

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

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

GRATUIT!

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

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

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:

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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 factual, 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;
 - f) nu intră sub incidența prevederilor art. 18 din Codul fiscal (regimul special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor);
 - g) nu se află în dizolvare/lichidare, potrivit legii.

Reguli privind calcularea rezultatului fiscal consolidat

- Fiecare membru al grupului fiscal determină rezultatul fiscal în mod individual.

- Rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se determină prin însumarea algebrică a rezultatelor fiscale determinate în mod individual de fiecare membru al grupului fiscal. Rezultatul fiscal consolidat pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal consolidat negativ este pierdere fiscală. Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra rezultatului fiscal consolidat pozitiv al grupului.
- Rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.
- La determinarea impozitului pe profit datorat de grupul fiscal se vor avea în vedere sumele reprezentând: creditul fiscal, impozitul pe profit scutit, scutiri și reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare, sumele reprezentând cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, potrivit legii, costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale și alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legislației în vigoare, determinate de fiecare membru și comunicate persoanei juridice responsabile. Aceste sume se scad în limita impozitului pe profit datorat de grupul fiscal.
- Membrul grupului fiscal calculează, trimestrial/anual, impozitul pe profit numai în scopul determinării sumelor. Acest impozit nu se datorează de membrul grupului și nu se transmite persoanei juridice responsabile.
- În scopul determinării rezultatului fiscal consolidat al grupului fiscal, persoana juridică responsabilă este obligată să evalueze în registrul de evidență fiscală rezultatele fiscale individuale determinate de fiecare membru, precum și sumele care se scad din impozitul pe profit datorat de grup, inclusiv cele ale persoanei juridice responsabile.

Regimul tranzacțiilor intragrup privind prețurile de transfer

Fiecare membru al grupului fiscal are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer care va cuprinde atât tranzacțiile desfășurate cu membrii grupului fiscal, precum și cu entitățile afiliate din afara grupului fiscal. Prin derogare de la prevederile alin. (2) al art. 108 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, dosarele prețurilor de transfer întocmite de fiecare membru al grupului fiscal vor fi prezentate de către persoana juridică responsabilă.

Reguli privind regimul pierderilor fiscale

Pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului înainte de aplicarea sistemului de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit se recuperează, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, de către membrul respectiv, numai din profiturile impozabile ale acestuia.

Pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului în perioada aplicării sistemului de consolidare fiscală se recuperează din rezultatul fiscal consolidat al grupului.

Declararea și plata impozitului pe profit, depunerea declarației anuale de impozit pe profit

Pentru grupul fiscal care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit trimestrial, fiecare membru al grupului fiscal determină individual rezultatul fiscal și îl comunică persoanei juridice responsabile, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I-III. Pentru trimestrul IV, comunicarea se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit.

Calculul, declararea și plata impozitului pe profit trimestrial datorat de grupul fiscal se efectuează de către persoana juridică responsabilă până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I, II și III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează de persoana juridică responsabilă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit.

Pentru grupul fiscal care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, plățile anticipate trimestriale se stabilesc în sumă de o pătrime din impozitul pe profit

datorat pentru anul precedent, determinate prin însumarea impozitului pe profit datorat pentru anul precedent de fiecare membru al grupului cu aplicarea corespunzătoare și a celorlaltor reguli pentru determinarea/declaraarea/efectuarea plăților anticipate trimestriale. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual de persoana juridică responsabilă este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit.

Persoana juridică responsabilă este obligată să depună o declarație anuală consolidată privind impozitul pe profit în care raportează rezultatele întregului grup fiscal și este responsabilă pentru plata impozitului pe profit calculat pentru întregul grup fiscal. Declarația anuală privind impozitul pe profit se depune la organul fiscal competent, împreună cu declarația anuală privind impozitul pe profit a fiecărui membru, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor/până la data de 25 a celei de-a treia luni inclusiv, de la închiderea anului fiscal modificat.

Persoana juridică responsabilă are obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private efectuate de membrii grupului.

