

Locul de întâlnire a directorilor generali poate stabili Rezidența în România a unei companii străine?

Mădălina Cotruț¹

Codul fiscal prevede că o persoană juridică este rezidentă în România dacă a fost înființată în conformitate cu legislația României sau are locul de exercitare a conducerii efective în România. În ce privește cel de-al doilea criteriu, Codul fiscal nu conține nicio definiție sau regulă de aplicare, putând conduce la o situație fiscală incertă, atât a persoanelor juridice străine ce desfășoară activității și pe teritoriul României, cât și a companiilor care, deși își desfășoară activitatea în alt stat, directorii lor generali sunt rezidenți, se întâlnesc sau iau deciziile în România, putând fi astfel considerate rezidente în România și supuse impozitării asupra tuturor profiturilor obținute, atât din țară, cât și din alte state.

1. Introducere

Potrivit Codului fiscal², este considerat rezident în România orice persoană juridică română și orice persoană fizică rezidentă. Persoana juridică română³ este definită ca fiind orice persoană juridică care a fost înființată în conformitate cu legislația României sau care are locul de exercitare a conducerii efective în România. În consecință, o persoană juridică va fi considerată rezidentă în România dacă va fi înființată în conformitate cu legislația României sau dacă are locul de exercitare a conducerii efective în România. Astfel, persoanele juridice care sunt considerate rezidente în România devin contribuabili, potrivit art. 13 C.fisc., și au obligația să plătească impozit pe profit asupra profiturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate, așa cum precizează art. 14 C.fisc. Din prevederile Codului fiscal menționate rezultă că rezidența unei persoane juridice poate fi determinată potrivit a două criterii, anume înregistrarea în România a persoanei juridice respective sau stabilirea locului de exercitare a conducerii efective în România.

2. Înregistrarea în România

Determinarea rezidenței unei persoane juridice potrivit criteriului de înregistrare este o pură procedură de formalitate. Acest criteriu nu prezintă dificultate din punct de vedere fiscal, deoarece se consideră că o persoană juridică poate fi înregistrată o singură dată și astfel se poate determina cu ușurință rezidența persoanei juridice respective. Cu toate acestea, acest criteriu se consideră a fi un criteriu artificial⁴ și poate ajuta contribuabilii în a crea diverse scheme fiscale pentru a reduce impunerea fiscală, precum înregistrarea persoanelor juridice în paradisuri fiscale, în timp ce activitățile vor fi desfășurate în realitate în alte jurisdicții.

3. Stabilirea locului de exercitare a conducerii efective în România

¹ *Mădălina Cotruț* este Tax Consultant în cadrul firmei Deloitte Tax. Articolul prezintă opiniile personale ale autoarei și nu angajează în niciun fel răspunderea firmei Deloitte Tax pentru acestea.

² Art. 7 pct. 29 C.fisc.

³ Art. 7 pct. 24 C.fisc.

⁴ Parag. 22 din Comentariile OCDE aferente art. 4.

În comparație cu criteriul înregistrării, criteriul locului de exercitare a conducerii efective prezintă o serie de particularități în aplicarea sa. Acest criteriu a fost introdus în Codul fiscal, dar din păcate nici Codul fiscal, nici Normele metodologice⁵ nu prevăd o definiție a acestuia sau o procedură de aplicare. Acest criteriu este întâlnit și în Tratatul de evitarea dublei impuneri care se bazează fie pe Convenția Model (CM) propusă de Organizația privind Cooperarea și Dezvoltarea Economică⁶ (OCDE) sau pe Convenția Model propusă de Organizația Națiunilor Unite.

Potrivit art. 4 alin. (1) din CM OCDE, se consideră rezidență orice persoană care este supusă impozitării ca urmare a domiciliului, rezidenței, a locului de conducere sau a oricărui alt criteriu similar. În cazul în care o persoană este rezidentă a ambelor state potrivit art. 4 alin. (1), atunci art. 4 alin. (2) și alin. (3) prevăd reguli de departajare pentru persoane fizice și juridice. În ceea ce privește persoana juridică, art. 4 alin. (3) prevede ca unic criteriu de stabilire a rezidenței stabilirea locului de exercitare a conducerii efective. Din păcate, nici CM OCDE nu prevede o definiție a acestui criteriu, doar Comentariile CM OCDE aferente art. 4 oferă informații suplimentare ce pot fi călăuzitoare pentru aplicarea acestui criteriu. Comentariile aferente art. 4 prevăd ca locul de exercitare a conducerii efective este locul unde deciziile cele mai importante din punct de vedere managerial și comercial, necesare pentru conducerea activității entității, sunt luate în realitate. Locul de exercitare a conducerii efective va fi, de obicei, locul unde persoanele din conducere sau grupul de persoane (consiliul de administrație) iau deciziile, locul unde activitățile ce trebuie să fie întreprinse de entitate sunt stabilite; cu toate acestea, o regulă definitivă nu poate fi stabilită și toți factorii și circumstanțele relevante ar trebui examinate pentru a determina locul de exercitare a conducerii efective.

La prima vedere, pare destul de logic să se considere ca rezidentă într-un anumit stat o persoană juridică care are locul de exercitare a conducerii efective în respectivul stat, ca urmare a faptului că acționarii, consiliul de administrație sau directorii generali se întâlnesc în respectivul stat, dar ținând cont de noile tehnologii care permit ca întâlnirile să aibă loc prin intermediul video-conferințelor, astfel nemaifiind necesară părăsirea birourilor pentru a desfășura întâlnirile de acest fel într-un anumit stat, se pare că determinarea locului de exercitare a conducerii efective a devenit destul de dificilă și poate fi situat în mai multe state⁷.

