

**REGIMUL FISCAL COMUNITAR AL FUZIUNII, DIVIZĂRII,
TRANSFERULUI SAU SCHIMBULUI DE ACTIVE**

IOANA MARIA COSTEA

1. Cadrul normativ general

Sistemul fiscal comunitar, atât la nivelul persoanei fizice, cât și la nivelul persoanei juridice urmărește un obiectiv de omogenitate pentru a ranforșa libertatea de mișcare a capitalurilor și a impune un regim unic de impozitare a operațiunilor intracomunitare cu relevanță fiscală.

Pentru dimensiunea „fiscalitatea întreprinderilor – fiscalité des entreprises” – înțelegând regimul fiscal aplicabil persoanelor juridice cu scop lucrativ, reglementările comunitare cele mai importante, în materia fiscalității directe sunt: *Directiva 90/435/CEE privind regimul fiscal comun aplicabil societăților-mame și filialelor*¹, *Directiva 2003/49/CE privind regimul fiscal comun aplicabil plăților de dobânzi și redevențe, între societățile asociate din state membre diferite și Directiva 90/434/CEE privind regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale și schimburilor de acțiuni referitoare la societățile din state membre diferite*².

Regimul de impozitare a operațiunilor de fuziune, divizare, transferului sau schimbului de active, așa cum este reglementat de Directiva 90/434/CEE cu modificările survenite, dorește a asigura un sistem unitar de impozitare a plus-valorii create în urma reorganizării cu element de extraneitate a uneia sau mai multor societăți comerciale având sediul social în state membre ale Uniunii.

Scopul declarat al unui regim fiscal comun în chestiunea reorganizării societăților comerciale este, așa cum rezultă din expunerea de motive la Directiva 90/434/CEE, consolidarea pieței interioare a capitalurilor, reafirmarea libertății de circulație și a poziției concurențiale pe plan comunitar, prin instaurarea pentru aceste operațiuni a unor reguli fiscale neutre.

Modificările aduse prin Directiva 2005/19/CE derivă din experiența comunitară în aplicarea actului normativ inițial, dar și din intervenția unor noi normări: *Regulamentul (CE) 2157/2001 privind statutul societății europene și Regulamentul (CE) 1435/2003 privind statutul societății cooperatiste europene.*

¹ Modificată prin Directiva 2003/123/CE, publicată în Jurnalul Oficial nr. L 7 din 13.01. 2004.

² Modificată prin Directiva 2005/15/CE.

Legislația fiscală comunitară, în acest domeniu a fost transpusă, la nivel național în reglementarea art. 27¹ Cod fiscal sub titlul *Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre ale Uniunii Europene*.

2. Competența *rationae materiae*

Din punctul de vedere al jurisdicției comunitare, Directiva, în forma ei modificată, conform noului art. 1 se va aplica următoarelor operațiuni: fuziunea, divizarea, divizarea parțială, transferul de active, schimbul de acțiuni între societăți din state membre diferite, precum și transferul de sediu statutar al unei societăți europene sau al unei societăți cooperatiste europene dintr-un stat membru în altul.

Operațiunile de reorganizare avute în vedere de Directiva 90/434/CEE trebuie identificate diferențiat pentru a trasa limitele obligațiilor etatice privind regimul fiscal impus de normele comunitare.

Astfel, în primul rând art. 2 din Directivă reglementează fuziunea sub trei forme. Prima formă este definită la lit. (a) *fuziunea*³ - *une ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une autre société préexistante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de l'autre société et, éventuellement, d'une soule en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres*.

Transpunerea în legislația națională, în forma dată de Codul Fiscal aduce la nivel de traducere o serie de imprecizii. Noțiunea - *pair comptable (fr.) - par value (eng.)* transpusă *valoare nominală contabilă* permite o critică în sensul în care aceasta desemnează în formularea directivei valoarea titlurilor reprezentative la momentul emisiunii acestora, care nu este o valoare fluctuantă. Ori valoarea nominală contabilă, diferită de valoarea nominală a titlurilor fluctuează pe durata existenței societății în funcție de mișcările de capital din patrimoniul acesteia.

