

LIMITE ȘI PROVOCĂRI ÎN CLASIFICAREA ÎNȚREPRINDERILOR. CRITERII EUROPENE ȘI CRITERII NAȚIONALE

LIMITS AND CHALLENGES IN THE CLASSIFICATION OF ENTERPRISES. EUROPEAN CRITERIA AND ROMANIAN CRITERIA

DESPINA-MARTHA ILUCĂ¹

Rezumat: Prezentul studiu își propune identificarea și analizarea unor limite în clasificarea întreprinderilor, privite atât singular, cât și în grupuri de societăți, întrucât de corecta calificare juridico-economică a acestora depinde și accesul la unele scheme de finanțare. Am ales ca punct de referință legislația europeană reprezentată de Recomandarea Comisiei din 6 mai 2003 privind definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii și legislația română corespodentă, Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării întreprinderilor mici și mijlocii, care preia cu modificări – criticabile, în opinia noastră – definițiile legiuitorului european. Partea finală a demersului suprapune perspectiva fiscală a temei, dată fiind „problema afilierii” societăților și consecințele sale.

Cuvinte-cheie: IMM; întreprindere autonomă; întreprinderi partenere; întreprinderi legate; persoane afiliate.

Abstract: The present study aims to identify and analyze challenges in classifying enterprises, both as individual entities and as groups of companies, since having access to some funding schemes is directly dependent on the correct assessment of a company's type and size. We have chosen as a point of reference the Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises and the corresponding Romanian legislation, consisting of Law no. 346/2004 regarding the stimulation to establish small and medium enterprises, and it is our opinion that it transposes the European legislation with criticizable alterations. The final part of our inquiry overlaps the tax perspective of the subject, given the enterprises' "affiliation problem" and its consequences.

¹ Doctorand, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, Facultatea de Drept, email: despina.iluca@gmail.com.

Keywords: SME; autonomous enterprise; partner enterprises; linked enterprises; affiliated entities.

Actorii comerțului internațional pun în mișcare operațiunile de comerț internațional, principalul motor de dezvoltare a economiei mondiale, pe care se grevează un întreg ansamblu de instituții juridice, angrenate între ele. În mod clasic, în doctrină se discută despre două categorii de operatori de comerț internațional: statul și operatorii privați. Deși contractele încheiate de state² în calitate de operatori de comerț internațional au, de regulă, valori foarte mari (privite *ut singuli*) și sunt intens mediatizate datorită interesului public implicat, marea majoritate a contractelor au ca părți operatori privați, mai exact, societăți³.

Societățile pot fi privite ca o expresie a libertății de asociere în comerțul internațional, în scopul de a câștiga noi piețe, idee care alimentează conceptul societăților „de intrare”, în jurul cărora s-au construit diverse teorii⁴. Interesul de a accede la o nouă piață sau chiar de a exploata piața deja existentă se citește și în cheia accesării unor scheme de finanțare.

O preocupare deosebită în acest sens se poate observa la nivelul Uniunii Europene, în special cu privire la întreprinderile mici și mijlocii (în continuare, IMM-uri), considerate a fi „motorul economiei europene”⁵, întrucât reprezintă 99% din numărul întreprinderilor din spațiul comunitar și generează 85% din locurile de muncă noi⁶.

² În privința acestor contracte, a se vedea C.T. Ungureanu, *Contractul internațional de investiții: contractul de stat*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza”*, Tomul LXIII, Științe Juridice, nr. 2/2016, pp. 5-21, [Online] la http://pub.law.uaic.ro/files/articole/2016/volii/2016_ii_1.1_ungureanu.pdf, accesat 29.12.2017.

³ „comerciale”; *n.a.* vom evita utilizarea termenului de „societate comercială” având în vedere modificările aduse Legii nr. 31/1990 (privind societățile) prin noul Cod civil, însă cu precizarea că în vorbirea curentă din mediul de afaceri noțiunea este încă adesea folosită.

