

OPTIMIZARE SAU EVAZIUNE FISCALĂ? VIZIUNEA CODULUI FISCAL ȘI A NORMELOR SALE DE APLICARE RAPORTATE LA LEGEA EVAZIUNII FISCALE



De Sebastian Bodu

ABSTRACT

„Optimization or tax evasion? The consideration of the Tax Code and of its enforcement rules related to the law on tax evasion

In this study, the author deals with the consideration of the Tax Code and of its enforcement rules related to the law on tax evasion.

The structure and the body of the study reveal the comments on the regulation of the tax evasion crimes, on the concept of tax evasion, on the tax optimization and tax fraud (concealment of the agreement, transfer prices, concealment of the holder of taxable income, choosing the tax residence, management of differences in the treatment of a taxpayer or of an operation or transaction based upon the laws of two or several States, use of the deductibility of interests of intra-group loans), taking into consideration, for the purposes of the above-mentioned, the doctrine developed by certain important names in the field of law (N. Cârlescu; D. Dascălu, I.T. Ștefănescu, I.M. Costea, P. Diaconu, I.P. Filipescu, I.L. Georgescu, E. Petit, R.B. Bobei, M.A. Dumitrescu, N.R. Dominte, D.A. Popescu, D. Pătroi, F. Cuciureanu, V. Radu).

Finally, the author puts forward certain brief considerations regarding the deductibility of interests of intra-group loans.

Keywords: Tax Code; Law on tax evasion; Rules on the enforcement of the Tax Code; tax fraud; deductibility.

Preambul

Miercuri, 13 ianuarie, s-a publicat în Monitorul Oficial, H.G. nr. 1/2016 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (denumită în continuare „Normele Codului fiscal”). Normele în speță definesc într-un mod abuziv și restrictiv noțiunea de fond (conținut) economic al unei operațiuni, ceea ce ridică o problemă gravă de aplicare a regulilor fiscale în materie de optimizare fiscală prin aceea că, oricând, există riscul calificării unei astfel de operațiuni ca fiind o faptă de evaziune fiscală, incriminată de Legea

nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare „Legea evaziunii fiscale”).

1. Reglementarea infracțiunilor de evaziune fiscală

Infracțiunile de evaziune fiscală fac obiectul Legii evaziunii fiscale, ca lege penală specială. Deoarece ipoteza fiecăreia din normele penale ce alcătuiesc această lege conține termeni prevăzuți în legi speciale nepenale, precum Codul fiscal, Codul de procedură fiscală sau Legea nr. 82/1991 privind contabilitatea, republicată în M. Of. nr. 454 din 18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare „Legea contabilității”), incidența acestor legi este iminentă pentru stabilirea corectă a respectivei ipoteze. Deși termenii folosiți în norma penală sunt expres definiți chiar în cuprinsul actului normativ, pentru deplina înțelegere a comentariilor celor două infracțiuni este mai mult decât necesară înțelegerea normelor contabile sau fiscale ori procesual fiscale de la articolul sau articolele ce formează, împreună cu norma penală, ipoteza fiecăreia din infracțiuni.

Termenii pe care însăși Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare „Legea evaziunii fiscale”) îi definește sunt următorii: (i) *bugetul general consolidat*, definit ca ansamblul tuturor bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg; (ii) *contribuabil*, definit ca orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat; (iii) *documente legale*, definite ca documentele prevăzute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal^[1], Legea contabilității și de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora; (iv) *formulare tipizate cu regim special utilizate în domeniul fiscal* înseamnă documente legale ale căror tipărire, inseriere și numerotare se realizează în condițiile actelor normative în vigoare; (v) *obligații fiscale* înseamnă obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedura fiscală; (vi) *operațiune fictivă* înseamnă disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există; (vii) *organe competente* înseamnă organele care au atribuții de efectuare a verificărilor financiare, fiscale sau vamale, potrivit legii, precum și organele de cercetare penală ale poliției judiciare (așadar nu orice organ al poliției, inclusiv al poliției economice, chiar și aflat în exercițiul funcțiunii). În afară de aceștia, există termeni definiți în actele normative mai sus menționate, precum și termeni care, deși nu sunt definiți de Legea evaziunii fiscale, sunt importanți în stabilirea corectă a ipotezei normei juridice.

2. Noțiunea de evaziune fiscală

Noțiunea de *evaziune fiscală* este dificil de încadrat într-o definiție sumară, după cum arată glosarul de termeni al Ghidului de prețuri de transfer pentru

companii multinaționale și administrații fiscale, întocmit de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD), publicat în 1995 și actualizat (denumit în continuare „Ghidul OECD”), care o definește ca „un aranjament ilegal menit să ascundă impozitul sau să îl ignore, de exemplu, contribuabilul plătește mai puțin decât ar fi trebuit [...]”. Aplicând această definiție conținutului Legii evaziunii fiscale, observăm că infracțiunile reglementate de această lege sunt de două feluri: (i) infracțiuni de evaziune fiscală propriu-zisă, și anume cele prevăzute la art. 9 alin. (1) și (ii) celelalte, care sunt infracțiuni conexe celor de evaziune fiscală propriu-zisă. Evaziunea fiscală are un impact negativ asupra liberei concurențe, eficienței, transparenței și corectitudinii care trebuie să existe între agenții economici.

Cu privire la infracțiunile de evaziune fiscală propriu-zisă, art. 9 alin. (1) din Legea evaziunii fiscale pedepsește faptele săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. Așadar primul lucru care trebuie stabilit este înțelesul noțiunii de *obligații fiscale*, ca element constitutiv al infracțiunilor de evaziune fiscală propriu-zisă. Fosta Lege nr. 87/1994[2] definea evaziunea fiscală ca fiind „sustragerea prin orice mijloace de la impunerea sau de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor fondurilor speciale de către persoanele fizice și persoanele juridice”. După cum vedem, legea anterioară incrimina atât reducerea frauduloasă a bazei de impozitare, cât și neplata propriu-zisă a impozitului[3]. Analizând fiecare infracțiune din cele enumerate la art. 9 alin. (1) din Legea evaziunii fiscale, remarcăm că au ca element constitutiv comun reducerea frauduloasă, de către contribuabil, a bazei de impozitare, și nu plata efectivă a sumei de bani stabilită cu titlu de obligație fiscală, ceea ce înseamnă că, în prezent, faptele sociale incriminate la acest articol au în conținutul lor, în mod corect, exclusiv reducerea bazei de impozitare, *neplata fiind o problemă strict de drept procesual fiscal*, adică de modul cum organul fiscal colectează creanțele fiscale: prin conformare voluntară sau prin executare silită[4]. Prin *bază de impozitare* se înțelege valoarea creanțelor fiscale supuse impunerii, adică acel venit (câștig), operațiune sau bun asupra căruia poartă obligația fiscală ce dă naștere raportului juridic fiscal. Creanțele fiscale se stabilesc, conform art. 93 alin. (2) C. proc. fisc., prin declarație de impunere sau prin decizie de impunere.