³ În legislația națională - art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. 1 lit. a) definește fuziunea - *una sau mai multe societăți, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transfera totalitatea activelor și pasivelor către o alta societate existentă, în schimbul emiterii către participanții lor a titlurilor de participare reprezentând capitalul celeilalte societăți și, dacă este cazul, al plății în numerar a maximum 10% din valoarea nominală ori, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor respective*.

Este de observat faptul că în formularea Directivei, instituția fuziunii în prima formă corespunde operațiunii de *absorbție*⁴ consacrată de literatura de specialitate. Aceasta generează o modificare a capitalului social al societății preexistente și pe cale de consecință, necesitatea de a redistribui valoarea cedată către asociații inițiali. Acest fapt creează o serie de efecte în patrimoniul persoanelor fizice sau juridice deținătoare ale titlurilor de participație la patrimoniul societății/societăților absorbite.

Art. 2 lit. a) punctul 2 definește, în sensul actului normativ comunitar o a doua formă de fuziune⁵ – *deux ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une société qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de la société nouvelle et, éventuellement, d'une soule en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres*. Este vorba despre o primă formă de *contopire*, rezultând o societate comercială nouă.

Formele tradiționale ale fuziunii – absorbție și contopire – vor implica, în secundar, o serie de efecte de ordin fiscal, în planul legislației naționale. Dacă privim raportul juridic de drept material fiscal, ca subsidiar⁶ al unui raport juridic din altă ramură de drept, orice operațiuni generând în patrimoniul unei persoane fizice sau juridice o mișcare cu sens pozitiv va avea relevanța și în plan fiscal.

O ultimă formă de fuziune – *contopire* – este prevăzută de art. 2 lit. a) punctul (3), vizând situația în care ansamblul patrimoniului unei societăți dizolvată fără a intra în lichidare este transferat către societatea, care deține în totalitate titlurile reprezentative ale capitalului social al fostei societăți – *une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient*

⁴ S. Cărpenu, *Drept comercial român*, ediția a IV-a, București: ALLBECK, 2002, p. 259.

⁵ Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. 1 lit. b) – fuziunea - două sau mai multe societăți, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor unei alte societăți care se înființează, în schimbul emiterii către participanții lor a unor titluri de participare reprezentând capitalul noii societăți și, dacă este cazul, a plății în numerar a maximum 10% din valoarea nominală ori, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor respective.

⁶ Este cazul spre exemplu al impozitului pe salarii, care grefează un raport juridic de dreptul muncii sau al impozitului pe venitul din activități independente, grefând raporturi de drept civil sau comercial.

*la totalité des titres représentatifs de son capital social*⁷. Pe caz concret, în concordanță cu legislația națională a statului membru unde societatea își are sediul social este necesar ca societatea dizolvată să fi urmat regimul juridic al societăților comerciale cu asociat unic, cum este cazul societăților cu răspundere limitată cu asociat unic, în dreptul român.

În încercarea de a delimita câmpul de aplicare *rationae materiae* al Directivei 90/434/CEE, articolul 2 lit. b) definește terminologia de lucru, asigurând un sens comunitar și noțiunii de *divizare*⁸ – fr. *scission – l'opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution à ses associés, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport et, éventuellement, d'une soule en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres*. În mod expres, Directiva reafirmă regula proporționalității în materia distribuirii activului și a pasivului, către două sau mai multe societăți beneficiare.

Premisa acestei reglementări este situația în care, o societate având sediul social în unul din statele membre ale Uniunii Europene transferă, fără a fi supusă dizolvării, una sau mai multe ramuri de activitate către una sau mai multe societăți noi sau preexistente, menținând cel puțin o ramură de activitate în societatea cedentă - *la société apporteuse* – în schimbul atribuirii către asociați, prorata, de titluri reprezentative din capitalul societății beneficiare – *la société bénéficiaire* - a transferului de capital.