⁴ Pentru o sistematizare a acestor teorii, a se vedea M. Sakr, A. Jordaan, *Emerging multinational corporations: Theoretical and conceptual framework*, Economic Research Southern Africa, working paper 574, 2016, pp. 5-14, [Online] la https://www.econrsa.org/system/files/publications/working_papers/working_paper_574.pdf, accesat 29.12.2017.

⁵ traducerea noastră; în exprimarea originală, “the backbone of Europe’s economy”, pe pagina Comisiei Europene dedicată Creșterii economice – Piață Internă, Industrie, Antreprenoriat și IMM-uri – secțiunea Antreprenoriat și IMM-uri, [Online] la https://ec.europa.eu/growth/smes_ro, accesat 29.12.2017.

⁶ În acest sens este declarația președintelui Comisiei Europene, Jean-Claude Juncker, „Vom avea din nou locuri de muncă, creștere și investiții în Europa numai dacă elaborăm cadrul de reglementare adecvat și dacă promovăm un climat de spirit antreprenorial și de

Pe de cealaltă parte, preocuparea legiuitorului fiscal este de a identifica în cadrul libertății de asociere societățile pe care le califică drept afiliate datorită raporturilor existente între ele și cărora le impune obligația specifică de a tranzacționa la prețuri de transfer.

I. Calificarea juridico-economică a societății (unice)

Pornind de la ideea interesului de a obține o formă de finanțare din surse publice, rezultă în mod evident și interesul calificării juridice, în contextul în care plasarea unei societăți într-o anumită categorie o poate face eligibilă sau neeligibilă pentru o anumită finanțare ori determină plafonul sumelor posibil a fi obținute.

În prezent, nu există un instrument internațional care să ofere o clasificare imperativă a tipurilor de societăți, acest aspect rămânând în deplina putere legislativă a statelor. În mod similar, nici la nivelul Uniunii Europene reglementarea nu este imperativă, existând doar Recomandarea Comisiei din 6 mai 2003 privind definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii⁷ (în continuare, Recomandarea).

Articolul 2 al Recomandării prevede numărul de angajați și plafoanele financiare care determină categoriile de întreprinderi, după cum urmează:

1. Categoria microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii (IMM-uri) este alcătuită din întreprinderi care angajează mai puțin de 250 de persoane și care au o cifră de afaceri anuală care nu depășește 50 de milioane de euro și/sau un bilanț contabil anual care nu depășește 43 de milioane de euro.

2. În cadrul categoriei IMM-urilor, o întreprindere mică este definită ca o întreprindere care angajează mai puțin de 50 de persoane și a cărei cifră

creare de locuri de muncă. Nu trebuie să sufocăm inovarea și competitivitatea cu reglementări prea prescriptive și prea detaliate, în special în ceea ce privește întreprinderile mici și mijlocii (IMM-uri). IMM-urile constituie coloana vertebrală a economiei noastre, creând peste 85% din noile locuri de muncă din Europa, și trebuie să le scutim de reglementări împovărătoare.”, în Manualul utilizatorului pentru definiția IMM-urilor, Comisia Europeană, Oficiul pentru Publicații al Uniunii Europene, Luxemburg, 2015, p. 3.

⁷ Recomandarea Comisiei din 6 mai 2003 privind definiția microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii (notificată cu document numărul C(2003) 1422), text cu relevanță pentru SEE, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L124, 20.05.2003, 0036-0041.

de afaceri anuală și/sau al cărei bilanț contabil anual nu depășește 10 milioane de euro.

3. În cadrul categoriei IMM-urilor, o microîntreprindere este definită drept o întreprindere care angajează mai puțin de 10 persoane și a cărei cifră de afaceri și/sau al cărei bilanț contabil anual nu depășește 2 milioane de euro.