Legea evaziunii fiscale definește obligația fiscală, iar norma ce conține definiția este una de trimitere la Codul fiscal și Codul de procedură fiscală. Pentru a stabili conținutul noțiunii de obligații fiscale, în sensul Legii evaziunii fiscale, trebuie să stabilim legătura dintre aceste obligații și baza de impozitare asupra căreia poartă. Aceasta deoarece, chiar dacă au natură bugetară, nu toate obligațiile de plată a unor sume de bani reprezintă obligații fiscale, în sensul Legii evaziunii fiscale, ci doar creanțele fiscale, deoarece acestea din urmă sunt singurele stabilite prin raportare la baza impozabilă[5]. Așadar trebuie făcută distincție, atât din punct de vedere procesual fiscal, cât și din punct de vedere penal, între creanțele bugetare și creanțele fiscale.

Prin trimiterea pe care Legea evaziunii fiscale o face la acele obligații fiscale prevăzute de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, legiuitorul exclude alte obligații care, deși se fac venit la bugetul de stat sau alte bugete publice, nu au natură fiscală. Conform art. 1 alin. (1) C. fisc., Codul stabilește cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale *bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale*. Aceasta înseamnă că impozitele, taxele și contribuțiile reprezentând obligații fiscale, în sensul Legii evaziunii fiscale, sunt doar cele direct și expres prevăzute în Codul fiscal. Codul fiscal stabilește deci impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii, enumerându-le limitativ la art. 2. Codul de procedură fiscală nu stabilește impozite, taxe sau contribuții, ci, conform art. 1 alin. (2), doar cadrul legal de administrare a acestor impozite, taxe și contribuții, astfel că trimiterea la acest din urmă act normativ nu (mai) produce, în prezent, niciun efect juridic cu privire la conținutul definiției obligațiilor fiscale.

Creanțele bugetare care, nefiind fiscale, nu reprezintă obligații fiscale, în sensul Legii evaziunii fiscale, sunt taxele (speciale), redevențele, amenzile, chiriile, dividendele sau veniturile realizate din confiscări. Generic, *taxele* sunt acele sume de bani datorate *ocazional*, în schimbul unei *contraprestații specifice (serviciu)* solicitate unui organ al administrației publice pentru a satisface un interes *individual* și plătite *anterior* prestării respectivului serviciu^[6], spre deosebire de *impozite*, definite la art. 2 pct. 29 din Legea finanțelor publice și art. 2 pct. 37 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, publicată în M. Of. nr. 597 din 13.08.2002, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare „Legea finanțelor publice locale”), care reprezintă „o prelevare obligatorie, *fără contraprestație* și nerambursabilă, efectuată de către administrația publică pentru satisfacerea unui *interes general*”. Nu trebuie însă confundate cu taxele mai sus definite anumite impozite care poartă denumirea legală de „taxă”, precum taxa pe valoarea adăugată sau anumite taxe locale, astfel că, pentru a vedea dacă o taxă este sau nu o obligație fiscală, în sensul Legii evaziunii fiscale, trebuie să stabilim natura ei juridică, respectiv de taxă (specială) sau de impozit. *Taxa pe valoarea adăugată* reprezintă un impozit aplicat asupra unei anumite operațiuni, deci este un impozit indirect. *Taxele locale* sunt enumerate, alături de impozitele locale, la art. 454 C. fisc. Deși menționate în cadrul enumerării, taxele locale ce nu sunt expres stabilite prin Codul fiscal, ci sunt, conform art. 486 C. fisc., stabilite prin hotărâre a consiliului local, a Consiliului General al Municipiului București sau a consiliului județean, nu reprezintă obligații fiscale în sensul Legii evaziunii fiscale. În toate cazurile, datorită modului cum sunt calculate (prin înștiințare, și nu prin declarare), posibilitatea săvârșirii unor infracțiuni de evaziune fiscală este redusă în cazul taxelor și impozitelor locale. *Amenzile* sunt creanțe bugetare prevăzute în Codul fiscal, născute în procesul de administrare a creanțelor fiscale, însă nu sunt obligații

fiscale, în sensul Legii evaziunii fiscale, deoarece nu se raportează la o bază de impozitare; de altfel, fiind sancțiuni contravenționale, amenziile au un regim juridic de sine stătător.

3. Evaziunea fiscală, între contravenție și infracțiune

Nu întotdeauna faptele de sustragere de la plata obligațiilor fiscale constituie infracțiuni. După cum vom arăta, aceleași fapte *genericesunt* sancționate, în același timp, atât penal (infracțiune), cât și administrativ (contravenție). Criteriile după care o faptă este contravenție sau infracțiune sunt cel al gradului de pericol social al faptei și cel al momentului săvârșirii ei, aspecte ce impun importante precizări ce vor fi făcute la momentul necesar. Dacă o faptă a fost sancționată administrativ, aceasta nu mai poate fi sancționată penal; inversa este, de asemenea, valabilă, astfel că o faptă pedepsită penal nu mai poate fi pedepsită contravențional.

4. Optimizarea fiscală și fraudă fiscală

În literatura de specialitate se vorbește despre așa-zisa evaziune fiscală legală, adică acea formă de interpretare a legislației fiscale care, fără a fi frauduloasă, conduce la o reducere a bazei de impozitare și, deci, la plata unor impozite mai mici. Această modalitate de reducere a bazei de impozitare se numește *optimizare fiscală* sau *evaziune fiscală legală*, atunci când o privim în raport cu evaziunea fiscală ilegală, care, în acest context, este denumită *fraudă fiscală*. Legiuitorul român din 2005 nu a agreat o astfel de terminologie, astfel că evaziunea fiscală are, în concepția Legii evaziunii fiscale, conotație infracțională.

Optimizarea fiscală (tax planning) este acea modalitate de a structura în așa fel operațiunile unui contribuabil încât să plătească minimum posibil de impozite. Impozitul nu este o datorie patriotică, ci o obligație legală și, cum legea fiscală este interpretabilă, contribuabilul va folosi acea interpretare care face ca baza de impozitare, asupra căreia impozitul procentual se aplică, să fie cea mai mică posibilă. La rândul lui, organul fiscal va accepta interpretarea contribuabilului sau va căuta, la rândul lui, interpretarea care să conducă la lărgirea bazei de impozitare.

