



Nr. 11195/24.06.2025

*Către,*

**MINISTERUL FINANTELOR**

**În atenția domnului Ráduly Róbert KÁLMÁN - Secretar de Stat**

**Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile**

**Domnului Adrian STOICA - Director General**

**Subiect:** Solicitare de clarificări în privința aplicării prevederilor art. 42<sup>8</sup> din Codul fiscal în cazul în care ieșirea unor membri dintr-un grup fiscal constituit în domeniul impozitului pe profit se realizează ca urmare a unor operațiuni de reorganizare efectuate la nivelul societății care **deține indirect mai mult de 75%** din valoarea/numărul titlurilor de participare la membrii **grupului fiscal**, societate care este rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri.

**Prevederile legale de interes**

Prevederile legislative incidente sunt următoarele:

***„Art.42<sup>2</sup> Definiții specifice***

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

(i) 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;

(ii) 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;



(iii) 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 impunerii sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații;

(iv) 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 impunerii 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.”

***“Art. 42<sup>8</sup>. - 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. 42<sup>2</sup> sau una dintre condițiile prevăzute la art. 42<sup>3</sup> 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. 42<sup>2</sup> sau a condițiilor de la art. 42<sup>3</sup> 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.”

### **Problema de aplicare a legii**

**Dificultatea de înțelegere și aplicare, identificată de noi, vizează prevederile privind recalcularea impozitului pe profit pentru situația în care din membrii grupului fiscal ar urma să iasă o companie (sau mai multe), ca urmare a unor operațiuni de reorganizare prin divizare care se realizează la nivelul societății nerezidente în România (dar rezidentă în alt stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat cu care România are încheiată o convenție pentru evitarea dublei impuneri), care**

deține indirect mai mult de 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare la toate societățile membre ale grupului fiscal.

Mai concret, se pune problema dacă excepțiile de la obligația de recalculare a impozitului pe profit, prevăzute la art. 42<sup>8</sup> alin. (3) lit. a) sau c), sunt aplicabile în cazul în care la unul din membrii grupului, format din mai mult de doi membri, nu se mai îndeplinește condiția de deținere de 75%, ca urmare a divizării societății nerezidente care îl deține indirect, prevăzută la art. 42<sup>2</sup> pct. (iii), și părăsește involuntar grupul înainte de expirarea perioadei de 5 ani.

Art. 42<sup>8</sup> alin. (1) din Codul fiscal menționează că în cazul în care condiția prevăzută la pct. 1 al art. 42<sup>2</sup> sau una dintre condițiile prevăzute la art. 42<sup>3</sup> 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.

Astfel, ieșirea din grupul fiscal înainte de încheierea unei perioade obligatorii de 5 ani declanșează, *în general*, recalcularea impozitului pe profit pentru fiecare membru care părăsește grupul și, de asemenea, pentru grupul fiscal în sine (adică pentru membrii rămași în grup), ceea ce poate genera creanțe fiscale accesorii stabilite potrivit Codului de procedură fiscală (dacă este cazul). Recalcularea impozitului pe profit trebuie realizată pentru perioada în care a fost aplicat sistemul de consolidare fiscală.

Conform art. 42<sup>4</sup> alin. (2) din Codului Fiscal dacă o entitate nu mai îndeplinește condiția prevăzută la art. 42<sup>2</sup> pct. 1 (adică condiția de deținere directă/indirectă de 75% pentru a face parte dintr-un grup fiscal),

aceasta iese din grup și nu mai aplică sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit începând cu trimestrul următor celui în care condițiile nu mai sunt îndeplinite.

Totuși, Codul Fiscal prevede anumite excepții de la obligativitatea recalculării impozitului pe profit. Astfel, art. 42<sup>8</sup> alin. (3) menționează că 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).**

**Neclaritatea** este dată de art. 42<sup>8</sup> alin. 3 lit. a) și c) din Codul Fiscal:

- în legătură cu lit. a), nu este menționat expres dacă vânzarea/cesionarea se referă doar la cazul unui transfer de titluri de participare deținute **direct la membrul grupului** sau poate fi interpretată că se referă și la cazul unui transfer de titluri de participare deținute **indirect la membrul grupului**.