În mod analog cu celelalte operațiuni de reorganizare și în cazul divizării este posibilă atribuirea unei sulte, eventuale și cumulative, limitată la 10 % din valoarea nominală a titlurilor reprezentative sau din valoarea nominală contabilă a acestora. O precizare terminologică vine pentru a defini *ramura de activitate* în lumina prevederilor comunitare și anume conform art. 2 lit. i) - *l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble*

⁷ Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. (1) lit. c) – fuziunea - o societate, în momentul dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către societatea care deține toate titlurile de participare ce reprezintă capitalul său.

⁸ Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. (2) – divizarea - operațiunea prin care o societate, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transfera totalitatea activelor și pasivelor către două sau mai multe societăți existente ori nou-înființate, în schimbul emiterii către participanții săi, pe baza de proporționalitate, de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor.

*capable de fonctionner par ses propres moyens*⁹. Traducerea textului, în forma transpusă în Codul Fiscal nu respectă unitatea de terminologie, întrucât stabilește o echivalență între o ramură de activitate și o entitate autonomă (confundabilă cu orice altă entitate fără personalitate juridică, în sensul art. 17 alin 2 C.proc.fisc. – subiect distinct de drept fiscal).

La forma inițială a textului, Directiva 2005/19/CE aduce o extindere a sferei de aplicare a regimului fiscal comunitar, prin includerea operațiunii de *divizare parțială*¹⁰. Reglementarea din art. 2 lit. b) bis¹¹ definește *la scission partielle* ca fiind *l'opération par laquelle une société transfère, sans être dissoute, une ou plusieurs branches d'activité à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, en laissant au moins une branche d'activité dans la société apporteuse, en échange de l'attribution à ses associés, au prorata, de titres représentatifs du capital social des sociétés qui bénéficient des éléments d'actif et de passif et, éventuellement, d'une soule en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres*¹².

Identificăm aici o serie de condiții intrinseci, cerute pentru a putea apela la sciziunea parțială și anume ca unitatea de activitate să aibă un patrimoniu autonom și alocat acestui scop, cuprinzând elemente de activ și pasiv, precum și posibilitatea de a funcționa independent, cu propria structură organizatorică.

A treia operațiune vizată de textul directivei, în formularea inițială este *transferul de active*¹³, conform art. 2 lit. c) presupunând – *l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport*.

⁹ Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. (2) – ramură de activitate - *totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace*.

¹⁰ Diviziunea parțială (n.a.)

¹¹ Introdusă prin Directiva 19/2005/CEE.

¹² Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. (3) – *divizarea parțială - operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, una sau mai multe ramuri de activitate, către una sau mai multe societăți existente ori nou-înființate, lăsând cel puțin o ramură de activitate în compania cedentă, în schimbul emiterii către participanții săi, pe bază de proporționalitate, titlurile de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor*. Putem remarca aici o eroare de traducere, la nivel sintactic.

¹³ Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. (5) – *transferul de active - operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către alta societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare*.

Operațiunea se constituie în transmitiunea totală sau parțială (ansamblul/una sau mai multe) a ramurilor de activitate către o altă societate, mijlocind remiterea de titluri reprezentative ale capitalului social către asociații societății beneficiare a transferului.

Punctul d) al aceluiași articol este înlocuit integral de Directiva 2005/19/CE pentru a reglementa *schimbul de acțiuni*¹⁴ disociind pe caz concret două situații de lucru – *l'opération par laquelle une société acquiert, dans le capital social d'une autre société, une participation ayant pour effet de lui conférer la majorité des droits de vote de cette société, ou, si elle détient déjà une telle majorité, acquiert une nouvelle participation moyennant l'attribution aux associés de l'autre société, en échange de leurs titres, de titres représentatifs du capital social de la première société et, éventuellement, d'une soule en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres qui sont remis en échange.*

Astfel, în primul rând, schimbul de acțiuni vizează situația în care o societate dobândește o participare la capitalul social al altei societăți, și implicit majoritatea drepturilor de vot, urmând ca în schimbul titlurilor de participare, să procedeze la atribuirea, către asociații inițiali de titluri reprezentative din propriul capital social.