Întrucât evaziunea fiscală este o formă de sustragere de la plata impozitelor, precizăm că linia de demarcație între optimizarea fiscală și evaziunea (frauda) fiscală o constituie *substanța economică a operațiunii*. Atunci când o operațiune are fond (substanță) economic și doar fiscalizarea ei este minimizată prin folosirea unor instrumente juridice legale, nu există infracțiune, ci doar – dacă este cazul – o reconsiderare a operațiunii pe baza realității economice. Atunci când fondul (substanța) economic nu există, iar o operațiune este realizată doar pentru a reduce baza impozabilă, suntem în fața unei infracțiuni de evaziune fiscală.

Fondul economic al situațiilor relevante fiscal, fie că sunt structurate, printr-o optimizare fiscală, în vederea minimizării impozitelor, fie că sunt disimulate juridic în scopuri pur fiscale, se apreciază de către organul fiscal, conform art. 14 alin. (2) C. proc. fisc., „în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în

baza probelor administrate în condițiile Codului. Atunci când există diferențe între fondul (substanța) sau natura economică a unei operațiuni ori tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții cu respectarea fondului economic al acestora”. O prevedere similară este prevăzută la art. 11 alin. (1) teza I-a C. fisc., conform căruia, „la stabilirea unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”. După cum vedem, art. 11 alin. (1) teza I-a C. fisc. definește fondul (conținutul, substanța) economic în funcție de *scopul economic*.

Fondul economic este folosit atât în vederea neutralizării efectelor reductive ale optimizării fiscale, cât și în vederea stabilirii prejudiciului rezultat ca urmare a efectelor eluzive ale evaziunii fiscale, deosebirea între optimizare fiscală și evaziune fiscală fiind aceea că, în prima situație, fondul economic există, dar acesta este modificat în așa fel încât să reducă impozitul aferent unei tranzacții sau activități, în timp ce, în cea de-a doua situație, fondul economic nu există, ci astfel că tranzacția sau activitatea are ca unic scop sustragerea de la plata impozitelor. Deosebirea este importantă, deoarece, așa cum arătam mai sus, atunci când fondul economic există, dar este modificat în vederea reducerii impozitelor aferente unei tranzacții sau activități, suntem pe tărâm fiscal, astfel că neutralizarea efectelor fiscale urmărite de contribuabil se face prin mijloace fiscale, în timp ce, atunci când o tranzacție sau o activitate este lipsită de fond economic, suntem în fața unei fapte incriminate de Legea evaziunii fiscale.

Scopul economic care, conform art. 11 alin. (1) C. fisc., stă la baza construcției fondului economic, este definit indirect la pct. 4 teza I-a din Normele Codului fiscal: „În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) C. fisc., prin tranzacție *fără scop economic* (sublinierea noastră – SB) se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii și profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă”. Conform acestui text de lege, atunci când o tranzacție/activitate producătoare de efecte fiscale nu produce avantaje economice, beneficii sau profituri contribuabilului, este lipsită de substanță economică. După cum vedem, această definiție modifică definiția de la art. 14 alin. (2) C. proc. fisc., care apreciază fondul economic al unei tranzacții sau activități în funcție de realitatea economică, și nu de existența avantajelor economice, a beneficiilor sau a profitului tranzacției/activității. Altfel spus, în lumina Normelor Codului fiscal, nu este suficient ca o operațiune sau o activitate să fie reală, pentru a avea fond economic, ci trebuie să fie și avantajoasă, benefică sau profitabilă sau, altfel spus, o operațiune/activitate neavantajoasă economic, nebenefică sau neprofitabilă, deși reală, nu are, conform normelor, fond economic și, pe cale de consecință, devine evazionistă, infracțională. Pe lângă faptul că este nelegală deoarece adaugă la lege, precum și pe lângă faptul că termenii de „avantaj economic” și „beneficiu” [7] sunt neclari, echivoci,

definiția de la pct. 1 din Normele Codului fiscal ignoră faptul că, nu de puține ori, există tranzacții sau activități care nu sunt avantajoase economic sau profitabile *per se ipse*, ci contribuabilul urmărește – inclusiv conjunctural – alte avantaje, de exemplu, sub forma evitării sau reducerii unei pierderi sau a unui prejudiciu mai mare decât cel care ar rezulta dacă operațiunea/activitatea nu ar fi realizată[8] sau sub forma unor profituri pe termen lung, deci ulterioare (fără legătură contabilă) și chiar eventuale în raport cu operațiunea/activitatea respectivă.

Încercând a ignora definiția de la pct. 4 din Normele Codului fiscal, vom trece, în continuare, prin câteva exemple ale unor situații în care baza de impozitare este diminuată fie prin optimizare fiscală, fie prin evaziune fiscală. Acestea sunt: (i) disimularea unui contract sub forma unui alt contract, pentru care nu se plătesc anumite impozite; (ii) disimularea prețurilor în cadrul unor operațiuni sau tranzacții dintre societățile aparținând aceluiași grup societar (practicarea unor prețuri de transfer); (iii) disimularea beneficiarului contravalorii unei operațiuni prin facturarea de către altă societate din același grup societar din care face parte prestatorul unui serviciu sau vânzătorul unui bun face parte; (iv) disimularea rezidenței fiscale prin stabilirea sediului înregistrat într-un stat cu impozitare minimă; (v) exploatarea diferențelor de tratament a unui contribuabil sau a unei operațiuni ori tranzacții pe baza legislației a două sau mai multe state.

4.1. Disimularea contractului

Un caz frecvent întâlnit în practică este disimularea contractelor de muncă sub forma contractelor de cesiune de drepturi de autor[9], acestea din urmă nefiind supuse plății tuturor contribuțiilor sociale. Pentru a se stabili substanța economică a serviciilor prestate de cesionarii drepturilor de autor, trebuie stabilit în ce măsură suntem în fața unei opere intelectuale sau a unei prestații în muncă.

