri de activitate ale societății cedente;

(...)

f) valoare fiscală a unui activ/pasiv/titlu de participare – valoarea prevăzută la art. 7 pct. 44 și 45, după caz;

g) ramură de activitate – totalitatea activelor și pasivelor unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace.

Din analiza prevederilor legale de mai sus rezultă următoarele:

a) Transferul ramurii de activitate de către o societate către o firmă nou-înființată va fi asimilat fiscal unui transfer de active prin prisma impozitului pe profit, numai dacă se emit titluri

de participare (părți sociale) de către noua societate, titluri de participare pe care le va primi societatea cedentă.

Prima condiție a unui transfer de active, cerută de Codul fiscal, este ca ramurile de activitate care se transferă, din punct de vedere organizatoric, să reprezinte activități independente, adică entități capabile să funcționeze prin propriile mijloace.

Așadar, noua societate trebuie să reprezinte, din punct de vedere organizatoric, o societate care să-și poată desfășura activitatea independent de societatea cedentă.

Caracterul independent al ramurii de activitate care se va transfera se poate verifica la societatea cedentă, urmărindu-se îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- ramura de activitate transferată trebuie să aibă o structură organizatorică distinctă de celelalte diviziuni organizatorice ale societății cedente;
- să existe active corporale și necorporale proprii (distinct) pentru ramura de activitate transferată, personal propriu, clientelă proprie, stocuri proprii, precum și alte active și pasive care sunt legate în mod indirect de ramura transferată.

Dacă este cazul, ramura cuprinde și servicii administrative proprii, de exemplu serviciul de contabilitate, serviciul descentralizat de personal etc.;

- activitățile să fie exercitate efectiv la momentul aprobării transferului de către adunarea generală a societății cedente respective beneficiare.

ATENȚIE!

Dacă cele 3 condiții prezentate mai sus nu sunt îndeplinite cumulativ, operațiunea nu reprezintă un transfer de active prin prisma reglementărilor fiscale specifice privind impozitul pe profit.

Așadar, ramura de activitate care se transferă va cuprinde numai elementele de activ și pasiv individualizate sau identificabile pe ramura respectivă.

b) În cazul în care nu se emit titluri de participare, operațiunea de reorganizare este asimilată unei simple vânzări de active, pentru care se va aplica tratamentul fiscal al impozitului pe profit în cazul unor astfel de vânzări.

2. Tratamentul fiscal al impozitului pe profit specific operațiunilor de transfer de active

Cadrul legal: art. 32 alin. (3)-(7) din Codul fiscal:

„(3) Transferul activelor și pasivelor, efectuat în cadrul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (1), este tratat, în înțelesul prezentului titlu, că transfer neimpozabil, pentru diferența dintre prețul de piață al activelor/pasivelor transferate și valoarea lor fiscală.

(5) În situația în care o societate beneficiară deține o participație la capitalul societății cedente, veniturile acesteia, provenite din anularea participației sale, nu se impozitează dacă participația societății beneficiare la capitalul societății cedente este mai mare de 10%.

(6) În cazul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (1) se aplică următoarele reguli:

a) valoarea fiscală a unui activ sau pasiv, transferate societății beneficiare, este egală cu valoarea fiscală pe care activul/ pasivul a avut-o la societatea cedentă;

b) în cazul divizării totale și divizării parțiale, valoarea fiscală a titlurilor de participare deținute de un participant al societății cedente înainte de divizare se alocă titlurilor de participare emise de societatea beneficiară, proporțional cu raportul dintre valoarea de înregistrare sau prețul de piață a titlurilor de participare emise de societatea beneficiară și valoarea de înregistrare sau prețul de piață a titlurilor de participare deținute la societatea cedentă înainte de divizare;

c) în cazul fuziunii și achiziției de titluri de participare, valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de un participant al unei societăți cedente/achiziționate, de la o societate beneficiară/achizitoare, trebuie să fie egală cu valoarea fiscală a titlurilor de participare deținute de către această persoană, înainte de efectuarea operațiunii;

d) în cazul transferului de active, valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de societatea cedentă este egală cu valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la această societate înainte de efectuarea operațiunii;

e) societatea beneficiară calculează amortizarea fiscală, în conformitate cu regulile prevăzute la art. 28, precum și orice câștig sau pierdere, aferente activelor și pasivelor transferate, în concordanță cu dispozițiile care ar fi fost aplicate societății cedente dacă fuziunea, divizarea totală, divizarea parțială sau transferul de active nu ar fi avut loc;

f) transferul unui provizion sau al unei rezerve, anterior deduse din baza impozabilă a societății cedente, care nu provin de la sediile permanente din străinătate ale acesteia, dacă sunt preluate, în aceleași condiții de deducere, de către societatea beneficiară, nu se consideră reducere sau anulare a provizionului sau rezervei, potrivit art. 26 alin. (5), la momentul transferului;

g) în situația în care societatea cedentă înregistrează pierdere fiscală, în anul curent sau din anii precedenți, nerecuperată până la data la care operațiunile respective produc efecte, aceasta se recuperează potrivit prevederilor art. 31.

(7) Prevederile prezentului articol nu se aplică atunci când fuziunea, divizarea sub orice formă, transferul de active sau achiziția de titluri de participare are drept consecință fraudă și evaziunea fiscală constatată în condițiile legii“.