Spre exemplu, societatea pe acțiuni A, în scopul de a-și asigura majoritatea cotelor de participare la capitalul societății B, transmite către asociații lui B, fie aceștia persoane fizice sau alte societăți comerciale, în schimbul acțiunilor sau părților sociale deținute de aceștia, acțiuni reprezentând propriul capital social¹⁵.

În a doua ipoteză, societatea A deține deja majoritatea titlurilor de participare din capitalul lui B și își consolidează poziția majoritară dobândit o nouă participare în schimbul propriilor acțiuni.

O ultimă ipoteză, determinând competența materială a Directivei 90/434/CEE, introdusă prin recente modificări privește *schimbarea sediului statutar*¹⁶, definită, în lumina art. 2 lit. j)¹⁷ ca *l'opération par laquelle, sans*

¹⁴ Art. 27¹ Cod fiscal alin. (3) punct. (6) – schimb de acțiuni – *operațiunea prin care o societate dobândește o participație în capitalul altei societăți în așa fel încât dobândește majoritatea drepturilor de vot sau majoritatea titlurilor de participare în societatea respectiva, în schimbul emiterii către participanții acesteia din urmă, în schimbul titlurilor lor, a titlurilor reprezentând capitalul societății inițiale și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor emise ca valoare de schimb.*

¹⁵ Operațiunea ar presupune inițial o emisiune de acțiuni, care să permită redistribuirea titlurilor de participare și în cadrul societății A, pentru a putea alocă asociaților inițiali noi acțiuni.

¹⁶ Text care nu a fost transpus în Codul Fiscal.

*liquidation ou création d'une nouvelle personne morale, une SE ou une SCE transfère son siège statutaire d'un État membre à un autre*¹⁸. Garantarea libertății de circulația a capitalurilor, prin regimul fiscal comun reglementat de Directivă se limitează exclusiv la spațiul comunitar, întrucât o societate europeană sau o societate cooperatistă europeană își are întotdeauna sediul în unul din statele membre.

3. Competența *rationae personae*

Toate aceste operațiuni, în lumina textului normativ comunitar sunt aplicabile societăților având una din formele menționate în anexa la Directivă¹⁹. Noul val de extindere a comunității a dus la modificarea Directivei 434/1990/CEE prin Directiva 2006/98/CE prin includerea în societățile

¹⁷ Text introdus prin Directiva 2005/19/CE.

¹⁸ Fără corespondent în Codul Fiscal.

¹⁹ ANNEXE Liste des sociétés visées à l'article 3 point a):

a) Les sociétés de droit belge: «société anonyme» «naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»/«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»/«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé;

b) les sociétés de droit danois: «aktieselskab», «anpartsselskab»;

c) les sociétés de droit allemand: «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «bergrechtliche Gewerkschaft»;

d) les sociétés de droit hellénique: «anonymi etairia»;

e) les sociétés de droit espagnol: «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé;

f) les sociétés de droit français: «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», ainsi que les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial;

g) les sociétés de droit irlandais: «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», les établissements enregistrés sous le régime des «Industrial and Provident Societies Acts» ou les «building societies» enregistrées sous le régime des «Building Societies Acts»;

h) les sociétés de droit italien: «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», ainsi que les entités publiques et privées qui exercent des activités industrielles et commerciales;

i) les sociétés de droit luxembourgeois: «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée»;

j) les sociétés de droit néerlandais: «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»;

k) les sociétés commerciales ou sociétés civiles de forme commerciale, ainsi que d'autres personnes morales exerçant des activités commerciales ou industrielles, qui sont constituées conformément au droit portugais;

l) les sociétés constitués conformément au droit du Royaume-Uni.

prevăzute la art. 3 lit. a) a unor noi forme de societăți, corespunzând legilor comerciale din România și Bulgaria.

Prin raportare la dreptul francez, pe rațiuni de similitudine de tehnică juridică observăm că, *rationae personae* Directiva privește transformările societăților pe acțiuni, societăților în comandită pe acțiuni și societăților cu răspundere limitată. Modificările aduse de Directiva 2005/19/CE extind semnificativ sfera de aplicare a acestui regim fiscal, incluzând societatea europeană și la societatea cooperatistă europeană.