Opera este o creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modul sau forma concretă de exprimare și independent de valoarea și destinația ei. Fiind rezultatul unei creații, opera conferă autorului independență în realizare. Munca este o activitate dependentă, în sensul art. 7 pct. 1 C. fisc., caracterizată în literatura de specialitate[10] ca fiind o prestație periodică realizată de angajat sub autoritatea angajatorului, în baza unui contract de muncă ce presupune subordonarea angajatului față de angajator, acesta din urmă fiind în măsură să exercite asupra celui dintâi o putere permanentă de control, precum și o putere disciplinară; subordonării juridice i se adaugă o subordonare economică a angajatului față de angajator, concretizată în remunerația salarială lunară. Din contră, este independentă orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește, conform art. 7 pct. 3 C. fisc., cel puțin patru dintre următoarele șapte criterii: (i) persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru; (ii) persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți; (iii) riscurile inerente activității sunt asumate

de către persoana fizică ce desfășoară activitatea; (iv) activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară; (v) activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității; (vi) persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective și (vii) persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii. *Per a contrario*, se poate spune deci, la modul general, că un contract de muncă este disimulat sub forma unui contract de cesiune de drepturi de autor atunci când cedentul drepturilor patrimoniale de autor-persoană fizică îndeplinește cel puțin patru din următoarele șapte condiții: (i) nu dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru, ci acestea sunt stabilite de către cesionar; (ii) nu dispune de libertatea de a-și desfășura activitatea în beneficiul mai multor clienți, ci doar în beneficiul cesionarului; (iii) riscurile inerente activității cedentului sunt asumate de către cesionar; (iv) activitatea cedentului se realizează prin utilizarea patrimoniului cesionarului (de exemplu, la sediul acestuia); (v) activitatea cedentului, deși se realizează prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acestuia, în funcție de specificul activității, se derulează sub puterea și supravegherea cesionarului; (vi) cedentul nu face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective și (vii) cedentul desfășoară activitatea direct, neputând folosi prepuși.

Drept urmare, atunci când disimularea este realizată exclusiv în scopuri fiscale și sunt îndeplinite condițiile de calificare a activității cedentului ca fiind dependentă de cesionar, apreciem că situația este una de evaziune fiscală, și nu de optimizare fiscală. O astfel de disimulare este periculoasă și prin faptul că cesionarului, neîntocmindu-i-se forme de angajare, pe lângă legea fiscală sunt eludate și normele de securitate și sănătate la locul de muncă. *De lege ferenda*, ar trebui ca legislația privind proprietatea intelectuală să definească mai bine opera și autorul ei, precum și modul cum acesta este remunerat, astfel încât distincția dintre autor și angajat să fie mult mai clară, iar noțiunile respective să fie preluate ca atare cu ocazia aplicării Legii evaziunii fiscale.

4.2. Prețurile de transfer

Prețurile de transfer sunt acele prețuri disimulate față de prețul lor corect de piață. *Prețul de piață* este definit la art. 7 pct. 32 C. fisc. ca fiind acea sumă ce ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială. Redefinind aceeași noțiune, vom spune că prețul de piață este

acel preț stabilit în baza unei tranzacții realizate pe *principiul lungimii de braț* (*arm's length transaction*), adică în baza unei tranzacții în care părțile, cu bună-credință, contractează în mod independent una de cealaltă și exclusiv în propriu beneficiu. Acest principiu stă la baza reglementării prețurilor de transfer încă de la publicarea Ghidului OECD. Atunci când părțile sunt parte a unui grup societar multinațional (*persoane afiliate*, așa cum sunt acestea definite la art. 7 pct. 26 C. fisc.), tranzacțiile dintre societățile comerciale afiliate pot să nu fie realizate cu respectarea principiului lungimii de braț și, deci, prețul rezultat poate să nu fie cel de piață. Prețurile de transfer sunt folosite pentru a muta profitul către altă societate afiliată decât cea care a realizat activitatea ce l-a generat, care societate nu va plăti impozit sau va plăti un impozit mai mic decât ar fi plătit societatea care a generat profitul, dacă acesta ar fi intrat în alcătuirea bazei sale de impozitare. Profitul poate fi transferat prin subevaluarea veniturilor sau prin supraevaluarea ori fictivitatea cheltuielilor. Pentru a împiedica denaturarea profiturilor realizate de societățile din cadrul unui grup prin realocarea lor altor societăți din cadrul respectivului grup este necesară neutralizarea prețurilor de transfer.

Exemplul clasic de prețuri de transfer este cel al unei societăți afiliate ce produce o serie de bunuri pe care le vinde subevaluat unei alte societăți din grup, aflată într-un alt stat cu o fiscalitate mai redusă (generală sau cu referire la o anumită operațiune sau tranzacție) ca cea din România. În acest fel vânzătorul nu va înregistra profit sau își va reduce profitul, în timp ce cumpărătorul va revinde produsele respective la prețul lor corect de piață și va înregistra profitul aferent. Atunci când societatea afiliată cumpără la preț supraevaluat bunuri (mărfuri) de la o altă societate din cadrul aceluiași grup societar, pentru a-și mări artificial cheltuielile deductibile, folosește, de asemenea, prețuri de transfer. Conform principiului alocării profitului locului unde s-a desfășurat activitatea care l-a generat, organul fiscal va putea stabili prețul corect de piață pe baza informațiilor privind produsele similare tranzacționate pe principiul lungimii de braț^[11] și va recalcula baza de impozitare. În condițiile în care bunurile/mărfurile sunt efectiv vândute, respectiv cumpărate, operațiunea are substanță economică, astfel că disimularea prețului este o optimizare fiscală, și nu o evaziune fiscală^[12], iar stabilirea prețurilor corecte de piață se face exclusiv prin mijloace fiscale.

Dacă la bunurile corporale este mai ușor de determinat prețul corect, nu același lucru se întâmplă în cazul celor incorporale^[13] și a serviciilor. Pentru a asigura alocarea profitului locului unde s-a desfășurat activitatea care l-a generat, Proiectul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) G20 cu privire la Eroziunea Bazei (de impozitare) și Transfer al Profitului. Raportul final, 2015 (denumit în continuare „Proiectul BEPS”) propune a se lua în considerare mai multe criterii. Primul criteriu este cel al riscului asociat respectivului profit, care pleacă de la premisa că orice activitate generatoare de profit este supusă unui risc comercial; atunci când o societate afiliată din cadrul grupului realizează un profit fără a-și asuma nici un risc, este foarte posibil ca activitatea care a generat profitul

respectiv să fi avut loc într-o altă societate afiliată. Un al doilea criteriu propus este cel al verificării cheltuielilor aferente finanțării furnizate unei societății afiliate de o altă societate din cadrul grupului societar, pentru a vedea dacă o astfel de finanțare este necesară societății afiliate finanțate. În fine, un al treilea criteriu propus, aplicabil în domeniile cu risc ridicat, este cel al re-caracterizării, adică al verificării alocării profitului către societățile afiliate din cadrul grupului în funcție de argumentele comerciale. Un alt criteriu, practicat de administrațiile fiscale, este cel al nevoii reale de a beneficia de un anumit serviciu prestat contra cost de o societate din grup. În acest fel se caută neutralizarea transferurilor de profit realizate prin intermediul comisioanelor sau redevențelor plătite de o societate afiliată unei alte societăți din cadrul grupului. Ca și în cazul prețurilor de transfer prin intermediul produselor/mărfurilor, dacă serviciile sunt efectiv prestate și adaugă valoare beneficiarului, operațiunea are substanță economică, astfel că disimularea contravalorii este o optimizare fiscală, și nu o evaziune fiscală, iar stabilirea prețurilor corecte de piață se face exclusiv prin mijloace fiscale.

