

România: Consolidare fiscală pentru impozit pe profit



Dupa mai mult de 4-5 ani de la inițierea propunerii din partea mediului de afaceri și îndelungi discuții ale forumurilor fiscale cu legiuitorii, inclusiv la nivelul Coaliției pentru Dezvoltarea României, la sfârșitul anului 2020 a fost oficializata consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit prin Legea nr. 296/2020.

Este de menționat ca în domeniul TVA exista reglementari asemănătoare încă din anul 2016, persoanele impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic, dar aflate în strânsa legatură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, putând opta sa fie tratate ca un grup fiscal unic pentru TVA.

Inițiativa legislativă privind consolidarea fiscală pentru impozit pe profit completează cadrul legislativ privind reglementarea a anumitor aspecte ce țin de funcționarea societăților de tip holding și are scopul de a stimula crearea și dezvoltarea acestora, de a crește investițiile straine în România, de a încuraja repatrierea capitalului autohton, de a elimina dezavantajele competitive ale grupurilor de persoane juridice române în fața grupurilor stabilite în state precum Olanda, Cipru, Luxemburg, Franța, Germania, Irlanda, Polonia, Portugalia, etc. și într-un cuvânt de a plasa România pe harta jurisdicțiilor fiscale prietenoase din Europa de Sud-Est.

Decizia de constituire a unui grup fiscal pentru impozit pe profit sau de intrare și/sau ieșire din grup este supusă unor reguli pe care le vom aminti în continuare și poate avea implicații fiscale pe termen lung, astfel încât ea trebuie cântărită și analizată foarte bine înainte de a implementare.

Cum funcționează grupul fiscal pentru impozit pe profit?

Consolidarea este posibilă doar în cazul societăților românești și societăților cu sediul social în România înființate potrivit legislației europene între care există dețineri ale drepturilor de vot sau participații la capital, directe sau indirecte, de cel puțin 75%. Condiția de deținere trebuie să fie îndeplinită pentru o perioadă neîntreruptă de 1 an, anterioară începerii perioadei de consolidare fiscală. Membrii grupului trebuie să fie platitori de impozit pe profit, care aplică același sistem de plată a impozitului pe profit, care au același an fiscal și care nu se află în dizolvare sau lichidare.

Perioada de aplicare a sistemului de consolidare fiscală este de minim 5 ani. Cererea privind opțiunea de aplicare a consolidării fiscale trebuie depusă cu cel puțin 60 de zile înainte de începerea perioadei pentru care se solicită aplicarea consolidării fiscale. Sistemul de consolidare fiscală se aplică începând cu anul fiscal următor depunerii cererii.

Grupul fiscal va trebui sa desemneze un membru al grupului ca persoana responsabila pentru depunerea tuturor declarațiilor de impozit pe profit și plata impozitului pe profit în numele grupului.

Reguli de calcul a impozitului pe profit consolidat

Rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se determina prin însumarea algebrica a rezultatelor fiscale determinate în mod individual de fiecare membru al grupului fiscal. Impozitul pe profit se calculeaza prin aplicarea cotei de 16% asupra rezultatului fiscal consolidat pozitiv al grupului.

În scopul determinării rezultatului fiscal consolidat al grupului fiscal, persoana responsabila este obligata sa evidentieze în registrul de evidenta fiscala rezultatele fiscale individuale determinate de fiecare membru, precum si sumele care se scad din impozitul pe profit datorat de grup, inclusiv pe cele ale persoanei responsabile.

Este important de menționat ca pierderile fiscale înregistrate de un membru al grupului înainte de aplicarea sistemului de consolidare fiscala se recupereaza de catre membrul respectiv, numai din profiturile impozabile ale acestuia și numai dupa ieșirea din grup, presupunând ca aceste pierderi nu au expirat.

Persoana responsabila este obligata sa depuna o declaratie anuala consolidata privind impozitul pe profit în care raporteaza rezultatele întregului grup fiscal si este responsabila pentru plata impozitului pe profit calculat pentru întregul grup fiscal. Declaratia anuala privind impozitul pe profit se depune la organul fiscal competent, **împreuna** cu declaratia anuala privind impozitul pe profit a fiecarui membru, pâna la data de 25 martie inclusiv a anului urmat/pâna la data de 25 a celei de-a treia luni inclusiv, de la închiderea anului fiscal modificat.

Fiecare membru al grupului trebuie sa se supuna controlului fiscal competent si sa raspunda separat si în solidar pentru plata impozitului pe profit datorat de grupul fiscal pentru perioada cât apartine respectivului grup fiscal.