CONCLUZIE:

Dacă sunt respectate condițiile menționate mai sus astfel încât operațiunea de reorganizare să fie încadrată ca un transfer de active, din punctul de vedere al impozitului pe profit există următoarele situații:

- dacă se emit părți sociale de către societatea beneficiară către societatea cedentă, diferența dintre prețul de piață al activelor/pasivelor transferate și valoarea lor fiscală este neimpozabilă (nu se calculează impozit pe profit);
- dacă nu se emit părți sociale de către beneficiar către societatea cedentă, operațiunea îmbracă forma unei vânzări de active, iar diferența dintre prețul de piață al activelor/pasivelor transferate și valoarea lor fiscală se impozitează.

II. Taxa pe valoarea adăugată

Cadrul legal: art. 270 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2).

Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului, inclusiv în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege“.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, din punctul de vedere al TVA, pentru încadrarea operațiunii de reorganizare drept transfer de active trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- transferul activelor sau al unei părți a acestora nu constituie livrare de bunuri (se va efectua fără TVA) dacă primitorul activelor (noua societate) este persoană impozabilă stabilită în România. Societatea beneficiară este considerată a fi succesorul cedentului, inclusiv în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege;
- se consideră transfer parțial de active transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate;
- pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care le-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri.

DE REȚINUT!

Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții.

RECOMANDARE:

Înregistrarea în scopuri de TVA a societății beneficiare, astfel încât să fie evitate ajustările de TVA prevăzute în reglementările de mai sus.

Documentul întocmit cu ocazia transferului de active

Potrivit art. 320 alin. (12) din Codul fiscal:

„Transferul parțial sau integral de active, prevăzut la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), se va evidenția într-un document întocmit de părțile implicate în operațiune, fiecare parte primind un exemplar al acestuia.

Acest document trebuie să conțină următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;*
- b) data transferului;*
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 316, al ambelor părți, după caz;*
- d) o descriere exactă a operațiunii;*
- e) valoarea transferului“.*

Prin urmare, actul întocmit în legătură cu transferul de active poate fi denumit Protocol de predare-primire încheiat cu ocazia transferului de active între societatea cedentă și societatea beneficiară, cu condiția să conțină minimul de elemente menționate mai sus.

Monografie contabilă transfer active

1. Contabilizarea transferului de active la societatea cedentă:

a) transferul activelor corespunzătoare celor două ramuri de activitate:

%	=	%
2812		211
„Amortizarea construcțiilor“		„Terenuri și amenajări de terenuri“
401		212
„Furnizori“		„Construcții“
262		411
„Acțiuni deținute la entități asociate“		„Clienți“

b) dacă valoarea părților sociale emise este mai mare decât valoarea contabilă a ramurii de activitate (activele nete):

668	=	262
„Alte cheltuieli financiare“		„Acțiuni deținute la entități asociate“

2. Contabilizarea transferului de active la societățile beneficiare:

a) înregistrarea creșterii capitalurilor proprii:

456	=	%
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul“		1012
		„Capital subscris vărsat“
		1043
		„Prime de aport“

b) înregistrarea activelor și datoriilor preluate de la societatea cedentă (presupunem fond comercial pozitiv):

%	=	%
211		2812
„Terenuri și amenajări de terenuri“		„Amortizarea construcțiilor“
212		401
„Construcții“		„Furnizori“
411		456
„Clienți“		„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul“
2071		
„Fond comercial pozitiv“		

Fondul comercial pozitiv reprezintă diferența dintre valoarea titlurilor emise și valoarea justă a activelor nete ale ramurii de activitate dobândite de la societatea cedentă.

Tratamentul taxelor locale

Societățile beneficiare vor înscrie în Cartea funciară toate bunurile imobile transferate de la societatea cedentă în baza protocolului de transfer active.

Baza legală: Art. 461 din Codul fiscal – Declararea, dobândirea, înstrăinarea și modificarea clădirilor:

„Impozitul pe clădiri este datorat pentru întregul an fiscal de persoana care are în proprietate clădirea la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior“.

Așadar, pentru tot anul 2021, impozitul va fi datorat de societatea cedentă.

În cazul dobândirii sau construirii unei clădiri în cursul anului, proprietarul acesteia are obligația să depună o declarație la organul fiscal local în a cărui rază teritorială de competență se află clădirea, în termen de 30 de zile de la data dobândirii și datorează impozit pe clădiri începând cu data de 1 ianuarie a anului următor.

CONCLUZIE:

În termen de 30 de zile de la data transferului de active, societățile beneficiare trebuie să depună declarații la organul local pentru impunere începând cu anul 2022.

Art. 466 – Declararea și datorarea impozitului și a taxei pe teren:

(1) Impozitul pe teren este datorat pentru întregul an fiscal de persoana care are în proprietate terenul la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior.

(2) În cazul dobândirii unui teren în cursul anului, proprietarul acestuia are obligația să depună o nouă declarație de impunere la organul fiscal local în a cărui rază teritorială de competență se află terenul, în termen de 30 de zile de la data dobândirii, și datorează impozit pe teren începând cu data de 1 ianuarie a anului următor.

ART. 471 – Declararea și datorarea impozitului pe mijloacele de transport:

(1) Impozitul pe mijlocul de transport este datorat pentru întregul an fiscal de persoana care deține dreptul de proprietate asupra unui mijloc de transport înmatriculat sau înregistrat în România la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior.

(2) În cazul dobândirii unui mijloc de transport, proprietarul acestuia are obligația să depună o declarație la organul fiscal local în a cărui rază teritorială de competență are domiciliul, sediul sau punctul de lucru, după caz, în termen de 30 de zile de la data dobândirii și datorează impozit pe mijloacele de transport începând cu data de 1 ianuarie a anului următor înmatriculării sau înregistrării mijlocului de transport.

Așadar, același tratament se va aplica și pentru terenurile și mijloacele de transport dobândite prin operațiunea de transfer active.