Pentru a reduce costurile administrative de neutralizare a prețurilor de transfer, precum și pentru a evita reinterprețări ale prețurilor practicate de societățile afiliate unui grup societar, o astfel de societate poate cere organului fiscal central un acord de preț în avans. Conform art. 52 alin. (2) teza I-a C. proc. fisc., acordul de preț în avans este actul administrativ emis de organul fiscal central în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului/plătitorului, referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer, în cazul tranzacțiilor efectuate cu persoane afiliate.

Conform Ghidului OECD, o dificultate de ordin practic în aplicarea principiului lungimii de braț este aceea că entitățile afiliate pot intra în operațiuni în care entitățile independente nu s-ar angaja, fără ca astfel de operațiuni să urmărească scopuri fiscale, ci pentru simplul fapt că entitățile afiliate, fiind parte a unui grup societar, se confruntă cu o serie de situații comerciale diferite de cele cu care se confruntă entitățile independente. Spre exemplu, o entitate independentă nu va vinde, în general, un anumit bun (precum creanțe rezultate din activități viitoare) contra unui preț fix dacă profitul potențial al acestui bun incorporat nu poate fi estimat corect, preferând deci să îl păstreze pentru a-l exploata. Entitatea independentă nu va risca astfel să realizeze un câștig aleatoriu. Un alt exemplu este cel al unei licențe pe care titularul, parte a unui grup societar, o va ceda spre folosință unei entități afiliate la un preț mai mic decât ar ceda-o uneia neafiliate, pe care nu o poate controla și, deci, se expune riscului ca aceasta din urmă să folosească licența într-un mod necorespunzător. Atunci când entitățile independente realizează, pe principiul lungimii de braț, foarte rar operațiuni de tipul celor realizate de entitățile afiliate, lipsa unui volum suficient al unor operațiuni similare realizate între entități independente face acest principiu dificil de aplicat entităților neafiliate.

4.3. Disimularea titularului venitului impozabil

O modalitate de reducere a bazei impozabile, ca formă a prețurilor de transfer [14], poate avea loc atunci când un contribuabil ce înregistrează profit fiscal cedează o creanță, gratuit sau pe un preț mai mic decât valoarea ei nominală, unui alt contribuabil din același grup societar, dar aflat pe pierdere fiscală, astfel că diferența dintre valoarea nominală și prețul încasat, înregistrată ca cheltuială pentru cedent, reduce baza sa de impozitare, fără a o mări pe cea a cesionarului. Fapta constituie evaziune fiscală atunci când scopul cesiunii este exclusiv cel al reducerii bazei impozabile. Alte scopuri pentru care creanțele sunt cedate pe un preț mai mic decât valoarea nominală sunt: (i) dificultatea încasării creanțelor cedate; (ii) existența unor costuri de încasare a creanțelor cedate, inclusiv costuri de oportunitate, mai mari decât a apreciat cedentul la momentul nașterii creanțelor; (iii) existența unor dificultăți și/sau a unor costuri de administrare a creanțelor cedentului sau a bunurilor reprezentând garanții aferente acestor creanțe; (iv) depășirea, datorită volumului mare al creanțelor și specificului acestora, a domeniului principal de activitate al cedentului ș.a. De altfel sunt bine-cunoscute operațiunile de cesiune gratuită a unor întregi portofolii de credite ipotecare bancare către filiale ale băncii, filiale specializate în administrare de active imobiliare, astfel că o aplicare exclusivă a criteriului diferenței dintre preț și valoarea nominală, cumulat cu cel al situației financiare a cedentului și a cesionarului, ar putea duce la consecințe nefaste, mai ales că cesionarii sunt, până la recuperarea majorității creanțelor cumpărate, multă vreme pe pierdere fiscală. Dacă ar exista o unificare a bazei de impozitare la nivelul grupului societar (inexistentă în prezent și greu de crezut ca posibilă *de lege ferenda*, inclusiv pe teritoriul aceluiași stat), atunci astfel de operațiuni, favorabile contribuabililor-parte a unui astfel de grup și defavorabile statului, nu ar mai face obiectul verificărilor fiscale. *De lege lata* se aplică principiul alocării profitului locului unde s-a desfășurat activitatea care l-a generat, ceea ce înseamnă că, atâta vreme cât bunurile sau serviciile au fost produse, respectiv prestate de cedent, acesta este titularul venitului rezultat din contractul încheiat cu debitorul cedat, nu cesionarul. În aceste condiții nu putem spune că cesiunea creanțelor, cu titlu gratuit sau sub valoarea nominală este *per se ipse* o formă de evaziune fiscală, chiar dacă există influențe fiscale asupra cedentului (ponderea acestor influențe în decizia de cesiune fiind, de altfel, greu de stabilit și oricum irelevantă întrucât nu este singura). Așadar neutralizarea efectelor reductive ale optimizării fiscale prin intermediul unui cesiunilor de creanțe se face nu prin metode penale, ci fiscale.

4.4. Alegerea rezidenței fiscale

Alegerea rezidenței fiscale este o formă de a opera o afacere prin intermediul a două sedii: unul real, unde se produce venitul, și altul înregistrat, unde acesta se impozitează [15]. Pentru a determina locul unde venitul se realizează trebuie determinată rezidența fiscală reală a societății sau, altfel spus, sediul real.

Principiul sediului real determină apoi naționalitatea societății, legea sa (fiscală) aplicabilă și statul beneficiar al impozitului.

Conform art. 2580 C. civ., „statutul organic al persoanei juridice este cârmuit de legea sa națională”. Naționalitatea este, pentru persoana juridică, echivalentul cetățeniei persoanei fizice. Conform art. 1 alin. (2) din Legea societăților, „societățile comerciale cu sediul în România sunt persoane juridice române”, naționalitatea societății neavând nici o legătură cu cetățenia vreunui asociat[16], deci cu proveniența capitalului[17], deși acest criteriu a fost luat în considerare în perioade de război, pentru a lupta împotriva întreprinderilor care desfășurau o activitate contrară intereselor statului[18]. Prevederea se regăsește și în Codul civil, ca regulă general aplicabilă oricărei persoane juridice: „persoana juridică are naționalitatea statului pe al cărei teritoriu și-a stabilit, potrivit actului constitutiv, sediul social” [art. 2571 alin. (1)]. Aceasta înseamnă că, atâta timp cât o societate are un sediu social ca loc precizat în actul constitutiv, acesta este locul în funcție de care se determină, ca prim criteriu, naționalitatea societății. Potrivit art. 2571 alin. (2), (3) și (4) C. civ., „dacă există mai multe sedii în mai multe state, determinant pentru a identifica naționalitatea persoanei juridice este sediul real [alin. (2)]. Prin *sediul real* se înțelege locul unde se află centrul principal de conducere și de gestiune a activității statutare, chiar dacă hotărârile organului respectiv sunt adoptate potrivit directivelor transmise de acționari sau asociați din alte state [alin. (3)]. Cu toate acestea, dacă dreptul străin astfel determinat retrimite la dreptul statului în conformitate cu care a fost constituită persoana juridică, este aplicabil dreptul acestui din urmă stat [alin. (4)]”. Acesta este al doilea criteriu și cel mai important, cu valoare de principiu în dreptul nostru. Potrivit normei autohtone de drept material mai sus citată, sediu social înseamnă sediul aflat pe teritoriul statului român, ales de persoana juridică constituită și înregistrată în România, iar potrivit normei autohtone de drept conflictual, de asemenea, mai sus citată, sediul social este cel stabilit de asociați, prin actul constitutiv, pe teritoriul oricărui stat.

Regula general valabilă în toate legislațiile este aceea că societățile comerciale se constituie prin înregistrarea într-un registru public al statului-gazdă. Cum o societate nu poate să își înregistreze mai multe sedii principale[19] – deci sediul social este unic, cel indicat în actul constitutiv depus odată cu cererea de înregistrare –, singura interpretare a art. 2571 alin. (2)-(4) C. civ. este aceea că se referă la un alt sediu decât cel statutar.

Alte sedii pot fi cu personalitate juridică (filiale) sau fără (sucursale ș.a.[20]). Conform art. 2580 alin. (2) C. civ., statutul organic al sucursalei înființate de către persoana juridică într-o altă țară este supus legii naționale a acesteia, iar, conform alin. (3), statutul organic al filialei este supus legii statului pe al cărui teritoriu și-a stabilit propriul sediu, independent de legea aplicabilă persoanei juridice care a înființat-o. Așadar în cazul sucursalei avem o lege comună – cea a societății-mamă, pe când în cazul filialei avem două legi diferite – o lege a societății-mamă și o lege

a societății-fiică, întrucât filiala este o persoană juridică distinctă a cărei legătură cu societatea-mamă se face prin deținerea majorității capitalului. De aici rezultă că aplicarea art. 2571 alin. (2) - (4) C. civ. privind sediul real are loc atunci când o societate are un sediu principal (înregistrat) într-un stat, care este sediul său social[21], dar face parte dintr-un grup societar ce conține o societate-mamă și cel puțin o filială aflată state diferite, iar conducerea și gestiunea se fac din sediul societății-mamă pentru filială sau filiale (cazul cel mai des întâlnit în practică), dintr-o filială pentru societatea-mamă și celelalte filiale sau dintr-o filială pentru alte filiale-surori.

Atunci când există un sediu înregistrat, dar acesta este doar un paravan fiscal, conducerea și gestiunea realizându-se într-o societate afiliată situată într-alt stat decât cel în care este înregistrată societatea-paravan, se ridică problema distincției dintre sediul social și sediul real, astfel încât societatea fără autonomie de gestiune să fie asimilată, din punct de vedere al dreptului fiscal aplicabil, unei persoane juridice având aceeași naționalitate cu societatea de unde se realizează conducerea și gestiunea, chiar și atunci când aceasta din urmă este o filială. Concluzia noastră este întărită nu doar de imposibilitatea reală, concretă, ca o societate să poată avea mai multe sedii înregistrate (sociale), ci și de faptul că, în timp ce alin. (1) al art. 2571 C. civ., care stabilește criteriul inițial de stabilire a sediului vorbește despre „sediul social”, alin. (2) stabilește criteriul dominant, ce prevalează asupra primului, vorbind de „sedii”, fără a preciza natura acestora deci, *ubi lex non distinguit, non distinguere debemus*, acestea pot fi (și) secundare (mai puțin sucursale, care nu presupun pluralitatea de legi aplicabile).

Prin *conducere și gestiune*, în sensul art. 2571 alin. (3) C. civ., se înțelege administrare, iar dacă administrarea este divizată în supraveghere și management, înțelegem management (conducere executivă prin directori sau directorat). Sediul real este deci în acel stat în care este concentrată conducerea executivă: unde sunt birourile, finanțele, de unde pleacă ordinele executive, unde se încheie contractele, unde este creierul societății[22]. Subliniem însă că, pentru a atrage aplicarea propriei legislații, o societate-administrator considerăm că trebuie să facă acte de conducere și gestiune pentru întregul grup și nu doar o coordonare, astfel că celelalte persoane juridice din grup să fie reduse la statutul de simpli executanți, fără posibilitatea de a lua nicio decizie[23]. În doctrină[24] s-a exprimat și opinia conform căreia sediul principal de conducere și de gestiune a activității statutare și care trebuie să fie luat în calcul la nivel comunitar este sediul unde se întrunește adunarea generală a asociaților întrucât acesta reprezintă voința supremă a societății, restul organelor fiind doar executanți ai hotărârilor asociaților. Respingem această opinie din următoarele motive: (i) nu există un „sediul” al adunării generale, ședințele fiind ținute fie la sediul societății (sediul înregistrat) fie în orice alt loc, din statul de înregistrare sau din orice alt stat; (ii) nu este obligatoriu ca asociații să se întrunească într-un loc, fie el și variabil, aceștia putând vota prin corespondență (în unele state electronic); (iii) adunarea generală nu

conduce și nu gestionează, ci doar aprobă propunerile organului de gestiune sau conducere; (iv) însăși legea precizează că nu are relevanță sediul sau domiciliul asociațiilor (chiar dacă prevederea se referă la asociații aflați în „alte state”)[25].

În cazul persoanelor juridice române, legiuitorul nostru a stabilit ca prim criteriu prevăzut la art. 2571 alin. (1) C. civ. posibilitatea asociațiilor de a-și alege statul în care să înregistreze societatea, astfel ca legea acestui stat să se aplice societății ca drept material. Acest criteriu – care, deși pare, nu este regula în dreptul nostru conflictual – funcționează atât timp cât sediul înregistrat coincide cu sediul real[26], situația când nu coincid, statuând mai mult decât un criteriu aplicabil cu titlu de excepție. Altfel spus, legiuitorul nostru a îmbrățișat prin Codul civil (și prin toate celelalte norme conflictuale anterioare) principiul sediului real, adică sediul aflat pe teritoriul altui stat decât cel în care societatea s-a înregistrat, de unde se face conducerea și gestiunea, fapt dovedibil prin orice mijloc de probă[27]. Așadar, indiferent de legislația statului sub jurisdicția căruia se află sediul înregistrat, dacă baza de impozitare este creată de filiala care, în fapt, reprezintă sediul real, legea aplicabilă va fi legea română și nu legea statului sediului înregistrat, invocată doar pentru a eluda legislația fiscală română. Principiul sediului real este întărit în materie fiscală printr-o prevedere specială, art. 15 C. proc. fisc. prevăzând că, în cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale române, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate. Pentru aceste situații sunt aplicabile prevederile art. 21 C. proc. fisc., conform cărora, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează. În caz de litigiu, instanța română sesizată, aplicând *lex fori* – adică atât prevederile art. 2571 alin. (2) și (3) C. civ., cât și ale art. 15 alin. (1) C. proc. fisc. – va putea stabili că dreptul fiscal român guvernează statutul organic al societății respective, astfel că organul fiscal va putea califica venitul obținut de societatea-afiliată înregistrată într-un alt stat ca fiind impozabil în România, conform legii române.

Înregistrarea unei societăți într-un alt stat decât cel din care afacerea este condusă este o formă de eludare a fiscalității (de exemplu societățile înregistrate în paradisuri fiscale). Totuși, aspectele fiscale nu sunt niciodată singurele motive pentru care o astfel de structură este creată[28]. Voința fondatorilor de a alege legislația societară a statului unde este înregistrată este influențată și de aspecte precum existența obligatorie a capitalului social[29], costurile de înmatriculare, regulile insolvenței, protecția în fața preluărilor (achizițiilor) ostile, tratamentul legislativ al acționarilor minoritari, rapiditatea efectuării operațiunilor bancare, secretul bancar, costurile de administrare a societății, durata litigiilor deduse judecății și, nu în ultimul rând, stabilitatea politică și legislativă, corupția, birocrăția sau (in)competența funcționarilor publici. În aceste condiții nu putem spune că structurarea unei afaceri în două sedii – unul înregistrat și celălalt real – este *per se ipse* o formă de evaziune fiscală, chiar dacă aspectele fiscale sunt

importante în alegerea statului de înregistrare (ponderea importanței acestor aspecte fiind, de altfel, imposibil de stabilit și oricum irelevantă întrucât nu este singura). Așadar neutralizarea efectelor reductive ale optimizării fiscale prin intermediul unui sediu înregistrat se face nu prin metode penale, ci fiscale[30].

4.5. Exploatarea diferențelor de tratament a unui contribuabil sau a unei operațiuni ori tranzacții pe baza legislației a două sau mai multe state

O formă de exploatare a diferențelor de tratament a unui contribuabil sau a unei operațiuni ori tranzacții pe baza legislației a două sau mai multe state este, conform Proiectului BEPS, aceea a folosirii aranjamentelor hibride de necorelare (*hybrid mismatch arrangements*). Situații de exploatare a unor astfel de diferențe sunt multipla deducere a aceleiași cheltuieli, deduceri care nu corespund unei impuneri, sau generarea de credite fiscale pentru același impozit plătit într-un alt stat. De exemplu, deductibilitatea unor cheltuieli ale unei societăți afiliate, parte a unui grup societar, care nu sunt însă impozitate ca venituri ale societății afiliate dintr-un alt stat, cu care România are un acord de evitare a dublei impuneri. Recomandarea principală din Proiectul BEPS este aceea a refuzului recunoașterii deductibilității unei cheltuieli care nu reprezintă un venit impozabil al celeilalte părți contractuale în statul său de rezidență sau, atunci când este, de asemenea, o cheltuială deductibilă. Atunci când astfel de aranjamente nu au substanță economică, adică sunt făcute exclusiv în scopuri fiscale, suntem în fața unei infracțiuni de evaziune fiscală.

4.6. Folosirea deductibilității dobânzilor împrumuturilor intra-grup

Aceste practici conțin, conform Ghidului OECD, trei componente: (i) îndatorarea de către grupul societar a societăților afiliate din statele cu fiscalitate ridicată; (ii) folosirea împrumuturilor intra-grup pentru a genera cheltuieli deductibile cu dobânda, peste cheltuielile cu dobânda deja existente și (iii) folosirea finanțării intra-grup pentru a finanța generarea unei scutiri fiscale. Câtă vreme art. 27 C. fisc. pune un prag al deductibilității cheltuielilor cu dobânzile la gradul de îndatorare de 3[31], depășirea lui elimină efectele asupra bazei de impozitare. Apreciem că existența acestui prag face ca folosirea acestor împrumuturi să fie permisă nu doar cu efecte fiscale, ci și în afara ariei de acțiune a Legii evaziunii fiscale.

[1] Codul vamal reprezintă aplicarea Regulamentului Consiliului (CEE) nr. 2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificările ulterioare, publicat în J.O. al Comunității Europene nr. 302/1992.

[2] Abrogată și înlocuită de actuala Lege a evaziunii fiscale.

[3] Neculai Cârlescu, *Evaziunea fiscală. Comentarii și exemple practice*, ed. 3. Ed. C.H. Beck, București, 2015, p. 1.

[4] Totuși, nu este mai puțin adevărat că neplata sau plata având o bază de impozitare redusă poate conduce la întărirea probatoriului din punct de vedere al laturii subiective sau la stabilirea participanților la infracțiune.

[5] Dan Dascălu, *Tratat de contencios fiscal*. Ed. Hamangiu, București 2014, p. 170.

[6] A se vedea și Dan Dascălu, *op. cit.*, p. 66.

[7] În sensul Codului comercial, prin *beneficiu* se înțelegea profit, dar o astfel de accepțiune a termenului ar fi tautologică, întrucât *profitul* este indicat în mod distinct de textul pct. 4 din Normele Codului fiscal.

[8] A se vedea, cu titlu de exemplu, operațiunile prezentate la infra nr. 4.2 și 4.3.

[9] Mai ales în domeniul *mass media*.

[10] Ion Traian Ștefănescu, *Tratat teoretic și practic de drept al muncii*, ed. 2. Ed. Universul Juridic, București, 2012, pp. 222 și 223.