Atenție la ieșirea unui membru din grupul fiscal

În cazul în care condițiile de apartenența la grupul fiscal nu mai sunt îndeplinite de un membru al grupului fiscal, înainte de expirarea perioadei minime de 5 ani, acesta din urma calculeaza impozitul pe profit, în mod individual, începând cu trimestrul urmat celui în care cel puțin una dintre conditii nu mai este îndeplinita. Pentru perioada în care s-a aplicat sistemul de consolidare, membrul grupului recalculeaza impozitul pe profit pe baza rezultatelor fiscale individuale, cu perceperea de creante fiscale accesorii (dobânzi și penalități de întârziere), daca este cazul, stabilite de la data aplicarii sistemului si pâna la sfârșitul trimestrului în care nu mai sunt îndeplinite conditiile. Membrul care iese din grup are obligatia declararii si platii impozitului pe profit.

De asemenea, persoana responsabila recalculeaza impozitul pe profit datorat de grup cu perceperea de creante fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedura fiscala, dupa caz, de la data aplicarii sistemului si pâna la sfârșitul trimestrului în care nu mai sunt îndeplinite conditiile si are obligatia depunerii declaratiei fiscale rectificative.

Prevederile referitoare la recalcularea impozitului pe profit nu se aplica în urmatoarele situatii:

- a) vânzarea/cesionarea titlurilor de participare detinute la unul dintre membrii grupului, cu conditia ca, drept urmare a acestei operatiuni, detinerea sa scada sub 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot;

- b) dizolvarea, potrivit legii, a unui membru al grupului;
- c) iesirea unui membru al grupului ca urmare a operatiunilor de reorganizare (fuziuni, divizari totale, divizari partiale, transferuri de active si achizitii de titluri de participare).

Membrul care iese din grup în situațiile de mai sus, este verificat de organul fiscal competent pentru efectuarea inspectiei fiscale.

Reguli privind prețurile de transfer

Fiecare membru al grupului fiscal are obligatia sa întocmeasca dosarul preturilor de transfer care va cuprinde atât tranzactiile desfasurate cu membrii grupului fiscal, precum si cu entitatile afiliate din afara grupului fiscal. Dosarele preturilor de transfer întocmite de fiecare membru al grupului fiscal vor fi prezentate de catre persoana responsabila.

Avantaje și dezavantaje

Avantajul principal în aplicarea sistemului de consolidare fiscala pentru impozitul pe profit este în materie de fluxuri de numerar, ca urmare a posibilitații de compensare a pierderilor fiscale realizate de unii dintre membrii grupului cu profiturile realizate de alți membri, ceea ce conduce la plata unui impozit pe profit diminuat la nivel de grup.

Pe de alta parte, legiuitorul nu a reglementat modul de decontare între membrii grupului a impozitului pe profit platit astfel încât sa se distribuie între aceștia eventualele avantaje de fluxuri de numerar generate de consolidare.

Deși membrii grupului nu vor mai depune declarațiile de impozit pe profit și nu vor mai plati impozitul pe profit, aceasta atribuție revenind persoanei responsabile desemnata de grup, membrii grupului tot vor fi nevoiți sa își faca un calcul individual de impozit pe profit și sa completeze declarația anuala de impozit pe profit pe care apoi sa o transmita responsabilului.

Pierderile fiscale înregistrate de membrii grupului înainte de perioada aplicarii sistemului de consolidare fiscala nu pot fi recuperate la nivel de grup, ci doar individual de fiecare membru, din profiturile proprii și doar dupa ieșirea din grup. Având în vedere ca pierderile fiscale se pot recupera pe o perioada de 7 ani, iar consolidarea se aplica pentru minim 5 ani, este posibil ca aceste pierderi fiscale sa nu poata fi recuperate daca membrul respectiv, dupa ieșirea din grup, nu realizeaza suficient profit care sa compenseze pierderile neexpire.

Un alt dezavantaj este cel al consecințelor fiscale generate de neîndeplinirea (culpabila am zice noi) a condițiilor de apartenența la grupul fiscal în perioada minima de consolidare fiscala, respectiv recalcularea impozitului pe profit la nivelul membrilor și aplicarea de dobânzi și penalități de întârziere.

Nu în ultimul rând, în mod neașteptat, legiuitorul a ales sa impuna membrilor unui grup fiscal sa includa în dosarul privind prețurile de transfer întocmit de aceștia, tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, membre ale aceluiași grup. Aceasta cerința adauga la costurile de conformare fiscala angajate de membrii grupului în condițiile în care, cel puțin la nivelul grupului, tranzacțiile desfasurate între aceștia au un efect neutru.

Concluzii

Deși putem identifica la prima vedere câteva dezavantaje în aplicarea sistemului de consolidare fiscală pentru impozitul pe profit, suntem de părere că majoritatea sunt mai mult de ordin administrativ, ele fiind compensate de avantajele generate în zona fluxurilor de numerar.

De asemenea, introducerea conceptului de consolidare fiscală reprezintă un pas important în modernizarea legislației locale având ca scop crearea și dezvoltarea holding-urilor românești, creșterea investițiilor străine în România și repatrierea capitalului autohton.