În scopul aplicării prezentei Directive, este necesar ca societățile enumerate limitativ de textul normativ să îndeplinească, conform art. 3 o serie de condiții cumulative.

În primul rând, acestea societăți trebuie să aibă domiciliul fiscal într-un stat membru. Pe cale de condiție negativă, domicilierea într-un stat membru nu trebuie să fie afectată de o Convenție de evitare a dublei impuneri, care să ducă la aprecierea domiciliului real ca fiind în alt stat.

Societățile indicate limitativ în Directivă trebuie, în al doilea rând, să fie supuse ca regim de impozitare unuia din impozitele indicate la lit. c). Este vorba despre impozitul pe societăți – *vennootschapsbelasting*, în Belgia și în Olanda, despre *selskabsskat* în Danemarca, despre *Koerperschaftsteuer* în Republica Federală Germania, despre *foros eisodimatos nomikon posopon kerdokopikoy charaktira* în Grecia, despre impozitul pe societăți în Spania și în Franța, despre *corporation tax* în Irlanda și Marea Britanie, despre impozitul pe venitul societăților în Italia, Portugalia și în Luxemburg, despre impozitul de profit în România²⁰ sau orice alt impozit care se substituie acestora.

Cu privire la domiciliul fiscal o precizare de ordin tehnic se impune a fi făcută, în sensul dreptului intern, și anume că noțiunea de *domiciliu fiscal* asimilează, în cazul persoanei fizice noțiunea de *domiciliu*²¹ din dreptul comun, iar în cazul persoanei juridice – inclusiv al societăților comerciale – și noțiunea de *sediul principal*.

4. Regimuri fiscale aplicabile

4.1. Regimul fiscal aplicabil fuziunii, divizării, divizării parțiale și schimbului de acțiuni

În forma modificată, art. 4 stabilește regimul fiscal aplicabil fuziunii, divizării și divizării parțiale, în sensul că aceste trei operațiuni, așa cum au fost definite de textul normativ comunitar nu antrenează nici o impunere a plus-

²⁰ Petre Brezeanu, Ilie Șimon, *Fiscalitate europeană*, București: Editura Economică, 2005.

²¹ Fie acesta domiciliu ales, legal și chiar reședința în condițiile desprinse din art. 41 C. de procedură fiscală.

valorii, create ca diferență între valoarea reală a elementelor transferate și valoarea lor fiscală la momentul transferului.

Prin *valoarea fiscală* a elementelor de activ și pasiv transferate²² se înțelege valoarea luată în calcul pentru stabilirea profitului net sau a pierderilor la asietă impozitului pe venit, beneficii sau plus-valoare, dacă acele elemente de activ și pasiv ar fi fost vândute independent la acea dată.

Aceste elemente de activ și pasiv a căror reevaluare se face, după transformarea societății comerciale trebuie, pentru a beneficia de scutirea de la impozitare, pe de o parte să fie atașate unui stabiliment²³ al societății cedente din statul membru al Uniunii și pe de altă parte să aibă un rol activ, concurând la formarea profitului și a pierderilor luate în considerare.

Prevederea comunitară exceptează de la regimul comun al impozitării plus-valorii și veniturile asociațiilor unor societăți nerezidente în Uniune, dar transparente fiscal. Aceștia sunt scutiți de impunere pentru beneficiile realizate ca diferență între valoarea reală a elementelor de activ și pasiv și valoarea lor fiscală, dacă ar fi fost impozitați pe baza și proporțional cu titlurile de participare la societatea cedentă.

Regimul derogatoriu nu se aplică, conform art. 4 par. (3) decât dacă societatea beneficiară menține modul de calcul al noilor amortizări și plus-valorii aferente elementelor transferate. Acest mod de calcul este cel stabilit de legislația națională pentru societatea cedentă, dacă fuziunea, divizarea sau divizarea parțială nu ar fi avut loc.

