

Conotații fiscale ale noțiunii de sediu social

Conf. univ. dr. **Silvia CRISTEA**¹
Conf. univ. dr. **Camelia STOICA**²

Rezumat

Pornind de la importanța stabilirii sediului social în cadrul dreptului comercial, studiul își propune să analizeze conotațiile juridice ale sediului permanent în dreptul fiscal. Delimitările noționale pornesc de la reglementările europene în Legea 31/90 privind societățile comerciale, Legea 105/1992 privind relațiile de drept internațional privat, Codul fiscal, Convențiile internaționale în materii de evitare a dublei impozitări. În funcție de încadrarea juridică fiscală a subiectului de drept ca rezident sau nerezident, studiul își propune să constate care sunt deosebirile, dar și conexiunile ce se pot stabili între instituțiile: sediu social – sediu permanent.

Cuvinte-cheie: drept, sediu social, sediu permanent, rezident, nerezident

Considerații introductive

Instituția juridică a *sediului social* are conotații diverse în legislația românească. Deși o găsim reglementată în Codul civil și acte normative speciale din dreptul civil, cadrul juridic de drept privat cuprinde și Legea 31/90 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările ulterioare și Legea 105/1992 privind reglementarea raporturilor de drept internațional privat.

Pe de altă parte, datorită importanței colectării creanțelor fiscale, sediul contribuabilului se regăsește în materie fiscală reflectat în instituția *domiciliului fiscal*, dar și în cea de *sediul permanent*, când este vorba de activitatea unui nerezident.

În fine, problematica situării sediului social privit atât din punct de vedere comercial, dar și fiscal o regăsim în directivele comunitare fie tangențial (Directiva I nr. 68/151/CE din 9 martie 1968, de coordonare, în vederea echivalării, a garanțiilor impuse societăților în statele membre, în înțelesul articolului 58 al doilea paragraf din tratat, pentru protejarea intereselor asociațiilor sau terților³), fie ca preocupare predilectă (Directiva 2005/56/CE din 26 octombrie 2005 privind fuziunile transfrontaliere ale societăților de capital⁴).

¹ Silvia Cristea, Academia de Studii Economice din București, silvia_drept@yahoo.com

² Camelia Stoica, Academia de Studii Economice din București, camelia.stoica@cig.ase.ro

³ publicată în JO L 65, 14.3.1968

⁴ publicată în J.O.C.E.L, 301 din 25.11.2005

1. De la sediul social la domiciliul fiscal

Problematica sediului social pornește de la definirea acestuia. Încă din art. 96 Cod civil (anterior abrogării prin art. 49 din Decretul nr. 32/1954 pentru punerea în aplicare a Codului familiei și a Decretului privitor la persoanele fizice și persoanele juridice) „domiciliul unei persoane juridice este acolo unde acea persoană juridică își are centrul administrației sale”. O reglementare similară se găsea în Legea nr. 21/1924 privind persoanele juridice (abrogată și ea prin Ordonanța Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații⁵, respectiv în art. 13 potrivit căruia „Domiciliul persoanei juridice este la sediul principal al administrației sale”.

În vigoare în prezent este art. 40 alin. 2 din Legea nr. 105/1992 potrivit căruia sediul real este „locul unde se află centrul principal de conducere și de gestiune a activității statutare”.

În doctrină⁶ a fost formulată opinia potrivit căreia noțiunea de sediu trebuie privită prin prisma celor trei funcții ale sale, respectiv: ca element de identificare a societății comerciale, ca loc pentru primirea corespondenței și ca loc din care organele de conducere executivă coordonează activitatea pentru care a fost constituită persoana juridică.

Apar astfel diverse atribute ale noțiunii de sediu cum ar fi: *real* (în reglementarea art. 40 din Legea 105/1992), *principal* (în art. 43 alin. 1 și 63 din Legea 31/90), *secundar* (în art. 7 lit. g, art. 8 lit. l, art. 44 și 56 din Legea 31/90).

Către o nouă denumire, respectiv către un sediu **efectiv**, așa cum a fost el formulat în reglementarea comunitară⁷ se îndreaptă și definirea domiciliului fiscal al persoanei juridice ca formă alternativă, respectiv potrivit art. 31 alin. 1 Codul de procedură fiscală ca fiind „sediul social sau locul unde se exercită *gestiunea administrativă și conducerea efectivă* a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat”⁸.

2. Utilitatea identificării sediului social: finalitate comercială și fiscală

a) *Ca atribut de identificare* a comerciantului persoană juridică (deși potrivit Legii 26/90 republicată, privind registrul comerțului, tot sediu social se numește și locul desfășurării activității comerciale și pentru comerciantul persoană fizică și pentru asociațiile familiale fără personalitate juridică) sediul social trebuie stabilit chiar înainte de înmatricularea societății comerciale la Registrul Comerțului, ca o condiție esențială a nașterii noului subiect de drept, înregistrat

⁵ Publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 39 din 31 ianuarie 2000, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 246/2005 (publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 656 din 25 iulie 2005), cu modificările ulterioare.

⁶ Cristian Haraga, Liviu-Narcis Pîrvu, *Unele aspecte teoretice și practice privind stabilirea sediului social al societății comerciale* în „Revista de drept comercial” nr. 2/2007, Editura Lumina Lex, București, p. 91-104.

⁷ Dan Velicu, *Câteva considerații asupra migrației transfrontaliere a societăților comerciale* în „Revista de drept comercial” nr. 5/2007, Editura Lumina Lex, București, p. 19-23.

⁸ Silvia Cristea, *Comentarii la Codul de procedură fiscală*, Editura Dareco, București, 2007, p. 124

apoi la Registrul Comerțului și înscris pe toate actele emise de societatea comercială. Se realizează astfel o îmbinare a funcției de identificare cu cea de corespondență⁹.

b) Ca punct de plecare în *determinarea legii aplicabile*, sediul social este relevant atât pentru stabilirea naționalității societății comerciale („lex societatis”), adică apartenența la un anumit stat, dar și pentru determinarea legii aplicabile, potrivit normei conflictuale „lex loci actus”, când cel ce și-a asumat obligația contractuală este societatea comercială sau, în lipsă de stipulație contrară, sediul social este locul unde se execută un contract în cazul în care cea obligată să-l execute este chiar societatea în cauză („lex loci executionis”)¹⁰.

c) Din *punct de vedere procesual* sediul social este util pentru determinarea instanței judecătorești competente a judeca litigiile în care societatea comercială e parte, a locului unde urmează a se comunica actele de procedură (citație, somație, notificări), a locului unde se îndeplinesc unele măsuri de publicitate (de exemplu, în procedura insolvenței comerciale a societății comerciale), dar și a locului unde se desfășurează o executare silită mobilă. Aceste trei componente se soluționează identic în materie comercială și fiscală.

La nivelul U.E. în ceea ce privește recunoașterea personalității juridice a societăților comerciale, doctrina cunoaște două teorii referitoare la sediul social: teoria înmatriculării (așadar sediul social al unei societăți comerciale străine este dat de locul unde a fost înmatriculată; este cazul unor țări ca Danemarca, Marea Britanie, Irlanda, Olanda) și teoria sediului real (își are originea în protejarea intereselor locale; aceasta consideră că sediul social e dat de locul în care se află centrul intereselor principale ale societății comerciale; recunoscută de Franța, Germania, Luxemburg, Portugalia, Belgia, Spania, Grecia¹¹).

În dreptul român, teoria sediului real a fost îmbrățișată prin definiția (art. 40 alin. 2 din sect. 1 a prezentei lucrări) sediului social formulată în Legea 105/1992, dar și mai recent, prin definițiile domiciliului fiscal din Codul de procedură fiscală.

d) Corespunzând funcției de loc din care organele de conducere locativă coordonează activitatea, sediul social este important, prin aceea că asigură *localizarea garanțiilor activității comerciale*, a „creierului” societății comerciale. Din acest punct de vedere, înțelegem reticența, manifestată în doctrină¹², asupra ultimelor modificări aduse Legii 31/90 prin Legea 441/2006, privind posibilitatea stabilirii la același sediu a mai multor societăți comerciale, cu îndeplinirea unor condiții exprese.

În legătură cu caracterul real, apreciat ca loc efectiv de desfășurare a activității observăm o modificare a reglementării domiciliului fiscal în Codul de procedură fiscală.

⁹ Cristian Haraga, Liviu-Narcis Pîrvu, *op. cit.*, p. 91-104.

¹⁰ Octavian Căpățână, Brândușa Ștefănescu, *Tratat de drept al comerțului internațional*, Editura Academiei, vol. II, partea specială, 1987, p. 135.

¹¹ Daniel Șandru, *Societățile comerciale în U.E.*, Editura Universitară, București, 2006, p. 123.

¹² Cristian Haraga, Liviu-Narcis Pîrvu, *op. cit.*, p. 91-104.

Pe de o parte, când alte posibilități de identificare a domiciliului fiscal al persoanei juridice nu există, se va recurge la criteriul „locului unde se află majoritatea activelor” (art. 31 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală¹³; iar pe de altă parte, pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, domiciliul fiscal este la „sediul acestora sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală” (art. 31 alin. 1 lit. d). Chiar și pentru persoanele fizice se vorbește de „adresa unde locuiesc efectiv” (art. 31 alin. 1 lit. a) în condițiile în care prin efectiv urmează a se înțelege „adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic”, cu unele excepții (art. 31 alin. 2)¹⁴.