Ordonanța Guvernului nr. 11/2022 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru modificarea unor termene precizează faptul că în cazul în care cel puțin unul din membrii grupului fiscal intră sub incidența prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, pe perioada aplicării prevederilor respective, persoana juridică responsabilă este obligată să depună declarația anuală consolidată până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor, respectiv până la data de 25 a celei de-a șasea luni inclusiv de la închiderea anului fiscal modificat, după caz. În această situație, pentru grupul fiscal care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit trimestrial, comunicarea către persoana juridică responsabilă a rezultatului fiscal pentru trimestrul IV de către membrii grupului fiscal se efectuează până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor, respectiv până la data de 25 a celei de-a șasea luni inclusiv de la închiderea anului fiscal modificat, după caz.

Alte obligații

Fiecare membru al grupului trebuie să se supună controlului fiscal competent și să răspundă separat și în solidar pentru plata impozitului pe profit datorat de grupul fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal. Organul fiscal competent în administrarea persoanelor care fac parte din grupul fiscal este organul fiscal desemnat în acest scop în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

Studiu de caz 1: Calcul impozit pe profit. Grup fiscal

Spetă:

În cazul în care limita calculată la nivelul grupului fiscal este mai mică decât limita la nivel de membru, ce se întâmplă cu sumele pentru care nu ai beneficiat de deducere? Se pierde acest drept de deducere?

În cazul diferenței pozitive neutilizate, redirecționarea impozitului prin depunerea formularului 177 se face luând în calcul limita la nivel de grup fiscal sau la nivel individual de membru?

Soluție fiscal-contabilă:

Potrivit prevederilor de la art. 42⁵ alin. (4), la determinarea impozitului pe profit datorat de grupul fiscal se vor avea în vedere sumele reprezentând:

- creditul fiscal;
- impozitul pe profit scutit potrivit art. 22 și art. 22¹;
- scutiri și reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare;
- sumele reprezentând cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, potrivit legii;
- costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale și alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legislației în vigoare, determinate de fiecare membru și comunicate persoanei juridice responsabile.

Aceste sume se scad în limita impozitului pe profit datorat de grupul fiscal.

Potrivit prevederilor de la alin. (4¹), membrul grupului fiscal calculează, trimestrial/anual, impozitul pe profit numai în scopul determinării sumelor prevăzute la alin. (4) și art. 45 alin. (10) care se comunica persoanei juridice responsabile.

Acest impozit nu se datorează de membrul grupului și nu se transmite persoanei juridice responsabile.

Potrivit prevederilor de la alin. (5), în scopul determinării rezultatului fiscal consolidat al grupului fiscal, persoana juridică responsabilă este obligată să evidențieze în registrul de evidență fiscală rezultatele fiscale individuale determinate de fiecare membru, potrivit alin. (1), precum și sumele care se scad din impozitul pe profit datorat de grup potrivit alin. (4), inclusiv cele ale persoanei juridice responsabile.

La art. 42⁹ se precizează că, pentru grupul fiscal care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit, trimestrial, fiecare membru al grupului fiscal, determină individual rezultatul fiscal și îl comunică persoanei juridice responsabile, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I-III. Pentru trimestrul IV, comunicarea se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42.

Calculul, declararea și plata impozitului pe profit trimestrial datorat de grupul fiscal se efectuează de către persoana juridică responsabilă până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I, II și III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează de persoana juridică responsabilă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42.

Persoana juridică responsabilă este obligată să depună o declarație anuală consolidată privind impozitul pe profit, în care raportează rezultatele întregului grup fiscal, și este responsabilă pentru plata impozitului pe profit calculat pentru întregul grup fiscal. Declarația anuală privind impozitul pe profit se depune la organul fiscal competent, împreună cu declarația anuală privind impozitul pe profit a fiecărui membru, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor/până la data de 25 a celei de-a treia luni inclusiv, de la închiderea anului fiscal modificat.

Persoana juridică responsabilă are obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private efectuate de membrii grupului, până la termenul prevăzut la alin. (4).