De asemenea, și practica altor state a demonstrat că o clarificare a acestui concept ar trebui realizată. Astfel, în cazul *de Beers*⁸, o companie înființată în Africa de Sud, ce exploata mine de diamante, își avea sediul și își desfășura activitățile în Africa de Sud. Întâlnirile acționarilor se desfășurau în Africa de Sud, dar directorii generali se întâlneau atât în Africa de Sud, cât și la Londra. Ținând seama că directorii generali se întâlneau la Londra și la aceste întâlniri se realiza controlul efectiv al companiei, și nu la întâlnirile dintre acționari, instanța a reținut că respectiva companie este rezidentă în Marea Britanie, și nu în Africa de Sud. Această speță subliniază faptul că în cazul în care într-un anumit stat se iau deciziile, dar aceste decizii sunt puse în aplicare în alt stat, primul stat va fi considerat statul în care locul de exercitare a conducerii efective este situat⁹. Alte jurisdicții¹⁰ consideră ca locul de

⁵ Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

⁶ În acest articol vor fi analizate prevederile Convenției Model propuse de OCDE.

⁷ V. Metzler, A. Stieglitz, *The De-Beers Case: A role model for the determination of corporate residence in Tax Treaties?*, *Steuer und Wirtschaft International*, 2004.

⁸ SC, UK, *De Beers, consolidated Gold Mines v. home* (1906) AC 455.

⁹ K. Vogel, *On Double Taxation Convention* 3rd edition, 1997, p. 262.

exercitare a conducerii efective este locul unde activitățile se desfășoară în realitate, aceste activități referindu-se la operațiunile zilnice ce sunt necesare pentru desfășurarea operațiunilor, neacordându-se importanță locului de întâlnire al directorilor generali.

4. Recomandări

Ținând cont de faptul că statele interpretează diferit acest concept, bazându-se pe diverși factori pentru a stabili rezidența unei companii, și anume locul unde se desfășoară efectiv operațiunile, locul de rezidență a directorilor generali¹¹, locul de desfășurare a activităților în principal, stabilirea statului cu care respectiva persoană juridică are legăturile economice cele mai strânse¹², această situație de neconcordanță a dus la nesiguranță fiscală în desfășurarea activităților economice de către contribuabili, iar Grupul de Consiliere Tehnică din cadrul OCDE a hotărât în 2003 să propună modificări paragrafului 3 al art. 4 din CM prin introducerea unor reguli de departajare la fel ca în cazul persoanelor fizice, astfel:

„în cazul în care o persoană, alta decât o persoană fizică, este rezidentă a ambelor state contractante, atunci statul său de rezidență va fi determinat astfel:

- a) Va fi considerată rezidentă numai în statul unde se află locul de exercitare a conducerii efective;
- b) Dacă statul în care locul de exercitare a conducerii efective este situat nu poate fi determinat sau dacă locul de exercitare a conducerii efective nu se află în niciun stat va fi considerat rezident numai în statul (opțiunea A: cu care are relațiile economice mai apropiate), (opțiunea B: în care activitățile economice sunt în principal desfășurate), (opțiunea C: în care deciziile executive sunt luate);
- c) Dacă statul (potrivit pct. b) nu poate fi determinat, va fi considerat rezident al statului din care își derivă statutul legal;
- d) Dacă nu-și derivă statutul legal din niciun stat sau își derivă statutul din ambele sau statul din care își deriva statutul nu poate fi determinat, autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili situația prin procedură amiabilă”.

5. Concluzie

Ne întrebăm de ce OCDE acordă atât de multă importanță clarificării acestui criteriu. Se observă tendința multor state de a considera o companie ca fiind rezidentă în jurisdicția sa și, astfel, de a o impozita asupra profiturilor obținute atât din statul său, cât și din alte state. Ținând cont că respectiva companie va putea fi supusă unei astfel de impozitări în mai multe state, această situație este de neconceput ajungându-se ca scopul Tratatelor de evitarea dublei impuneri să fie în neconcordanță cu realitatea.

¹⁰ Argentina, Ucraina și Vietnam.

¹¹ Italia consideră că statul de rezidență este statul în care este rezident președintele consiliului de administrație în cazul întâlnirilor care au loc prin mijloace video; a se vedea *C. Romano*, The evolving concept of place of effective management as a tie-breaker rule under the OECD Model Convention and Italian law, *European Taxation*, September 2001, p. 342.

¹² *M.S. Gonzales-Marquez*, Trends în interpreting the personal scope of Tax Treaties, Lang Ed., p. 287.

Codul fiscal folosind acest concept pentru stabilirea rezidenței dar fără a-l clarifica va crea o situație fiscală incertă privind impozitarea atât a persoanelor juridice străine ce desfășoară activități și pe teritoriul României, cât și a companiilor care deși își desfășoară activitatea în alt stat, directorii lor generali sunt rezidenți, se întâlnesc sau iau deciziile în România, putând fi astfel considerate rezidente în România și supuse impozitării asupra tuturor profiturilor obținute, atât din țară, cât și din alte state. Pentru a evita asemenea consecințe, ar trebui introdusă în Codul fiscal o definiție a acestui concept și o procedură de aplicare sau măcar o precizare a factorilor care vor fi avuți în vedere la stabilirea locului de exercitare a conducerii efective în România. Până în prezent nu se cunosc cazuri de aplicare a acestui criteriu în practică, dar nu se știe intenția autorităților în viitor.