Cu toate acestea, legislația fiscală a statului membru poate prevedea un regim derogatoriu de calcul a amortizărilor și plus-valorii societății beneficiare. Directiva consacră dreptul de opțiune al societății beneficiare între cele două regimuri de calcul.

Cu privire la regimul juridic al provizioanelor și rezervelor în dreptul intern român, acesta este reglementat de art. 22, care stabilește, pe de o parte o limită a rezervei legale la 5% din patrimoniul contabil al societății comerciale, din care se deduc veniturile impozabile și la care se adună cheltuielile ocazionate de realizarea acestor venituri. Cu toate acestea, reconstituirea rezervei, odată aceasta consumată nu este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Același text de lege stabilește limitele de constituire a provizioanelor în scopul garantării lucrărilor efectuate sau pentru constituirea fondurilor de

²² Acestea sunt definite ca: elementele de activ sau pasiv ale *societății aportante* (n.a.) – société apportuese – care în urma fuziunii, divizării sau divizării parțiale sunt efectiv atașate unui stabiliment al societății beneficiare situat în statul membru al societății aportante și care concură la calculul profitului și pierderilor, n momentul așezării impozitului pe profit.

²³ Sediul secundar, punct de lucru.

garantare, iar începând cu 1 ianuarie 2007 provizioanele pentru creanțele asupra clienților vor putea atinge 100% din valoarea acestor creanțe²⁴. De un regim juridic distinct se bucură societățile bancare și de credit, precum și societățile comerciale de asigurare și reasigurare pentru care regimul fiscal al constituirii de provizioane și rezerve este stabilit prin lege specială.

Codul fiscal stabilește obligația de a constitui provizioane doar în cazul activității de exploatare, pe de o parte conform art. 22 alin. (2) pentru refacerea terenurilor afectate, pentru exploatarea de zăcăminte naturale, în limita 1% din veniturile nete rezultând din exploatare, iar pe de altă parte, pe similitudine de rațiune juridică, în cazul contribuabililor titulari de acorduri petroliere, pentru dezafectarea sondelor sau demobilizarea instalațiilor de exploatare.

Referitor la amortizarea fiscală, textul Directivei 90/434/CEE stabilește prin art. 5 obligația statelor membre de a lua măsurile necesare pentru ca provizioanele sau rezervele, constituite legal, în franciză parțială sau totală de către societatea cedentă să poarte același regim juridic al francizei²⁵ de impozit ca și sediile stabile ale societății beneficiare a fuziunii situate în statul membru al societății cedente, prin subrogarea societății beneficiare în drepturile și obligațiile societății cedente. Această subrogație personală va asigura același regim de impozitare pentru operațiunile desfășurate de sediile stabile din statul inițial al societății cedente, la momentul dispariției acesteia, prin dizolvare fără lichidare.

Cu privire la pierderile neamortizate fiscal, art. 6 stabilește obligația statelor membre de a extinde regimul fiscal aplicabil fuziunii între societăți naționale și la sediile stabile ale unei societăți comunitare²⁶ rezultate în urma unei din operațiunile prevăzute de art. (1) lit. a) și aflate în statul societății cedente. Astfel, se evită aplicarea unei duble impuneri și se comunică regimul fiscal mai favorabil atașat de activele și pasivele transmise în urma fuziunii, divizării, divizării parțiale sau transferului de active.

În ipoteza art. 7 par. (1) operațiunile privind modificarea societății/societăților comerciale – fuziunea, aportul de active sau schimbul de acțiuni au loc între societatea A și societatea B, în condițiile în care A – societatea beneficiară deține o participare la capitalul social al lui B – societatea cedentă.

²⁴ Art. 22 alin. (1) lit. j) Cod Fiscal.

²⁵ Este vorba despre contribuții datorate de societatea aportantă în statul al cărei naționalitate o poartă care se va transmite și societății beneficiare pentru sediile principale sau secundare situate în același stat membru.

²⁶ Prin societate comunitară înțelegând o societate care își are sediul principal în unul din statele membre ale Uniunii Europene.