Din aceste prevederi rezultă că fiecare membru își calculează profitul impozabil sau pierderea fiscală și cât ar fi fost creditele fiscale pentru sponsorizare, pentru profit reinvestit, pentru achiziții de case de marcat electronice fiscale. Deci calculul și-l face fiecare membru și își întocmește declarația 101, doar că n-o depune el în numele lui la organul fiscal. Pentru că, din momentul în care s-a intrat în grupul de consolidare fiscală, practic, membrii nu mai au calitatea de contribuabili privind impozitul pe profit. Calitatea de contribuabil o are grupul fiscal, prin persoana juridică responsabilă.

De reținut că toate aceste sume se scad în limita impozitului pe profit datorat de grupul fiscal.

Potrivit prevederilor de la art. 42 alin. (4) din Codul fiscal, în cazul în care valoarea stabilită potrivit art. 25 alin. (4) lit. i), diminuată cu sumele reportate, după caz, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe profit, în limita valorii astfel calculate, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordarea de burse private, în termen de maximum 6 luni de la data depunerii declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare.

În cazul contribuabililor membri ai unui grup fiscal, redirectionarea poate fi dispusă numai de persoana juridică responsabilă. Obligația plății sumei redirectionate din impozitul pe profit revine organului fiscal competent.

Redirectionarea impozitului pe profit pentru sponsorizarea entităților persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv a unităților de cult, poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății

sume respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit art. 25 alin. (4¹). Procedura, modelul și conținutul formularului de redirectionare se stabilesc prin ordin al președintelui ANAF.

Având în vedere că redirectionarea se efectuează de către grup, impozitul care se redirectionează se stabilește luând în calcul limita grupului.

Studiu de caz 2: Recuperare pierdere fiscală înainte de intrarea în grup fiscal

Speță:

Vă rog să mă lămuriți în ceea ce privește pierderea fiscală a unor membri dintr-un grup fiscal la impozit pe profit înființat în 2022, după cum urmează: membrul B are pierdere fiscală în 2021 (când nu făcea parte din grup). În anul 2022 realizează o pierdere.

Ce se întâmplă cu pierderea fiscală din 2021? Se ia în calcul la calcularea impozitului pe profit din grup sau nu? Membrul C are pierdere fiscală în 2021 (când nu făcea parte din grup). În anul 2022 realizează un profit. Ce se întâmplă cu pierderea fiscală din 2021? Se ia în calcul la calcularea impozitului pe profit din grup sau nu?

Soluție fiscal-contabilă:

Potrivit prevederilor de la art. 42⁷ din Codul fiscal:

(1) Pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului înainte de aplicarea sistemului de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit se recuperează, în conformitate cu prevederile art. 31, de către membrul respectiv numai din profiturile impozabile ale acestuia.

(2) Pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului în perioada aplicării sistemului de consolidare fiscală se recuperează din rezultatul fiscal consolidat al grupului.

(3) În cazul desființării grupului după perioada prevăzută la art. 423 alin. (1), pierderile înregistrate și nerecuperate în perioada consolidării fiscale se recuperează de către persoana juridică responsabilă, potrivit art. 31.

La art. 42⁵ se precizează că, fiecare membru al grupului fiscal determină rezultatul fiscal în mod individual potrivit regulilor stabilite de prezentul titlu, luând în considerare și prevederile art. 42⁷.

Potrivit prevederilor de la alin. (2), prin excepție de la prevederile alin. (1) al art. 13 și art. 19, rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se determină prin însumarea algebrică a rezultatelor fiscale determinate în mod individual de fiecare membru al grupului fiscal. Rezultatul fiscal consolidat pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal consolidat negativ este pierdere fiscală. Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 asupra rezultatului fiscal consolidat pozitiv al grupului.

Potrivit prevederilor de la art. 31 alin. (1), pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Prin urmare, pierderea fiscală înregistrată de fiecare societate din grup, înainte de intrarea în grup, nu se ia în calcul la nivelul grupului, acestea se vor recupera individual de fiecare membru din profiturile impozabile ale acestuia.