Rațiunea acestor precizări corespunde, și în fiscal, sau mai ales în această materie, finalității activităților de control a contribuabililor, dar și de executare silită a bunurilor în caz de neplată a obligațiilor fiscale. În aceste cazuri apare mai puțin importantă declararea sediului social (cel înregistrat în Registrul Comerțului), ci acela efectiv unde se află documentația financiar-contabilă de controlat și bunurile din activ ce pot fi executate.

În același sens trebuie înțelese și dispozițiile conținute de Ordinul nr. 419/2007 pentru aprobarea procedurii de schimbare a sediului social precum și pentru aprobarea formularului „Decizie de înregistrare a sediului social și a domiciliului fiscal”¹⁵ potrivit căruia, pe baza cererii depuse de contribuabilul – comerciant ce-și schimbă sediul, competența de administrare fiscală va trece la un organ fiscal la altul, corespunzător noului sediu social și domiciliului fiscal. Între cele două instituții juridice (sediul social/domiciliu fiscal) există așadar o relație de la cauză la efect, fără însă ca domiciliul fiscal să se identifice cu sediul social.

3. Sediul permanent: loc de desfășurare a activității unui nerezident

Reglementările fiscale românești prevăd impunerea veniturilor fără a face deosebire dacă subiectul impunerii este român sau străin, aplicându-se principiul nediscriminării, care reprezintă o trăsătură esențială a legislației române¹⁶. Poate aceasta să fie explicația pentru care Codul fiscal român¹⁷ să definească nerezidentul ca fiind „orice persoană juridică străină și orice persoană fizică nerezidentă (conf. art. 7 alin. 1 pct. 17), așadar prin referire, pe de o parte, la persoana juridică străină și apoi la persoana fizică nerezidentă; ambele necesitând mai întâi înțelegerea persoanei juridice române și a persoanei fizice rezidente.

¹³ Republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările ulterioare.

¹⁴ Silvia Cristea, *op. cit.*, p. 127

¹⁵ Publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 473 din 13 iulie 2007, cu modificările ulterioare.

¹⁶ Ioan Condor, Silvia Cristea, *Drept vamal și fiscal*, Editura Lumina Lex, București, 2002.

¹⁷ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare.

3.1 Rezidența fiscală în România

Potrivit art. 7 din Codul fiscal:

- persoană juridică *română* este orice persoană ce a fost înființată în conformitate cu legislația României sau are locul de exercitare a conducerii efective în România (pct. 24);
- persoana juridică străină este orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română (pct. 25);
- persoana fizică nerezidentă este orice persoană fizică ce nu este persoană fizică rezidentă (pct. 21);
- persoană fizică *rezidentă* este orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una din următoarele condiții:
 - a) are domiciliul în România;
 - b) centrul intereselor sale vitale este amplasat în România;
 - c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;
 - d) este cetățean român care lucrează în străinătate ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin (cu excepția cetățenilor străini cu statut diplomatic sau consular în România, sau care sunt funcționari sau angajați ai unor organisme internaționale sau membrii familiilor acestora).

3.2 Sediul permanent în România

Potrivit art. 8 alin. 1 din Codul fiscal, sediul permanent este *un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent* (se consideră că un nerezident nu are sediul permanent dacă sunt întrunite condițiile art. 8 alin. 6 și 7 Cod fiscal român).

Deși criteriile ce stabilesc dacă o activitate desfășurată reprezintă o activitate dependentă sau independentă sunt prevăzute în Normele de aplicare a Codului Fiscal (aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004¹⁸, considerăm că prin agent dependent urmează să înțelegem un salariat al nerezidentului (în art. 8 alin. 5 al Codului fiscal român sunt enumerate condițiile în care se consideră sediul permanent locul activității unei persoane ce acționează în numele rezidentului).

Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țitei și de gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale (prin excepție, un sediu permanent nu presupune activitățile enumerate de art. 8 alin. 4). Un sediu permanent presupune un șantier de construcție, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.

¹⁸ Publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzii

Observăm că instituția sediului permanent corespunde nerezidentului persoană fizică sau juridică, tot astfel cum domiciliul fiscal corespunde contribuabilului rezident, fie el persoană fizică sau juridică și considerăm că în materie fiscală există cel puțin din acest unghi de referință, o poziție unitară.

Tot din punct de vedere terminologic, constatăm că putem realiza următoarea conexiune între dreptul comercial și cel fiscal: pornind de la domiciliul/sediul comercianților, regăsim în materia fiscală pentru rezidenți instituția domiciliul fiscal, pentru nerezidenți, cea a sediului permanent.