Definițiile date de Comisie în Recomandare se bazează pe instituirea unor praguri maximale – doar maximale (!) – raportate la numărul de salariați și la cifra de afaceri (sau la totalul bilanțului anual), criteriile fiind cumulative. În fiecare dintre cele trei categorii de întreprinderi, raționamentul „matematic” care pare să stea în spatele clasificării se sistematizează în ideea conform căreia „un salariat generează 200.000 euro anual în cifra de afaceri a societății”. În aceste condiții, apreciem că legiuitorul european instituie o prezumție absolută în sensul celor indicate mai sus, întrucât proba contrară nu ar putea în niciun caz conduce la încadrarea întreprinderii într-o categorie inferioară. Cel mult, este posibilă clasificarea în categorii superioare atunci când unul dintre plafoane este depășit.

În ceea ce privește transpunerea Recomandării Comisiei în legislația din România, arătăm că aceasta s-a făcut prin Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării întreprinderilor mici și mijlocii⁸. Pentru evidențierea modului în care au fost definite⁹ aceste societăți, expunem textul art. 4 alin. (1) din Legea nr. 346/2004:

„Întreprinderile mici și mijlocii se clasifică, în funcție de numărul mediu anual de salariați și de cifra de afaceri anuală netă sau de activele totale pe care le dețin, în următoarele categorii:

a) microîntreprinderi – au până la 9 salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 2 milioane euro, echivalent în lei;

⁸ Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării întreprinderilor mici și mijlocii, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 681/29.07.2004, cu modificările și completările ulterioare.

⁹ În acest sens, a se vedea și C. Stoica, S. Cristea, *Reglementarea în legislația română a noțiunii de întreprindere, fond de comerț și patrimoniu de afecțiune*, în revista „Curierul Judiciar” nr. 9/2009, p. 498.

b) întreprinderi mici – au între 10 și 49 de salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 10 milioane euro, echivalent în lei;

c) întreprinderi mijlocii – au între 50 și 249 de salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă de până la 50 milioane euro, echivalent în lei, sau dețin active totale care nu depășesc echivalentul în lei a 43 milioane euro”.

Analizând textul normativ național prin raportare la dispozițiile dreptului Uniunii Europene, apreciem că legiuitorul român a dat dovadă de „creativitate legislativă”, instituind și un prag minim pentru fiecare criteriu de clasificare. În aceste condiții, o serie de societăți „scapă” clasificării, fiind imposibil a se determina din ce categorie fac parte, având trăsături din două categorii.

Cu titlu de exemplu teoretic – deși mai puțin plauzibil – (i) o societate cu 30 de salariați și cifră de afaceri anuală netă de 12 milioane euro va fi considerată întreprindere mică sau mijlocie? În egală măsură, ne întrebăm care este calificarea corectă în optica legiuitorului român, dar și echitabilă din punct de vedere economic, pentru (ii) societatea cu 100 de salariați și cifră de afaceri anuală netă de 8 milioane euro. Sau, mai controversat și poate mai aproape de realitatea economică din spațiul românesc, (iii) o societate cu 60 de salariați și cifră de afaceri de 1,8 milioane euro, în ce categorie de întreprindere se va încadra conform Legii nr. 346/2004?

În mod cert, societatea din primul exemplu este imposibil de calificat în baza criteriilor statuate de Legea nr. 346/2004. Numărul de salariați o încadrează obligatoriu în categoria întreprinderii mici, însă cifra de afaceri este aferentă unei întreprinderi mijlocii. Dacă nu s-ar fi prevăzut și acel (inutil și inoportun, în opinia noastră) prag inferior de 50 de salariați pentru întreprinderea mijlocie, atunci această societate ar fi fost considerată întreprindere mijlocie, astfel cum ar rezulta și din criteriile Recomandării.

În privința celorlalte două exemple, la o primă vedere, ambele societăți s-ar încadra în categoria întreprinderilor mijlocii chiar și numai în considerarea numărului de salariați, deși cifra de afaceri nu depășește plafonul întreprinderii mici și nici măcar al microîntreprinderii pentru cel din urmă caz. Astfel, un examen de detaliu ridică întrebarea dacă cifra de afaceri

într-adevăr ar trebui considerată criteriul subsidiar față de criteriul numărului salariaților.

Juristul aflat în fața acestor întrebări – la care este dificil de dat un răspuns la adăpost de orice critici – va trebui să apeleze la orice alte resurse utile pe care le poate identifica. În aceste condiții, am interpellat¹⁰ entitatea competentă cu aplicarea noii definiții a IMM-urilor de la nivelul Comisiei Europene¹¹ în încercarea de a primi clarificări pentru problemele expuse anterior.

Răspunsul primit a fost că în aplicarea textului Recomandării este prioritar a se analiza numărul salariaților, astfel cum se precizează și la punctul (4) din considerentele Recomandării: *„Criteriul numărului personalului (criteriul numărului de angajați) rămâne fără îndoială unul dintre cele mai importante și trebuie respectat ca și criteriu principal; introducerea unui criteriu financiar constituie însă o completare necesară pentru a percepe scala reală și performanța unei întreprinderi, precum și poziția acesteia în comparație cu concurenții săi. Cu toate acestea, nu este de dorit utilizarea cifrei de afaceri ca unic criteriu financiar, în special deoarece întreprinderile din domeniul comerțului și distribuției au prin natura lor valori ale cifrei de afaceri mai ridicate decât întreprinderile din sectorul manufacturier. Astfel, criteriul cifrei de afaceri trebuie combinat cu cel al bilanțului contabil total, un criteriu care reflectă prosperitatea pe ansamblu a unei afaceri, cu posibilitatea depășirii unuia dintre aceste două criterii”*.¹²

În același răspuns s-a precizat că temeiul acestei decizii este unul statistic și anume că datele colectate de Comisie au arătat că peste 99% din întreprinderile din UE se încadrează în criteriile trasate¹³.

Este adevărat că în 2003, atunci când a fost redactată Recomandarea, România nu era membră a Uniunii Europene, astfel că datele colectate nu au

¹⁰ Printr-o serie de email-uri transmise în perioada iunie – iulie 2015 pe adresa grow-sme-definition@ec.europa.eu.

¹¹ Directorate-Generale for Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs, Unit H1 – COSME Programme, SME Envoys and Relations with EASME (Direcția Generală Piață internă, industrie, antreprenoriat și IMM-uri).

¹² Sublinierile în text ne aparțin.

¹³ În varianta originală, “The colleagues who wrote the SME definition years ago were aware that any ceiling that was set would always be arbitrary and up for discussion. However there was need to set the ceilings somewhere and data collection showed that over 99% of all enterprises in the EU fall under the SME definition”.

inclus și societăți din țara noastră, însă apreciem că plafoanele respective nu reflectă realitățile economice din România.

Într-o notă personală, ne asumăm nuanțat poziția Comisiei și suntem cel puțin rezervați cu privire la prezumția instituită, conform căreia fiecare salariat poate genera 200.000 euro în cifra de afaceri a unei societăți în România. În 2016, populația activă ocupată în România era de 8.449.000 persoane¹⁴. Chiar dacă nu este o analogie corectă din punct de vedere economic cu ipoteza din prezumția indicată mai sus, dacă ar fi să împărțim produsul intern brut (PIB) al României din 2016 – 186,76 miliarde dolari¹⁵ – la populația activă ocupată, rezultatul ar fi aproximativ 22.000 dolari/persoană. Abia compania clasată din punct de vedere al veniturilor pe primul loc în topul Fortune Global 500 în 2016¹⁶ – Walmart – care a avut o cifră de afaceri de 485,873 miliarde dolari la un număr de 2.300.000 salariați, are raportul dintre cele două valori de aproximativ 211.000 (dolari/salariat).

Față de aceste exemple, ne menținem întrebarea dacă la nivelul României indicatorul prioritar al dimensiunii unei companii și al capacității sale economice nu este mai degrabă cifra de afaceri și nu numărul de salariați.

Revenind la aspectul interesului calificării juridice a societății unice, pentru a sublinia importanța acestuia, ne putem imagina următoarea situație: societatea S are 50 de salariați și o cifră de afaceri anuală netă de 2,1 milioane euro. Apreciind că cifră de afaceri este mai relevantă pentru determinarea dimensiunii companiei, societatea declară că se încadrează în categoria întreprinderilor mici și aplică pentru obținerea unei finanțări europene, cu un raport al contribuției de 70-30 (70% finanțatorul, 30% beneficiarul). Contractul de finanțare se semnează în aceste condiții, deși finanțatorul putea să verifice la un control de suprafață corectitudinea declarației. În cursul verificării cererii de rambursare, finanțatorul recalifică beneficiarul ca fiind o întreprindere mijlocie, care ar fi fost de asemenea

¹⁴ Comunicatul de presă al Institutului Național de Statistică nr. 98/18.04.2017, [Online] la http://www.insse.ro/cms/sites/default/files/com_presa/com_pdf/somaj_2016r.pdf, accesat 29.12.2017.

¹⁵ Banca Mondială, Raport de țară, [Online] la http://databank.worldbank.org/data/Views/Reports/ReportWidgetCustom.aspx?Report_Name=CountryProfile&Id=b450fd57&tbar=y&dd=y&inf=n&zm=n&country=ROU, accesat 29.12.2017.

¹⁶ [Online] <http://fortune.com/global500/walmart/>, accesat 29.12.2017.

eligibilă pentru respectiva schemă de finanțare, însă cu un raport al contribuției de 60-40. În consecință, se constată o neregulă și se aplică societății beneficiare o corecție pentru a restabili raportul contribuțiilor¹⁷. Într-o atare situație, beneficiarul ar putea aprecia că a avut loc o alterare a cauzei actului juridic, întrucât dacă ar fi cunoscut *ab initio* posibilitatea recalificării, nu ar mai fi încheiat actul juridic.

Aspectele semnalate de noi în cele de mai sus au făcut obiectul unor cercetări practice încă de la apariția Recomandării Comisiei. În anul 2005, în cadrul unei întâlniri de lucru a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) având ca temă „*Towards better Structural Business and SME Statistics*”, s-a pus în discuție definirea după criterii calitative a IMM-urilor¹⁸.

Studiul realizat argumentează că acele criterii cantitative prevăzute de Recomandare ar trebui să se completeze și cu particularitățile care rezultă din activitatea economică desfășurată de întreprindere: o societate care furnizează bunuri are nevoie de o cantitate mult mai mare de produse decât o societate prestatoare de servicii, astfel că va avea o cifră de afaceri crescută; în mod corelativ, prestatorii de servicii angajează un număr mai mare de salariați pentru a ajunge la cifra de afaceri a unui furnizor de bunuri. Nici criteriul bilanțului contabil anual (activelor totale) nu este de preferat, dat fiind faptul că valoarea acestora poate fluctua din motive care nu țin neapărat de dimensiunea companiei.

Mai mult decât atât, se arată în studiu că o întreprindere cu 245 de salariați nu își va schimba realmente caracterul dacă va mai angaja alte 10 sau 20 de persoane. De asemenea, o societate cu peste 500 de salariați poate avea trăsăturile faptice ale unei întreprinderi mici sau mijlocii, după cum este de asemenea posibil ca o companie cu 200 de angajați să fie condusă ca o întreprindere mare și să manifeste trăsăturile specifice acesteia. În aceste condiții, studiul conchide că plafoanele stabilite prin definiția cantitativă a întreprinderilor din Recomandarea Comisiei nu ar trebui privite atât de strict.

¹⁷ Pentru detalieri, a se vedea I.M. Costea, *Despre măsuri și sancțiuni administrative în materia fondurilor europene*, în *Analele Științifice ale Universității “Alexandru Ioan Cuza” Iași*, Tomul LXIII, Științe Juridice, nr. 2/2016, pp. 271-288, [Online] la http://pub.law.uaic.ro/files/articole/2016/volii/2016_ii_3.2.costea.pdf, accesat 29.12.2017.

¹⁸ H.E. Hauser, *A qualitative definition of SME*, [Online] la <https://www.oecd.org/std/business-stats/35501496.pdf>, accesat 29.12.2017.

De altfel, autorul studiului respectiv era un cercetător al Institut für Mittelstandsforschung (institut pentru cercetarea IMM-urilor) din Bonn, Germania, entitate care are propria sa definiție pentru aceste tipuri de întreprinderi¹⁹. Dacă în privința microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici, Institutul din Bonn a îmbrățișat definiția din Recomandare, în scop de armonizare, întreprinderile mijlocii sunt considerate cele care au până la 499 de salariați inclusiv și o cifră de afaceri anuală netă de până la 50 milioane euro, pentru a se reflecta distribuția specifică a dimensiunii societăților germane.

II. Calificarea juridico-economică a grupurilor de societăți

Grupurile de societăți suscită un interes deosebit în contextul temei de studiu alese, motiv pentru care urmează a fi tratate din două perspective: cea a accesului la finanțare – fundamentul legislativ al acestui demers regăsindu-se din nou în Legea nr. 346/2004 – și perspectiva de drept fiscal ce are ca punct de referință normativă Codul fiscal. Astfel, vom trece de la analiza întreprinderii autonome la cea a întreprinderilor partenere/legate, pentru a suprapune în final și planul fiscalității, concretizat prin noțiunea de persoane afiliate.

II.1. Perspectiva accesului la finanțare. Întreprindere autonomă vs. întreprinderi partenere/legate

Interesul de a obține o formă de finanțare din surse publice, despre care am făcut vorbire și în prima parte a studiului, se regăsește în egală măsură și în dinamica activităților unui grup de societăți, atât în ceea ce privește grupurile formale, cât și cele informale²⁰, în cadrul cărora entitățile componente sunt legate fie prin legături juridice, fie prin legături de sorginte faptică²¹. În multiple scheme de finanțare, un prim criteriu analizat este cel al autonomiei beneficiarului ori al apartenenței sale la un grup.

În acest sens, Recomandarea Comisiei, preluată în această privință de Legea nr. 346/2004, definește trei noțiuni distincte, în funcție de

¹⁹ *SME-definition of IfM Bonn*, [Online] la <https://en.ifm-bonn.org/definitions/sme-definition-of-ifm-bonn/>, accesat 29.12.2017.

²⁰ Pentru clasificarea grupurilor de societăți în grupuri formale și grupuri informale, a se vedea I.M. Costea, *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H.Beck, București, 2011, pp. 260-263.

²¹ În acest sens, a se vedea I.M. Costea, *Optimizarea fiscală...*, p. 265.

dependența sau independența unei societăți, raportată la capitalul sau la drepturile de vot deținute ori la dreptul de a exercita o influență dominantă, noțiunile fiind de: întreprindere autonomă, întreprinderi partenere și întreprinderi legate.

A) Întreprinderea autonomă

Întreprinderea autonomă este definită de art. 4² din Legea nr. 346/2004 prin metoda „diferenței”, în sensul că este autonomă o întreprindere care nu este clasificată ca întreprindere legată sau ca întreprindere parteneră. În clarificare și chiar anticipare a definiției întreprinderilor partenere, alin. (2) al aceluiași articol precizează că „o întreprindere este autonomă dacă deține mai puțin de 25% din capitalul social sau din drepturile de vot (oricare dintre acestea este mai mare) în una ori în mai multe întreprinderi sau dacă una ori mai multe întreprinderi nu dețin mai mult de 25% din capitalul social sau din drepturile de vot ale întreprinderii în cauză”.

Excepțiile de la această definiție sunt prevăzute în art. 4² alin. (3), în sensul că o întreprindere este considerată tot autonomă și nu are nicio întreprindere parteneră, chiar dacă pragul de 25% din ipoteză este atins sau depășit de o serie de categorii de investitori:

a) societăți publice de investiții, societăți de capital de risc, persoane fizice sau grupuri de persoane fizice care realizează, conform declarației anuale de venit, venituri majoritare din activitatea de investiții în capital de risc (*business angels*) și care investesc fonduri proprii în societăți necotate la bursă, cu condiția ca investiția totală a acestor investitori în aceeași întreprindere să nu depășească echivalentul în lei a 1.250.000 euro;

b) universități sau centre de cercetare fără scop lucrativ;

c) investitori instituționali, inclusiv fonduri de dezvoltare regională;

d) autorități ale administrației publice locale, respectiv consilii locale ale unităților administrativ-teritoriale cu un buget anual mai mic de echivalentul în lei a 10 milioane euro și cu o populație mai mică de 5.000 de locuitori.

Se impune totuși un criteriu suplimentar (și suntem de părere că în mod justificat), ca acești investitori să nu fie legați – în sensul art. 4⁴, pe care urmează să îl tratăm – individual sau în comun, de întreprinderea în cauză.

B) Întreprinderile partenere

După cum am văzut deja *per a contrario* din definiția întreprinderii autonome și, din nou, prin metoda diferenței și a definiției anticipate, întreprinderile partenere sunt toate întreprinderile care nu sunt clasificate ca întreprinderi legate și între care există următoarea relație: întreprinderea din amonte deține, individual sau în comun cu una ori mai multe întreprinderi legate, 25% sau mai mult din capitalul social ori din drepturile de vot ale unei alte întreprinderi din aval.

C) Întreprinderile legate

În final, art. 4⁴ alin. (1) din Legea nr. 346/2004 definește întreprinderile legate ca fiind acelea „între care există oricare dintre următoarele raporturi:

a) o întreprindere deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau ale asociaților celeilalte întreprinderi;

b) o întreprindere are dreptul de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere a celeilalte întreprinderi;

c) o întreprindere are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra celeilalte întreprinderi, în temeiul unui contract încheiat cu această întreprindere sau al unei clauze din statutul acesteia;

d) o întreprindere este acționară sau asociată a celeilalte întreprinderi și deține singură, în baza unui acord cu alți acționari ori asociați ai acelei întreprinderi, majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților întreprinderii respective”.

Întrucât sintagma „influență dominantă” este susceptibilă de apreciere subiectivă, legea instituie o nouă prezumție în privința investitorilor care constituiau excepțiile de la întreprinderile partenere, respectiv cei prevăzuți la art. 4² alin. (3), expus în cele de mai sus, în sensul că nu există o influență dominantă dacă acei investitori nu sunt implicați direct sau indirect în conducerea întreprinderii respective, fără ca drepturile pe care le dețin în calitate lor de acționar sau asociat să fie prejudiciate.

Suntem de părere că această calificare își găsește rațiunea în legătura juridică dintre societățile care compun grupul, întrucât textul de lege cere a se analiza raporturile dintre întreprinderi pe baza unor criterii predominant obiective, de drept societar, care își au originea în înscrisuri formalizate, de tipul statutului sau actului constitutiv. Vom vedea în secțiunea următoare

(II.2) că în privința calificării de drept fiscal, criteriul „controlului exercitat în mod efectiv” este însă mai flexibil.

În altă ordine de idei, pentru a preîntâmpina eludarea textului normativ prin construcții societare cu interpuși și prin combinarea ipotezelor de lucru, legea consideră că sunt întreprinderi legate și întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise la art. 4⁴ alin. (1) prin intermediul uneia ori mai multor întreprinderi sau prin oricare dintre investitorii prevăzuți la art. 4² alin. (3).

Mai mult decât atât, întrucât s-ar putea imagina un astfel de mecanism cu interpuși persoane fizice pentru a evita calificarea societăților ca legate, Legea nr. 346/2004 statuează următoarea regulă: întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise la art. 4⁴ alin. (1) prin intermediul unei persoane fizice sau al unui grup de persoane fizice care acționează de comun acord, sunt, de asemenea, considerate întreprinderi legate, dacă își desfășoară activitatea sau o parte din activitate pe aceeași piață relevantă ori pe piețe adiacente, piața adiacentă fiind cea piață a unui produs sau a unui serviciu situată direct în amonte ori în aval pe piața în cauză.

Înșuși textul de lege pune în perspectivă problema societăților care, în considerarea unor criterii care țin de participarea la capitalul social sau de controlul exercitat, se angajează în diferite tranzacții. Întrucât astfel de operațiuni pot genera consecințe de ordin fiscal, acestea nu au rămas străine legiuitorului, astfel cum vom vedea în partea următoare a prezentului studiu.

II.2. Perspectiva Codului fiscal. Întreprinderi partenere/legate vs. „întreprinderi” afiliate

Codul fiscal²² definește persoanele afiliate după criterii și în mod similar definițiilor prevăzute de Legea nr. 346/2004 pentru întreprinderile partenere și cele legate, astfel²³ (art. 7, pct. 26, lit. c) și d) C.fisc.):

„ (...) c) persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

²² Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ultima modificare adusă prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2017 din 08.11.2017.

²³ În scopul prezentului studiu ne vom referi doar la definiția privind persoanele juridice.

d) persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal²⁴ aduc o serie de binevenite clarificări ale definițiilor citate anterior, în special cu privire la criteriul controlului, care este de apreciere subiectivă, comparativ cu criteriul obiectiv al participației. Astfel, în scopul aplicării prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, se consideră că „o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul ori personalul de conducere are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator ori personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate”. Pentru atribuirea caracteristicii de „controlul exercitat în mod efectiv”, textul de lege ia în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, precum și drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.

În ceea ce privește art. 7 pct. 26 lit. d) C.fisc., normele metodologice lămuresc faptul că această prevedere stabilește o relație de afiliere între două persoane juridice pentru cazul în care o persoană terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea ori numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Consecința de ordin fiscal a acestei calificări – de persoane afiliate – este prevăzută în teza finală a art. 7 pct. 26 C.fisc., care notează că între persoane afiliate prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer²⁵.

²⁴ Hotărârea de Guvern nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ultima modificare adusă prin Hotărârea Guvernului nr. 284/2017.

²⁵ Pentru explicarea modului în care ar trebui abordate prețurile de transfer din punct de vedere conceptual, recomandăm D.Pătroi, F.Cuciureanu, R.Vigi, *Prețurile de transfer. Între*

În loc de concluzii, propunerea unei cercetări viitoare

Incipient antamată în prezentul studiu, cercetarea în continuare a politicilor de management care determină alegerea unei anumite metode de stabilire a prețurilor de transfer ar permite clarificarea problemelor care decurg din transferul profiturilor, erodarea bazei impozabile²⁶, evaziune fiscală, toate acestea în ansamblul fenomenului complex de globalizare. Un astfel de studiu ar plasa prețurile de transfer într-un context social, politic și organizațional mai larg, demonstrând cum o serie de profesioniști (ai dreptului sau economiei) utilizează toate resorturile disponibile pentru distribuirea direcționată a profiturilor²⁷.

Până la acel moment însă, apreciem că se impune o intervenție promptă a legiuitorului român pentru corectarea problemelor de calificare juridico-economică a întreprinderilor expuse în prima parte a cercetării de față. Într-un astfel de demers, ar trebui avută în vedere cu prioritate înlăturarea limitelor inferioare din definițiile IMM-urilor, corelată eventual cu adaptarea acestor plafoane la realitățile mediului de afaceri din România, după modelul Institutului din Bonn.

optimizare fiscală și evaziune transfrontalieră, ediția a 2-a, Editura C.H.Beck, București, 2013.

²⁶ În acest sens, a se vedea și I.M. Costea, *Fiscalitate europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016, pp. 25-28.

²⁷ P. Sikka, H. Willmott, *The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness*, 2010, [Online] la <https://repository.essex.ac.uk/8098/1/WP2010-1%20-%20PSikka%20Transfer%20Pricing%20Paper.pdf>, accesat 29.12.2017.