Într-un prim caz, **interpretarea poate fi că excepția de la obligativitatea recalculării impozitului pe profit poate fi aplicată și în cazul unui transfer de titluri de participare deținute indirect la membrul grupului atât timp cât prevederile art. 42<sup>8</sup> alin. (3) lit. a) sunt respectate în ceea ce privește scăderea deținerii la un nivel de sub 25% rezultată în urma divizării.**

**O altă interpretare poate fi că excepția de la obligativitatea recalculării impozitului pe profit este aplicabilă doar în cazul unui transfer de titluri de participare deținute direct la membrul grupului atât timp cât prevederile art. 42<sup>8</sup> alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal sunt respectate în ceea ce privește condiția de deținere.**

- în legătură cu lit. c), având în vedere referirea expresă la prevederile **art. 32 alin. (1)** [reorganizări „efectuate **între** persoane juridice române”] și **art. 33 alin. (1) lit. a)** [reorganizări „în care sunt implicate societăți din două sau mai multe state membre, **din care una este din România**”], nu este menționat expres dacă situația unei **divizări** a societății dintr-un alt stat membru UE care deține indirect acțiunile / părțile sociale la societățile membre ale grupului fiscal poate intra sub incidența acestei exceptări.

Separat, dorim să semnalăm și o aparentă neconcordanță legată de procentul de deținere de 25% prevăzut la art. 42<sup>8</sup> alin. (3) lit. 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”. În mod normal, procentul avut în vedere în cadrul acestei prevederi ar fi putut să fie de 75% (pentru a fi corelat cu procentul necesar creării grupului fiscal). Apreciem că, pentru clarificare, este necesară identificarea și înțelegerea voinței legiuitorului.

### **Opinia CCF**

În opinia noastră, interpretarea corectă ar trebui să fie cea conform căreia excepția de la obligativitatea recalcularii impozitului pe profit, în cazul unei ieșiri involuntare din grupul fiscal, poate fi aplicată în cazul unui **transfer de titluri de participare deținute direct sau indirect**. Această abordare se bazează pe următoarele argumente:

- stabilirea grupului fiscal poate fi făcută atunci când o societate deține „în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor” (conform prevederilor art. 42<sup>2</sup> pct. 1 din Codul Fiscal). Astfel, la ieșirea involuntară din grupul fiscal, ca urmare a transferului titlurilor de participare deținute la unul dintre membrii grupului, prevederea ar trebui aplicată în manieră similară, având în vedere condiția necesară constituirii grupului fiscal;
- o eventuală interpretare diferită (excepția la ieșirea voluntară ar fi aplicabilă doar în situația unei dețineri directe) ar fi contrară principiului neutralității măsurilor fiscale, prevăzut la art. 3 lit. a) din Codul fiscal: „Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin”.
- în situația în care, la stabilirea grupului fiscal, condiția de 75% a fost îndeplinită printr-o deținere indirectă, de către o societate rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție pentru evitarea dublei impuneri („societate mamă”), având în vedere că, de cele mai multe ori, ieșirea involuntară din grupul fiscal ca urmare a transferului titlurilor de participare deținute la unul dintre membrii grupului are la bază o reorganizare a societății mamă (divizare, fuziune), o interpretare diferită de cea menționată mai sus ar fi contrară regulilor privind nediscriminarea, incluse în convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu alte state.



- de asemenea, apreciem că trebuie ținut seama de principiul de drept potrivit căruia prevederile prin care se instituie excepțiile de la regulă sunt de strictă aplicare, nefiind admise adăugări sau eliminări de situații, altele decât cele reglementate expres în excepția legală. Or, în cazul analizat, dacă legiuitorul ar fi intenționat să se limiteze doar la deținerile directe, acest lucru putea și trebuia exprimat expres în textul excepției. În acest caz fiind aplicabil și un alt principiu consacrat de interpretare, potrivit căruia acolo unde legiuitorul nu distinge nici interpretul nu poate distinge.
- mai mult, o asemenea interpretare ar fi contrară prevederilor privind libera circulație a capitalurilor, incluse în Tratatul Uniunii Europene (relevante în situația în care societatea mamă ar fi într-o țară din Uniunea Europeană).

În aceste condiții, vă rugăm să analizați dacă înțelegerea noastră privind aplicarea dispozițiilor legale în discuție respectă voința legiuitorului și astfel este una corectă, iar în acest caz, să confirmați abordarea și argumentele prezentate mai sus sau, în caz contrar, vă rugăm să ne comunicați maniera corectă de aplicare pentru diseminarea în rândul consultantilor fiscali și implicit conformarea fiscală corectă a contribuabililor.

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**