Acest fapt dă naștere în urma fuziunii la o anulare a acestei participări și la obținerea unei plus-valori de către societatea A – societatea beneficiară. Regimul fiscal aplicabil acestei operațiuni este de scutire de la impozitul pe profit – în oricare din formele prevăzute de art. 3.

Prin alin. (2) al aceluiași art. 7, Directiva recunoaște statelor membre prerogativa de a stabili un regim juridic derogatoriu, permițând impozitarea acestei plus-valori, dacă participarea societății beneficiare la capitalul societății cedente este inferioară limitei de 20%, urmând ca de la 1 ianuarie 2007, acest prag maxim să fie diminuat la 15% și ulterior – 1 ianuarie 2009 la 10%.

Cu privire la atribuirea de titluri reprezentative către asociații unei societăți beneficiare, în urma unei operațiuni prevăzute la art. 3, în locul vechilor titluri reprezentative deținute de către aceștia la societatea cedentă sau societatea „achiziționată”²⁷, art. 8 stabilește că aceasta nu poate antrena nici o impozitare a veniturilor, beneficiilor sau plus-valorii dobândite de acest asociat. Astfel, statele membre nu vor putea aplica un impozit pe venit, în cazul persoanei fizice sau un impozit pe profit în cazul persoanei juridice, pentru valoarea astfel dobândită sau pentru sulta rezultând din aceste operațiuni.

Regimul de scutire nu se aplică – conform par. (4) dacă asociatul nu atribuie titlurilor primite o valoare fiscală superioară valorii titlurilor schimbate, apreciată imediat înaintea fuziunii, divizării sau transferului de active.

4.2. Regimul fiscal aplicabil transferului de active

În mod simetric art. 9 stabilește că prevederile art. 4, 5 și 6 se aplică și transferului de active, stabilind același regim fiscal derogatoriu, care nu permite impozitarea plus-valorii determinate ca diferență între valoarea reală a elementelor de activ și pasiv aportate și valoarea lor fiscală.

4.3 Regimul fiscal aplicabil transferului de sedii secundare²⁸

Articolul 10 reglementează impozitarea în cazul transferului de sedii secundare. Materia a suferit modificări semnificative prin Directiva 19/2005/CEE. Regula impusă este că statul membru pe teritoriul căruia se află sediul secundar transferat către o societate beneficiară din alt stat membru, nu are competență teritorială pentru a aplica propriile norme fiscale.

Administrația fiscală, care pierde jurisdicția poate reintegra în beneficiile impozabile, pierderile fiscale ale sediului secundar, dacă acestea au fost anterior deduse și nu au fost compensate. În acest mod, se aplică un regim juridic unic transferului de sedii secundare intern și transferului comunitar.

²⁷ În sensul art. 2 lit. g) prin *societate achiziționată* – societate acquise se înțelege societatea în care o altă societate deține o participare, în urma unui schimb de titluri de participare.

²⁸ *Etablissement stable* (fr.) sau *permanent establishment* (t.n.)

Prin derogare de la alin. (1), când statul societății cedente aplică un regim de impunere a beneficiilor realizate la nivel mondial, el își păstrează dreptul de a impozita beneficiile sau plus-valorile realizate prin sediul secundar, cu condiția să admită deducerea impozitului.

4.4. Regimul aplicabil entităților transparente

Articolul 10² stabilește pentru entitățile cedente sau achiziționate, apreciate conform legislațiilor naționale ca fiind transparente din punct de vedere fiscal un regim derogatoriu de la prevederile directivei. Statul membru poate să nu aplice prevederile articolului 8 alin. 1, 2 și 3 și poate impune același regim juridic ca și cum ar fi vorba despre o societate națională.

Astfel, un asociat poate fi impozitat pentru venitul, beneficiul sau plus-valoarea dobândite în urma participării la această entitate. *Nota bene* este vorba impozitarea asociatului și nu a societății transparente fiscal.

În toate situațiile, statul membru este obligat să admită deducerea impozitului, care ar fi fost plătit de societate dacă nu ar fi intervenit prevederile prezentei directive.

4.5. Regimul aplicabil transferului de sediu statutar al unei societăți europene sau al unei societăți cooperatiste europene

Ipotezele de lucru avute în vedere de articolul 10³ sunt transferul sediului statutar unei societăți europene sau societăți cooperatiste europene dintr-un stat membru în altul și încetarea rezidenței într-un stat membru și dobândirea rezidenței în alt stat membru de către o societate europeană sau o societate cooperatistă europeană²⁹. În aceste două cazuri, modificările intervenite nu vor duce la impozitarea plus-valorii calculate conform art. 4 alin. (1). Este vorba despre acea plus-valoare, care ar rezulta din reevaluarea elementelor de activ și pasiv, care atașate de sediul transferat trec dintr-un stat membru în altul și concură la crearea profiturilor sau pierderilor relevante fiscal.

Pe cale de excepție, scutirea de impozit nu se aplică decât dacă societatea europeană sau societatea cooperatistă europeană continuă să aplice în calcularea noilor amortizări ale sediului secundar transferat aceleași normative ca și cum transferul nu ar fi avut loc.

De asemenea, conform articolului 10⁴ în aceleași ipoteze de lucru statele membre vor lua măsurile necesare pentru ca provizioanele și rezervele conform constituite înaintea transferului de sediu statutar să rămână parțial sau total scutite de la plata impozitului.

În mod analog, societatea achizitoare va menține autorizarea de a reporta pierderile neamortizate fiscal sau de a le amortiza pe un exercițiu fiscal anterior

²⁹ Ca urmare a relocalizării sediului statutar.

și pentru sediul statutar situat pe teritoriul unui stat membru cu privire la pierderile neamortizate fiscal ale societății europene sau societății cooperatiste europene.

Articolul 10⁵ face aceeași distincție ca și articolul 10² alin. (1) privind impozitarea societății – scutită de la plata impozitului pentru plus-valoarea creată și impozitarea asociatului – nescutit de la plata impozitului. De asemenea, poate fi impozitat profitul rezultând din cesiunea ulterioară a titlurilor reprezentative ale capitalului social al SE sau SCE.

4. 6. Limite și excepții

Ca efect al principiului subsidiarității și pentru a salvarda ordinea juridică internă, un stat membru pentru poate refuza transpunerea totală sau parțială a dispozițiilor titlurilor II, III, IV, IV⁴ din Directivă 434/1990/CEE, atunci când operațiunile de fuziune, divizare, transfer sau schimb de active au ca obiect principal fraudă fiscală sau optimizarea fiscală. Mai mult, art. 11 alin. (1) instituie o prezumție relativă a scopului evazionist sau fraudulos pentru situația în care nu se pot proba motive economice valabile pentru operațiunea de restructurare a societății comerciale.

Este calificat de asemenea ca scop fraudulos și restructurarea societății urmărind evitarea prevederilor privind reprezentarea salariaților în structurile de conducere aplicabile până la data transformării.

- Abstract -

Le contexte juridique et économique géré par l'Union Européenne met face-en-face deux composants de la tradition juridique : la souveraineté étatique et les libertés fondamentales.

L'intervention communautaire par le biais du droit dérivé – la directive fusion – permet un rapprochement du droit des sociétés dans les Etats membre et renforce la liberté de circulation dans le cadre de la marche commune.

La directive fusion crée un régime juridique commun au mouvement des capitaux entre les sociétés et règle le régime fiscal de ces opérations juridiques, en imposant aux Etats membres un minimum de réglementation dans le domaine, sous réserve de la transposition.

En même temps, la Directive 434/1990/CEE, dans sa forme modifiée, consolide le statut de la société européenne et de la société coopérative européenne.

A travers cette intervention, la libre circulation des capitaux est consolidée au détriment de la souveraineté étatique. Les enjeux économiques et fiscaux des mouvements de capitaux autorisent l'Union à intervenir au plan juridique pour balancer les intérêts des contribuables et des Etats membres.