2. Grupul fiscal în materie de TVA

Cadrul legal: art. 269 alin. (9) din Codul fiscal.

Este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.

Grupul de persoane impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic și aflate în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, poate opta să fie tratat drept grup fiscal unic, cu următoarele condiții cumulative:

- a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal;
- b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani;
- c) toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală.

Grupul fiscal se poate constitui din minimum două persoane impozabile.

Se consideră în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric persoanele impozabile al căror capital este deținut direct sau indirect în proporție de mai mult de 50% de către aceiași asociați. Termenul asociați include și acționarii, conform Legii societăților nr. 31/1990, republicate, cu modificările și completările ulterioare. Îndeplinirea acestei condiții se dovedește prin certificatul constatator eliberat de către registrul comerțului și/sau, după caz, alte documente justificative.

În vederea implementării grupului fiscal se depune la organul fiscal competent o cerere semnată de către reprezentanții legali ai tuturor membrilor grupului, care să cuprindă următoarele:

- a) numele, adresa, obiectul de activitate și codul de înregistrare în scopuri de TVA al fiecărui membru;
- b) dovada că membrii sunt în strânsă legătură;
- c) numele membrului numit reprezentant.

Implementarea grupului fiscal intră în vigoare:

- a) în prima zi din luna următoare datei comunicării deciziei, în cazul în care membrii grupului au perioadă fiscală luna calendaristică;
- b) în prima zi a perioadei fiscale următoare datei comunicării deciziei, în cazul în care membrii grupului nu au perioadă fiscală luna calendaristică.

De la data implementării grupului fiscal unic:

- a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decât reprezentantul:
 1. raportează în decontul de taxă orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;
 2. trimite decontul său de taxă reprezentantului;
 3. nu plătește nicio taxă datorată și nu solicită nicio rambursare conform decontului său de taxă;
- b) reprezentantul:
 1. preia, în primul decont consolidat, soldurile taxei de plată de la sfârșitul perioadei fiscale anterioare, neachitate până la data depunerii acestui decont, precum și soldurile sumei negative a taxei pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile de TVA ale membrilor grupului aferente perioadei fiscale anterioare;
 2. raportează în propriul decont de taxă, orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri ori de servicii, precum și orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;
 3. raportează într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la alți membri ai grupului fiscal, precum și rezultatele din propriul decont de taxă pentru perioada fiscală respectivă;
 4. depune la organul fiscal competent toate deconturile de taxă ale membrilor, precum și formularul de decont de taxă consolidat;
 5. plătește sau, după caz, solicită rambursarea taxei care rezultă din decontul de taxă consolidat.

Fiecare membru al grupului fiscal trebuie:

- a) să depună declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 din Codul fiscal la organul fiscal competent;
- b) să se supună controlului organului fiscal competent;
- c) să răspundă separat și în solidar pentru orice taxă datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal;

d) să întocmească primul decont de TVA, după părăsirea grupului fiscal, doar pe baza operațiunilor efectuate în perioada ulterioară părăsirii grupului, fără preluarea soldului din decontul aferent perioadei fiscale anterioare, deus în vederea întocmirii decontului consolidat.

Livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de fiecare membru al grupului sunt supuse regimului normal de impozitare prevăzut de titlul VII din Codul fiscal, indiferent dacă sunt realizate către terți sau către ceilalți membri ai grupului fiscal, fiecare membru al grupului fiind considerat o persoană impozabilă separată.

Studiu de caz 1: Grup fiscal unic. Monografie contabilă

Speță:

Două societăți sunt înregistrate în România. Fac parte dintr-un grup fiscal unic și, în mod lunar, una dintre societăți înregistrează TVA de plată, iar cealaltă TVA de recuperat. Societățile utilizează contul contabil 451 „Decontări între entități afiliate” pentru a compensa TVA de plată a societății S1 către bugetul de stat cu TVA de recuperat a societății S2. Societățile au înregistrat în contabilitate următoarele note contabile: 4423 = 451 cu TVA de plată lunar, iar înregistrările contabile la societatea a două vor fi: 451 = 4423, 4423 = 4424.

Cum se va închide contul contabil 451 și la ce moment?

Soluție fiscal-contabilă:

Grupul fiscal unic este un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.

Grupul fiscal se poate constitui din minimum două persoane impozabile, în următoarele condiții, care trebuie îndeplinite cumulativ:

– o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal; opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani;

Opțiunea se referă la grup, nu la fiecare membru al grupului.

– toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală.

În vederea implementării grupului fiscal se depune la organul fiscal competent prevăzut la alin. (4) o cerere semnată de către reprezentanții legali ai tuturor membrilor grupului, care să cuprindă următoarele:

- a) numele, adresa, obiectul de activitate și codul de înregistrare în scopuri de TVA ale fiecărui membru;
- b) dovada că membrii sunt în strânsă legătură conform alin. (5);
- c) numele membrului numit reprezentant.

De la data implementării grupului fiscal unic:

- a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decât reprezentantul, raportează în decontul de TVA orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale, trimite decontul reprezentantului și nu plătește nicio taxă datorată și nu solicită nicio rambursare conform decontului;
- b) reprezentantul preia, în primul decont consolidat, soldurile taxei de plată de la sfârșitul perioadei fiscale anterioare, neachitate până la data depunerii acestui decont, precum și soldurile sumei negative a taxei pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile de TVA ale membrilor grupului aferente perioadei fiscale anterioare, raportează în propriul decont de TVA orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri ori de servicii, precum și orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale, raportează într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la alți membri ai grupului fiscal, precum și rezultatele din propriul decont de taxă pentru perioada fiscală respectivă, depune la organul fiscal competent toate deconturile de taxă ale membrilor, precum și formularul de decont de taxă consolidat și plătește sau, după caz, solicită rambursarea taxei care rezultă din decontul de taxă consolidat.

Sfatul Consilierului

Procedura de implementare și de administrare a grupului fiscal unic, precum și modelul formularelor sunt aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.006/2016.

În Anexa 1 Procedura de implementare și de administrare a grupului fiscal unic din O.P.A.N.A.F. nr. 3.006/2016, cu modificările și completările ulterioare, la cap. I pct. 13, punctele 30-34, se precizează că:

30. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se depun, cu titlu informativ, de către reprezentantul grupului fiscal unic la organul fiscal competent, odată cu decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată.

31. Organul fiscal prelucrează în Sistemul informatic de administrare a creanțelor numai decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus de reprezentantul grupului, nu și deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu titlu informativ ale membrilor.

32. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se utilizează pentru verificarea datelor înscrise de reprezentantul grupului în decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată aferent aceleiași perioade.

33. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului nu se prelucrează în sistemul informatic, ci se arhivează la dosarul fiscal al fiecărui membru al grupului.

34. Dacă, în urma verificării efectuate conform pct. 32, rezultă necorelări, organul fiscal notifică reprezentantului grupului în vederea corectării informațiilor din decont.

Soldurile taxei pe valoarea adăugată, respectiv taxa pe valoarea adăugată de recuperat preluată/transferată de la/de membrii se înregistrează cu ajutorul contului 4511 „Decontări între entități afiliate”.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

● La membru (S1), închiderea TVA de plată:

4423 „TVA de plată”	=	4511 „Decontări între entități afiliate”
------------------------	---	---

La reprezentant (S2), care are TVA de recuperat:

● Preluarea TVA de plată:

4511 „Decontări între entități afiliate”	=	4423 „TVA de plată”
---	---	------------------------

● La sfârșitul lunii, închiderea conturilor 4423 și 4424:

4423 „TVA de plată”	=	4424 „TVA de recuperat”
------------------------	---	----------------------------

Contul 4511 se va închide la sfârșitul perioadei grupului fiscal (2 ani) în sensul decontării între membrii grupului. Astfel, S1 va plăti lui S2 sau invers, în funcție de situația TVA de plată.