Procesele de transformare prin care a trecut „sediul social” pentru a deveni „sediul permanent” au condus la modificări ale definiției și mai ales ale consecințelor practice ale utilizării instituției.

Astfel, dacă prin condițiile Codului fiscal român sediul permanent al unei persoane fizice se consideră a fi *bază fixă* (art. 8 alin. 8), constatăm că în practică vor apărea dificultăți în interpretarea unor termeni:

- Simpla prezență a unui nerezident într-o clădire poate să conducă la concluzia că acea clădire este la dispoziția nerezidentului ca loc fix¹⁹? Ce înseamnă un loc fix de activitate în cazul în care există mai multe locuri de activitate? Cum se interpretează caracterul „fix” al activității în cazul comerțului electronic²⁰?
- Cine apreciază asupra gradului de permanență pe care trebuie să-l îndeplinească activitatea pentru a constitui un sediu permanent, pornind de la faptul că întreruperile temporare de activitate nu determină încetarea existenței sediului permanent, în cazul utilizării repetate a unui loc de activitate? Dar pentru scurte intervale de timp? Intervalul de 6 luni prevăzut de lege este suficient?
- Ce semnificație mai trebuie acordată instituției sediului permanent în condițiile migrației transfrontaliere a societăților comerciale către statele ce oferă condiții fiscale favorabile, când există deja în dreptul comunitar Regulamentul Consiliului nr. 2157/8 octombrie 2001 privind statutul societăților europene pe acțiuni, care reprezintă un instrument juridic ce propune ca temei al migrației criteriul sediului real sau efectiv²¹?
- Care sunt termenii în care trebuie interpretate dispozițiile Regulamentului nr. 1435/2003 al Consiliului din 22 iulie 2003 privind statutul societăților cooperative europene, potrivit cărora „un stat membru al UE poate să impună societăților înmatriculate pe teritoriul

¹⁹ Adriana Ene, *Sediul Permanent* în „Ghid juridic pentru societățile comerciale” nr. 9/2007, Editura Tribuna Economică, București, p. 39-44.

²⁰ *idem*, p. 39-44.

²¹ Dan Velicu, *op. cit.*, p. 19-23.

lui obligația de a avea administrația centrală și sediul social în același loc²²?

- Care sunt implicațiile pe care instituția sediului permanent le suferă ca efect al adoptării Regulamentului Consiliului nr. 2137/85 din 25 iulie 1985 privind Grupul European de Interes Economic (G.E.I.E.) ce permite constituirea de filiale comune comunitare și realizarea de fuziuni transnaționale²³, în condițiile reglementării naționale a G.E.I.E., prin Legea nr. 161/2003 (Titlul V din Legea 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției²⁴), dar conexând aceste informații cu Directiva 2005/56/CE a Parlamentului și a Consiliului din 26 octombrie 2005 privind fuziunile transfrontaliere ale societăților de capital?

Considerăm că se impune o redefinire a instituțiilor sediu social – sediu permanent având în vedere toate consecințele practice prezentate mai înainte.

Bibliografie

1. Jack Bussy, *Droit des affaire*, Ed. Presses de Sciences Po et Dalloz, Paris, 1998.
2. Silvia Cristea, *Comentarii la Codul de procedură fiscală*, Editura Dareco, București, 2007.
3. Adriana Ene, *Sediul Permanent* în “Ghid juridic pentru societățile comerciale” nr. 9/2007, Editura Tribuna Economică, București.
4. Cristian Haraga și Liviu-Narcis Pîrvu, *Unele aspecte teoretice și practice privind stabilirea sediului social al societății comerciale* în “Revista de drept comercial” nr. 2/2007, Editura Lumina Lex, București.
5. Georges Ripert, Rene Roblot, Michel Germain, *Traite de droit commercial*, LGDJ, Paris, 1993.
6. Daniel Șandru, *Societățile comerciale în U.E.*, Editura Universitară, București, 2006.
7. Dan Velicu, *Câteva considerații asupra migrației transfrontaliere a societăților comerciale* în „Revista de drept comercial” nr. 5/2007, Editura Lumina Lex, București.
8. Ioan Condor, Silvia Cristea, *Drept vamal și fiscal*, Editura Lumina Lex, București, 2002.
9. Octavian Căpățână, Brândușa Ștefănescu, *Tratat de drept al comerțului internațional*, Editura Academiei, vol. II, partea specială, București, 1987.

²² Daniel Șandru, *op. cit.*, p. 125.

²³ Jack Bussy, *Droit des affaire*, Ed. Presses de Sciences Po et Dalloz, Paris, 1998, p. 142.

²⁴ Publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 279 din 21 aprilie 2003, cu modificările ulterioare.