[11] Există baze de date dedicate unor astfel de evaluări (*Orbis, Amadeus, RoyaltyStat, KtMine, DealScan*).

[12] Într-o opinie (Ioana Maria Costea, *Combaterea evaziunii fiscale și fraudă comunitară*, Ed. C.H. Beck, București, 2010, pp. 93 și 94) s-a spus că fapta este, *in abstracto*, o evaziune fiscală, însă „probarea ei în modalitatea evidențierii de operațiuni fictive este foarte dificilă prin raportare la libertatea contribuabilului de a contracta pe piața liberă”. Reiterăm că, fiind vorba de tranzacții reale, nu se pune problema fictivității operațiunilor, ci de modificarea prețurilor, astfel că nu putem vorbi de evaziune fiscală. De asemenea, proba nu este atât de dificil de făcut, administrațiile fiscale având la îndemână instrumente pentru depistarea prețurilor de transfer (a se vedea nota de subsol nr. 11).

[13] În terminologia financiar-contabilă se folosește termenul de active necorporale.

[14] A se vedea supra nr. 4.2.

[15] Paul Diaconu, *Cum fac bani contabilii? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă*. Editura Economică, București, 2004, p. 88.

[16] Ion P. Filipescu, *Drept internațional privat*. Editura Actami, București, 1996, vol. I, p. 237.

[17] Deși au existat cazuri când însăși legiuitorul a prevăzut în mod expres acest criteriu, în funcție de contextul istoric, precum perioadele de război (pentru detalii, a se vedea I.L. Georgescu, *Drept comercial român*. Ed. All Beck, București, 2002, vol. II, p. 82.

[18] Eugen Petit, *Codul Comercial Carol al II-lea explicat prin Raportul Consiliului Legislativ s. a II-a*. Ed. Ziarului Universul, București, 1938, p. 129.

[19] Formulări de genul „persoană juridică ce și-a stabilit mai multe sedii” credem că sunt înșelătoare, putând duce la concluzia că o societate și-ar putea înregistra mai multe sedii sociale în mai multe state (pentru o astfel de formulare, a se vedea Radu Bogdan Bobei, *Legea nr. 105/1992 cu privire la reglementarea raporturilor de drept internațional privat, comentată*. Ed. Rosetti, București, 2005, p. 42).

[20] Conform art. 43 alin. (4) din Legea societăților, nu se pot înființa sedii secundare sub denumirea de filială. Această dispoziție de drept material se referă la denumirea sub care se poate înregistra un sediu secundar (sucursală, agenție sau punct de lucru) la Registrul comerțului, fără a modifica natura generică a denumirii de „sediul secundar” ca fiind opus celui de sediu social din dreptul conflictual.

[21] Pentru o opinie confuză, conform căreia o persoană juridică poate avea naționalitatea statului unde au fost îndeplinite formalitățile pentru constituirea acesteia, chiar dacă persoana juridică și-a stabilit sediul în alt stat, a se vedea Nicoleta Diaconu, *Regimul juridic aplicabil persoanei juridice străine*. Revista de Drept Comercial nr. 2/2005, pp. 108 și 109. În realitate sediul de care vorbește autoarea este sediul real, care poate fi diferit de sediul înregistrat (social), după cum vom vedea.

[22] M.A. Dumitrescu, *Naționalitatea societăților comerciale*. Revista Societăților și Dreptului Comercial, anul 1924, p. 376.

[23] „Centrul intereselor principale este prezumat a fi, până la proba contrară, locul unde se află sediul social. În această privință, prezumția relativă prevăzută de legiuitorul european în favoarea sediului social al unei societăți nu poate fi înlăturată decât dacă elemente obiective și care pot fi verificate de terți permit dovedirea existenței unei situații reale diferite de cea pe care se presupune că o reflectă locul sediului social. Aceasta situație s-ar putea regăsi în special în cazul unei societăți care nu exercită nicio activitate pe teritoriul statului membru în care este situat sediul său social. În schimb, atunci când o societate își desfășoară activitatea pe teritoriul statului membru în care este situat sediul său social, faptul că deciziile sale economice sunt sau pot fi controlate de către o societate-mamă stabilită în alt stat membru nu este suficient pentru a înlătură prezumția prevăzută de Regulamentul CE nr. 1346/2000 privind procedurile de insolvență” (C.J.U.E. hot. din 21.10.2010, *apud* Diana-Alina Rohnean, în *op. cit.*, de Colectiv de autori, vol. III, p. 1053).

[24] Nicoleta Rodica Dominte, *Organizarea și funcționarea societăților comerciale*. Editura C.H. Beck, București, 2008, pp. 62 și 63 și autorii acolo citați.

[25] Radu Bogdan Bobei, *op. cit.*, p. 42.

[26] În cazul băncilor-persoane juridice române, sediul înregistrat și sediul real trebuie să coincidă (art. 14 din Legea instituțiilor de credit).

[27] Dan A. Popescu, *Contractul de societate*. Ed. Lumina Lex, București, 1996, p. 44.

[28] A se vedea și Dragoș Pătroi, Florin Cuciureanu, Vigi Radu, *Prețurile de transfer. Între optimizare fiscală și evaziune transfrontalieră*, ed. 2. Ed. C.H. Beck, București, 2013, p. 9.

[29] Capitalul social nu mai este obligatoriu, de exemplu, în statele americane, precum și în statele din *Commonwealth*, cu excepția Regatului Unit care, ca și celelalte state ale Uniunii Europene, este ținut de cea de-a Doua Directivă Societară.

[30] Un caz relativ recent a fost cel al vânzării acțiunilor companiei *Rompetrol Group B.V.*, cu sediul înregistrat în Amsterdam, Olanda, companie ce deținea în România societatea *Rompetrol S.A.* care, la rândul ei, deținea alte societăți-persoane juridice române (cea mai mare dintre ele fiind *Rompetrol Rafinare S.A.*). Deși întregul centru de conducere (administrație și management) se află în România, vânzarea s-a făcut în baza legii olandeze, ca *lex societatis*, aplicabilă *Rompetrol Group B.V.* conform normei conflictuale olandeze. Cum Olanda îmbrățișează principiul „sediului înregistrat” iar România pe cel al „sediului real”, dacă instanța din România ar fi fost sesizată cu privire la o chestiune de drept substanțial (de exemplu impozitul pe câștigul de capital din tranzacție), s-ar fi născut un conflict pozitiv de legi în ceea ce privește dreptul substanțial aplicabil vânzării.

[31] *Gradul de îndatorare* se stabilește ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit.