



Nr. 10114/29.01.2025

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului Marius ZINCA - Secretar de Stat

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile
Domnului Iulian ARDELEANU – Director General

Subiect: Solicitare de clarificări în privința aplicării și interpretării cazului în care desființarea unui grup fiscal de impozit pe profit/impozit minim format din 2 membri se face ca urmare a fuziunii acestora.

Stimate domnule Secretar de Stat,

Stimate domnule Director General,

La solicitarea membrilor noștri, vă supunem atenției necesitatea unor clarificări în privința modului de interpretare a prevederilor art. 42⁸ din Codul fiscal (Reguli de calcul în situația ieșirii unui membru din grupul fiscal sau desființării grupului fiscal).

(1) Prevederile de interes

Prevederile legislative incidente sunt următoarele:

Art. 42⁸. - Reguli de calcul în situația ieșirii unui membru din grupul fiscal sau desființării grupului fiscal

(1) În cazul în care condiția prevăzută la pct. 1 al art. 42² sau una dintre condițiile prevăzute la art. 42³ alin. (2), lit. b) -f) nu mai sunt îndeplinite de unul dintre membri, înainte de expirarea perioadei de 5 ani fiscali, dar condițiile sunt îndeplinite de ceilalți membri, inclusiv în ceea ce privește numărul de membri, perioada de consolidare fiscală se încheie numai pentru membrul care nu mai îndeplinește condițiile respective. Membrul grupului care în cursul anului fiscal nu mai îndeplinește una dintre condiții calculează impozitul pe profit, în mod individual, începând cu trimestrul următor celui în care cel puțin una dintre condiții nu mai este îndeplinită. Pentru

perioada în care s-a aplicat sistemul de consolidare membrul grupului recalculează impozitul pe profit pe baza rezultatelor fiscale individuale, cu perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală, după caz, de la data aplicării sistemului și până la sfârșitul trimestrului în care nu mai sunt îndeplinite condițiile. În mod corespunzător, și persoana juridică responsabilă recalculează impozitul pe profit datorat de grup cu perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală, după caz, de la data aplicării sistemului și până la sfârșitul trimestrului în care nu mai sunt îndeplinite condițiile și are obligația depunerii declarației fiscale rectificative. În acest caz membrul care iese din grup are obligația declarării și plății impozitului pe profit, potrivit art. 41 și 42.

(2) Prevederile referitoare la recalcularea impozitului și perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală, după caz, prevăzute de alin. (1) se aplică pentru fiecare membru și pentru persoana juridică responsabilă și în situația în care grupul fiscal se desființează înainte de expirarea perioadei de 5 ani fiscali ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute la pct. 1 al art. 42² sau a condițiilor de la art. 42³ alin. (2), lit. b) -f), precum și în situația în care drept urmare a neîndeplinirii condițiilor numărul minim de cel puțin doi membri nu este îndeplinit.

(3) Prevederile referitoare la recalcularea impozitului pe profit prevăzut la alin. (1) nu se aplică în următoarele situații:

a) vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la unul dintre membrii grupului, cu condiția ca, drept urmare a acestei operațiuni, deținerea să scadă sub 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot;

b) dizolvarea, potrivit legii, a unui membru al grupului;

c) ieșirea unui membru al grupului ca urmare a operațiunilor de reorganizare prevăzute la art. 32 alin. (1) și art. 33 alin. (1) lit. a);

(4) În situațiile prevăzute la alin. (3) persoana juridică responsabilă trebuie să comunice organului fiscal competent modificarea grupului fiscal. Membrul grupului care iese din grup, potrivit alin. (3), este verificat de organul fiscal competent pentru efectuarea inspecției fiscale.

(5) În cazul în care în mod voluntar toți membrii grupului fiscal solicită desființarea grupului în cursul unui an fiscal, înainte de expirarea perioadei de 5 ani fiscali, grupul fiscal se desființează începând cu anul fiscal următor. Fiecare membru al grupului calculează impozitul pe profit, în mod individual, pentru perioada în care s-a aplicat sistemul de consolidare prin recalcularea impozitului pe profit pe baza rezultatelor fiscale individuale, cu perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală, după caz, de la data aplicării sistemului și până la începutul anului fiscal în care grupul se desființează. În mod corespunzător, și persoana juridică responsabilă recalculează impozitul pe profit datorat de grup cu perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală, după caz, de la data aplicării sistemului și până la începutul anului fiscal în care grupul se desființează și are obligația depunerii declarației fiscale rectificative. În acest caz membrii care ies din grup au obligația declarării și plății impozitului pe profit, potrivit art. 41 și 42.

(2) Solicitarea noastră

Vă solicităm prin prezenta interpretarea corectă a prevederilor privind recalcularea impozitului pe profit pe perioada consolidării fiscale pentru situația în care grupul fiscal se desființează în urma unei fuziunii a tuturor membrilor acestuia.

Art. 42⁸ alin. (2) din Codul fiscal menționează că prevederile referitoare la recalcularea impozitului pe profit cu perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite de Codul de procedură fiscală se aplică atât pentru fiecare membru, cât și pentru persoana juridică responsabilă, dacă grupul se desființează înainte de expirarea perioadei de 5 ani, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute la punctul 1 al art. 42² sau 42³ (2) b) - f) din Codul fiscal, precum și în situația în care, drept urmare a neîndeplinirii condițiilor, numărul minim de cel puțin 2 membri nu mai este îndeplinit.

În cazul unui grup fiscal care este format din minimum 2 membri ce atât la data constituirii, cât și pe perioada funcționării grupului îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul fiscal (art. 42² ai 42³ (2) b) - f)), dar care decid să fuzioneze anterior expirării perioadei minime de constituire a grupului fiscal de 5 ani, iar în urma fuziunii dintre acești membri, grupul se desființează ca urmare a faptului că numărul minim de cel puțin 2 membri nu mai este îndeplinit, legislația fiscală nu este clară în privința aplicării sau nu a excepțiilor de la obligativitatea recalculării impozitului pe profit datorat de acești membri, prevăzute de art. 42⁸ (3) din Codul fiscal.

Neclaritatea este dată de faptul că prevederile art. 42⁸ (2) din Codul fiscal menționează că obligativitatea de recalculare a impozitului pe profit cu plata creanțelor fiscale accesorii, **așa cum este prevăzută la art. 42⁸ alin. (1) Cod fiscal**, este aplicabilă pentru toți membrii grupului atunci când acesta se desființează înainte de expirarea perioadei de 5 ani (ca urmare a neîndeplinirii condițiilor sau numărul minim de cel puțin 2 membri), **iar excepțiile prevăzute de art. 42⁸ (3) Cod fiscal fac trimitere doar la prevederile art. 42⁸ alin. (1) Cod fiscal nu și la prevederile art. 42⁸ (2) Cod fiscal.**

Astfel, într-o primă interpretare, în situația în care un membru iese din grup, dar grupul funcționează în continuare cu membrii rămași (art. 42⁸ (1) Codul fiscal), membrul respectiv nu recalculează impozitul pe profit în situația în care ieșirea din grup se face ca urmare a situațiilor excepționale prevăzute de art. 42⁸ (3) (adică membrul respectiv fuzionează, este dizolvat sau a căror titluri de participare se vând), **în timp ce în cazul în care grupul se desființează ca urmare a fuziunii tuturor membrilor și drept urmare a faptului că acesta nu mai conține cel puțin 2 membri (art. 42⁸ (2), excepțiile nu mai sunt aplicabile, întrucât art. 42⁸ (3) se referă strict la alin. (1) al art. 42⁸ (excepțiile se referă doar la situația în care un membru iese din grup, dar grupul continuă să funcționeze în continuare cu membrii rămași).**

O a doua interpretare supusă atenției noastre, ar putea fi în sensul că excepțiile de la art. 42⁸ (3) sunt aplicabile și pentru art. 42⁸ (2), întrucât acest articol este redactat într-o manieră care face trimitere la alin. (1) al art. 42⁸ și s-ar putea subînțelege că excepțiile ar fi aplicabile pentru ambele situații („(2) Prevederile referitoare la recalcularea impozitului și perceperea de creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală, după caz, prevăzute de alin. (1) se aplică pentru fiecare membru.....) »)

Opinia CCF

În opinia noastră, prima interpretare este cea care poate fi mai fundamentată, întrucât potrivit principiilor juridice și de tehnică legislativă, excepțiile prevăzute de un act normativ sunt de strictă interpretare și aplicare, iar în consecință excepțiile prevăzute de alin. (3) al art. 42⁸ ar trebui să se aplice strict celor trei situații precizate la literele a), b) și c).

Un alt argument în susținerea acestei prime interpretări, este acela că situația prevăzută la art. 42⁸ alin. (2), respectiv fuziunea celor doi membri ai grupului, în ipoteza dată - singurii, reprezintă practic un act de voință al grupului, **adică o decizie de desființare voluntară a grupului** manifestată de toți membrii acestuia, situație ce pare a fi similară cu cea de la alin. (5), **adică una de desființare a grupului**, iar atunci și tratamentul fiscal trebuie să fie similar cu cel de la alin. (5).

În ceea ce privește a doua interpretare posibilă, observăm că în cazul unui grup în care unul dintre membri nu mai îndeplinește condițiile prevăzute de art. 42² (1) și 42³ (2) b) - f), dar grupul continuă să funcționeze cu membrii rămași, membrul care iese din grup nu recalculează impozitul pe profit datorat pe perioada de consolidare fiscală, chiar dacă ieșirea se datorează, de exemplu, unei fuziunii (se aplică excepțiile prevăzute de art. 42⁸ (3) Cod fiscal), **iar într-o situație particulară de fuziune**, în care cei doi membri ai grupului fuzionează, iar grupul se desființează, s-ar putea argumenta că excepțiile de la art. 48⁸ (3) ar trebui să fie, de asemenea, aplicabile, fiind vorba tot despre o fuziune și să nu conducă la obligația celor doi membri care fuzionează de a recalcula impozitul pe profit datorat pe perioada consolidării cu plata eventualelor obligații fiscale accesorii.

Acest mod de interpretare a prevederilor art. 42⁸ (2) și (3) Cod fiscal ar putea evita criticile caracterului discriminatoriu al primei interpretări, potrivit căreia tratamentul fiscal este diferit pentru categorii de contribuabili aflați în stări de fapt fiscale identice (fuziunea/dizolvarea/divizarea prevăzute ca excepții de art. 42⁸(3) Cod fiscal).

De altfel, interpretarea că excepțiile prevăzute de art. 42⁸ (3) Cod fiscal nu sunt aplicabile și pentru situația descrisă la art. 42⁸ alin. (2) Cod fiscal, ar putea încălca principiul nediscriminării și în privința eventualelor pierderi fiscale de recuperat, din următoarele motive:

- **În cazul membrului care iese din grup**, dar grupul continuă să funcționeze cu membrii rămași (art. 42⁸ (1) Cod fiscal), acesta își poate recupera eventualele pierderi fiscale reportabile acumulate anterior constituirii grupului din profiturile impozabile acumulate ulterior ieșirii din grup (art. 42⁷ Cod fiscal), în timp ce pierderile acumulate pe perioada aplicării sistemului de consolidare fiscală se recuperează din rezultatul consolidat al grupului. Dacă acest membru este absorbit, atunci societatea absorbantă poate deduce pierderile fiscale recuperabile acumulate anterior constituirii grupului.
- **În cazul membrilor care fuzionează, iar grupul se desființează** (ca urmare a faptului că acesta nu mai este format din minimum 2 membri), neaplicarea excepției generează obligativitatea recalculării impozitului pe profit datorat de fiecare dintre membrii grupului pe perioada existenței acestuia sau a pierderilor fiscale individuale (după caz), iar pentru membrii absorbanți există posibilitatea deducerii pierderilor fiscale ale membrilor absorbiți și care sunt acumulate până la data desființării grupului.



În opinia noastră, perioada minimă de 5 ani fiscali de aplicare a sistemului de consolidare fiscală, prevăzută de art. 42³ (1) Cod fiscal, are drept scop menținerea grupului pe o perioadă suficient de mare pentru a asigura o administrare fiscală coerentă și consecventă a grupului fiscal și pentru a împiedica eventuale situații de planificare agresivă sau de abuz (ieșirea liberă și/sau desființarea grupului în cazul în care acesta nu mai oferă avantajul consolidării impozitului pe profit datorat cumulată de membri grupului).

Pe de altă parte, excepțiile prevăzute de art. 42⁸ (3) Cod fiscal au drept scop ca opțiunea de consolidare fiscală să nu împiedice contribuabilii care sunt membri ai unui grup să se dizolve, să se reorganizeze prin fuziune/divizare sau să le fie tranzacționate titlurile de participare.

În aceste condiții, vă rugăm să analizați cele două interpretări posibile ale dispozițiilor legale în discuție, pe care le-am prezentat, și să ne comunicați care dintre acestea este cea avută în vedere prin intenția de reglementare a legiuitorului și care este corectă în raport cu textul legal în vigoare, pentru a se putea asigura o aplicare unitară la nivelul tuturor contribuabililor aflați în asemenea situații.

Vă mulțumim pentru sprijinul acordat contribuabililor și profesioniștilor din domeniul consultanței fiscale pentru asigurarea aplicării corecte a legislației și atingerea astfel a scopului urmărit de legiuitor.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF