

SEDIUL PERMANENT ÎN COMERȚUL ELECTRONIC

PERMANENT ESTABLISHMENT IN E-COMMERCE

IOANA MARIA COSTEA¹

Rezumat: Sediul permanent este o instituție de drept fiscal, cu sursă din practicile comerciale internaționale. Legătura juridică dintre elementele unui fond de comerț și o jurisdicție fiscală cunoaște dimensiuni noi prin prisma comerțului electronic. Astfel o serie de soluții juridice se impun a fi dezvoltate, având la bază elemente de soft law. Alte soluții normative, la nivel european tind să creioneze instituții noi.

Cuvinte-cheie: sediu permanent, comerț electronic, stat-sursă, stat de rezidență

Abstract: The permanent establishment is a tax law institution with a source in international commercial practices. The legal link between the elements of a fund of commerce and a tax jurisdiction is of new dimensions from the point of view of e-commerce. Thus, a number of legal solutions need to be developed, based on soft law elements. Other regulatory solutions at European level tend to sketch new institutions.

Keywords: permanent establishment, e-commerce, state of source, state of residence

Noțiunea de *sediul permanent* are o definiție normativă în C.fisc². Definiția este preluată din Modelul convenției de evitare a dublei impunerii al

¹ Conf. univ. dr. Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, email: ioana.costea@uaic.ro.

² Art. 8 C.fisc. – Legea nr. 227/2015 - Definiția sediului permanent

(1) *În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile de la art. 5 "Sediul permanent" din modelul convenției de evitare a dublei impunerii al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*

(2) *Un sediu permanent presupune un loc de conducere, o sucursală, un birou, o fabrică, un magazin, un atelier, precum și o mină, un puț de țigăi sau de gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare prevăzut la art. 33.*

(3) Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, un ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1) - (3), un sediu permanent nu presupune următoarele:

a) folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului;

b) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;

c) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană;

d) vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziții sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției;

e) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident;

f) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar de către un nerezident;

g) păstrarea unui loc fix de activitate numai pentru o combinație a activităților prevăzute la lit. a) - f), cu condiția ca întreaga activitate desfășurată în locul fix să fie de natură pregătitoare sau auxiliară.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), un nerezident este considerat a avea un sediu permanent în România, în ceea ce privește activitățile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acționează în România în numele nerezidentului și dacă este îndeplinită una dintre următoarele condiții:

a) persoana este autorizată și exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului, cu excepția cazurilor în care activitățile respective sunt limitate la cele prevăzute la alin. (4) lit. a) - f);

b) persoana menține în România un stoc de produse sau bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului.

(6) Un nerezident nu se consideră că are un sediu permanent în România dacă doar desfășoară activitate în România prin intermediul unui broker, agent, comisionar general sau al unui agent intermediar având un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obișnuită a agentului, conform descrierii din documentele constitutive. Dacă activitățile unui astfel de agent sunt desfășurate integral sau aproape integral în numele nerezidentului, iar în relațiile comerciale și financiare dintre nerezident și agent există condiții diferite de acelea care ar exista între persoane independente, agentul nu se consideră ca fiind agent cu statut independent.

(7) Un nerezident nu se consideră că are un sediu permanent în România numai dacă acesta controlează sau este controlat de un rezident ori de o persoană ce desfășoară o activitate în România prin intermediul unui sediu permanent sau altfel.

(8) Persoanele juridice române, persoanele fizice rezidente, precum și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat, beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României, au obligația să înregistreze contractele încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente, potrivit procedurii instituite prin ordin al președintelui A.N.A.F. Contractele încheiate pentru activități desfășurate în afara teritoriului României nu fac obiectul

OCDE³ (care nu este modificat din anul 1977⁴). Sediul permanent este definit în doctrină, ca *minima legătură necesară pentru a aplica taxarea la sursă a profiturilor active ale unei afaceri*⁵. Această legătură se traduce printr-o prezență fizică (un birou, o fabrică, un magazin, un atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau de gaze, o carieră) ori printr-o prezență reprezentativă (un loc de conducere, o sucursală). Această legătură fizică permite astfel identificarea celor două entități oponente: statul-sursă și statul de rezidență, care își dispută dreptul de impunere. Prin convenția de evitare a dublei impuneri, cele două își vor partaja competența de impunere. Acest model de lucru este cumva tradițional și chestionat în contextul comerțului electronic (e-commerce). Comerțul electronic este reprezentat de vânzarea online de mărfuri de tip soft, cum ar fi muzică, ziare, cărți, fotografii, conținut video ori documente (comerțul electronic direct) și comanda online de bunuri corporale (comerț electronic indirect), precum și tranzacții online privind servicii financiare ori alte servicii. O categorie specifică de activități relevante în contextul e-commerce sunt cele privind marketingul și accesul la spațiul publicitar virtual, precum și culegerea și procesarea de date, în scopul dezvoltării unei strategii de promovare. Comerțul electronic include și subscripția și utilizarea de servicii de Internet ori alte servicii online și poate include schimbul electronic de date, de fonduri, activitatea bancară de card de credit ori debit. Comerțul electronic poate avea

înregistrării potrivit prezentelor dispoziții. Pentru încadrarea ca sediu permanent a unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau a activităților de supraveghere legate de acestea și a altor activități similare se vor avea în vedere data de începere a activității din contractele încheiate sau orice alte informații ce probează începerea activității. Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat la realizarea contractului de bază.

(9) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent al unei persoane fizice se consideră a fi baza fixă.

³ Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and on capital, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, accesat 08.10.2018.

⁴ R.T. Cole, *Permanent establishments without establishments or permanence*, în Tax Management International Journal, Aprilie 2003, 32, 4; ProQuest Central, p. 214.

⁵ D. Pinto, *The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*, An earlier version of this article was presented as a paper at the 18th Annual Conference of the Australasian Tax Teachers' Association held on 30 January to 1 February 2006 at the Melbourne Law School, University of Melbourne, Australia, [Online] la https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/38171/20960_downloaded_stream_416.pdf?sequence=2&isAllowed=y, accesat 08.10.2018.

dimensiuni multiple între profesioniști (B2B⁶), ori între profesioniști și consumator (B2C), între doi privați (C2C), între un profesionist și o entitate publică (B2A) ori între un privat și o entitate publică (C2A)⁷. Caracteristica fundamentală este că acest tip de tranzacții sunt încheiate prin mijloace electronice: partea de marketing, accesul clientului la oferte, plasarea comenzii, efectuarea plății. Doar livrarea este în unele ipoteze fizică, dar și produsul ori serviciul poate fi tot dematerializat⁸.

Desigur, nu este niciun fel de dubiu cu privire la prezența, utilitatea și fiabilitatea comerțului electronic. Accesarea oricărui produs și accesarea oricărei piețe nu pot fi decât dimensiunea maximă a comerțului internațional. Fluiditatea pieței și caracterul instantaneu al tranzacțiilor au permis dezvoltarea exponențială a acestui fenomen în ultimele decenii și au ridicat inclusiv problema locului taxării profitului fondat pe aceste operațiuni.

În mod cert, comerțul electronic este o sursă de venituri. Aceste venituri sunt venituri din activități economice, desigur, venituri impozabile. Impunerea acestor venituri prezintă însă o serie de dificultăți practice, cum ar fi absența controlului asupra locului activității (fie aceasta vânzare de bunuri necorporale ori prestare de servicii), imposibilitatea de a localiza beneficiarul ori cel puțin mobilitatea acestuia, absența obligațiilor declarative ale agenților ce derulează operațiuni cu conținut financiar.

În logica unei concurențe privind impunerea acestui profit (utilizăm noțiunea de profit în sens larg, ca beneficiu al unei afaceri), utilizarea regulii de taxare în statul-sursă este supusă unor provocări specifice. Se ridică chiar întrebarea dacă nu este necesară o impunere în statul de rezidență ori în statul unde se află consumatorul.

Regula generică a impunerii în statul-sursă corespunde poziției dominante a statelor de a impune resursele care își au sursa pe teritoriul lor; este în fapt vorba despre o taxare unitară a venitului „domestic”, indiferent dacă este realizat de un rezident ori de un nerezident. Comerțul electronic ridică problema identificării statului-sursă și instrumentul de lucru ar fi în tradiția dreptului fiscal internațional *sediul permanent*.

⁶ B-business, C-consumer, A-public authority.

⁷ *e-commerce (electronic commerce or EC)*, [Online] la <https://searchcio.techtarget.com/definition/e-commerce>, accesat 08.10.2018.

⁸ J.-Ph. Chetcuti, *The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECDs Response*, [Online] la <https://www.cc-advocates.com/articles/oecd-e-commerce-permanent-establishment>, accesat 08.10.2018.

Desigur, în logica tradițională a identificării sediului permanent prin raportare la o legătură fizică, materială cu spațiul fizic al unui anumit stat, o soluție propusă a fost utilizarea ca punct de legătură a locului unde este amplasat serverul⁹. Deși soluția pare să îndeplinească obiectivul principal al identificării unui element de infrastructură, aceasta prezintă o serie de dificultăți tehnice (în sensul că un server ori un complex de servere pot livra același serviciu) și fiscale (întrucât statul în care este situat fizic serverul poate lesne fi diferit de statul, care este *de facto* „sursă”, adică statul din care provin raporturile comerciale și implicit profitul).

Această soluție a determinării jurisdicției fiscale prin raportare la sediul permanent este susținută de OCDE încă din 1998. Propunerea OCDE este destul de atașată de elementele tradiționale ale definiției sediului permanent, încercând să le adapteze atenuat contextului specific comerțului electronic.

Modelul OCDE

Poziția tradițională a OCDE, adoptată prin comentariile la art. 5 din modelul de CEDI (2000), pornește de la premisa de a identifica legătura fizică, utilizată în comerțul clasic și în ipoteza comerțului electronic. Cele mai evidente două puncte de legătură apar a fi serverul și website-urile. Astfel, sediul permanent este legat de server și nu de website, întrucât acesta este un echipament, cu o locație fizică, cu condiția ca aceasta locație să fie menținută o anumită perioadă de timp. În subsidiar, apare desigur distincția între operatorul serverului și operatorul website-ului; sediul permanent este dat de dreptul de proprietate ori de folosință asupra serverului. Legătura nu este suficientă în dimensiunea ei fizică, având nevoie și de un conținut efectiv, în funcțiile pe care le asigură în economia afacerii și anume: *fie funcțiile serverului sunt în ele însele o parte esențială și semnificativă a activității întreprinderii ca întreg ori alte funcții importante ale întreprinderii sunt derulate prin echipamentul electronic*, cum ar fi încheierea contractului, procesarea plății, livrarea produsului/serviciului. Aceste elemente se delimitează de activitățile pregătitoare ori auxiliare, cum ar fi: asigurarea unei interfețe de comunicare, publicitatea privind bunurile ori serviciile, diseminarea de informații printr-un server auxiliar, colectarea de informații privind piața sau furnizorii.

⁹ D. Pinto, *op.cit.*, p. 22.

În egală măsură, în viziunea OCDE, aceste servere sunt sediu permanent, chiar dacă nu sunt dublate de o intervenție umană, după modelul folosit în cazul exploatațiilor de resurse minerale.

Pentru ca un server să fie considerat sediu permanent, este necesar să îndeplinească următoarele condiții: 1. Serverul pe care este găzduit site-ul web și locația acestuia trebuie să fie la dispoziția întreprinderilor străine, fie că sunt deținute/închiriate și operate de către întreprindere, care nu găzduiesc website-uri; 2. Serverul trebuie să fie situat în statul de impozitare, ca un loc fix de afaceri; 3. Activitățile de bază trebuie să fie efectuate prin server, spre deosebire de funcțiile pregătitoare sau auxiliare, fără a fi nevoie de intervenție umană¹⁰.

Astfel, OCDE propune soluția impunerii în statul-sursă, cu tratament fiscal similar sediului permanent clasic.

Această chestiune alimentează două temeri majore; pe de o parte, teama ca statele de rezidență să nu piardă bază impozabilă (prin faptul că resursele patrimoniale, veniturile din care sunt alimentate aceste tranzacții să părăsească teritoriul lor), pe de altă parte, teama contribuabililor și, de ce nu, a statelor ca procesul să nu ducă la o dublă taxare¹¹. Abordarea chestiunii în logica prevenirii eroziunii bazei impozabile duce la schimbarea paradigmei *sediului permanent* și mutarea accentului impunerii de la statul-sursă la statul de rezidență, ducând implicit la inutilitatea noțiunii de sediu permanent în materie de comerț electronic. Desigur, în acest model, pentru a se evita dubla impunere este necesar ca impunerea din statul de rezidență să fie relevantă în statul-sursă și să dea naștere unei deduceri a impunerii deja achitate. Desigur, pentru a asigura corespondența acestui mecanism de deducere ar fi necesar ca statele să aibă definiții similare ale venitului impozabil, atât în forma brută, cât și în forma netă.

O a treia formulă propusă la nivel doctrinar privește evoluția conceptului de *sediu permanent* către conceptul de *sediu permanent virtual*¹², prin care jurisdicția fiscală este atribuită unui stat-sursă, fără a fi verificate condițiile tradiționale. Astfel, s-ar asigura o distribuire a

¹⁰ J.-Ph. Chetcuti, *op. cit.*, p.3.

¹¹ R. L. Doernberg, *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, 16 Tax Notes International 1013 (1998), *apud*. D. Pinto, *op.cit.*, p. 27.

¹² L. Hinnekens, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, 26 Intertax 192 (No. 6/7, 1998), *apud*. D. Pinto, *op.cit.*, p. 30.

competențelor de impunere între state, raportat la operațiunile de import și export, care să permită o așezare agreată în comun de ambele state a bazei impozabile. Rațiunea rămâne desigur faptul că un comerț (fie tradițional sau electronic) își hrănește succesul din spațiul economic dominat de statul-sursă; accesul pe o piață facilitat prin comerțul electronic nu are numai calitatea de a asigura numeric utilizatori, ci are o strânsă legătură cu contextul economic al statului-sursă, ai cărui rezidenți au prin puterea de cumpărare, profilul de consumator și interesul pentru un anumit produs un aport masiv la succesul afacerii implantate electronic în acel spațiu. Astfel, statul-sursă pare să fie determinant în volumul tranzacțiilor relevante fiscal, și pe cale de consecință, apare ca efect firesc menținerea unei competențe de impunere în beneficiul acestuia.

Modelul Uniunii Europene

În contextul protejării pieței unice, Uniunea Europeană a propus în 2018 o serie de reguli privind determinarea bazei impozabile, pentru a asigura impunerea în statul cu care activitatea comercială are legături semnificative. Aceste demersuri s-au materializat în două propuneri de directive: Propunerea de directivă stabilind regulile privitor la impunerea companiilor cu o prezență digitală semnificativă¹³ și Propunerea de directivă privind sistemul comun al impunerii venitului pentru servicii digitale rezultând din anumite servicii digitale¹⁴.

Prima propunere încearcă să asigure un spațiu juridic, în care statele membre să poată impune profiturile generate pe teritoriile lor, chiar dacă compania nu are pe aceste teritorii o prezență fizică. Modelul pare să derive din discuțiile teoretice privind prevenirea erodării bazei de impunere și pare să nege utilitatea unei abordări tradiționale a conceptului de sediu permanent. Uniunea își setează astfel obiectivul de a preveni acțiunile prin care companiile online evită să contribuie la sistemele de finanțe publice ale statelor membre, având însă prin comerțul electronic acces .

¹³ Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, [Online] la https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf, accesat 08.10.2018.

¹⁴ Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, [Online] la https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf, accesat 08.10.2018.

În acest sens, este desigur necesar a se redefini „prezența digitală”, ca alternativă la sediul permanent. Criteriile propuse, pentru ca o companie să fie digital prezentă într-un stat membru sunt: cifra veniturilor din statul membru este de peste 7 milioane de euro; compania are mai mult de 100.000 de utilizatori în statul membru, în fiecare an fiscal și încheie peste 3.000 de contracte profesionale pentru servicii digitale în fiecare an. Regimul fiscal astfel stabilit se aplică companiilor indiferent de unde au rezidența. Cuantificarea utilizatorilor se face raportat la prezența acestora în perioada fiscală într-unul din statele membre.

Referitor la regimul fiscal, aceste profituri vor fi impuse doar în statul membru în care se verifică „prezența digitală”. Cu privire la determinarea profitului, propunerea de directivă avansează un criteriu de analiză funcțională, în sensul de a identifica profitul asociat „prezenței digitale”, printr-o evaluare ca și cum ar fi *un profit realizat de o afacere distinctă și independentă, asigurând activități identice sau similare, în condiții identice sau similare, în special în raport cu alte componente ale afacerii, luând în considerare funcțiile asigurate, bunurile folosite și riscurile asumate* (articol 5 alin. 2). Propunerea de directivă asigură și o serie de exemple, cu caracter orientativ privind definirea noțiunii de activitatea semnificativă economic: (a) colectarea, stocarea, prelucrarea, analiza, plasarea și vânzarea datelor la nivel de utilizator; (b) colectarea, stocarea, prelucrarea și afișarea conținutului generat de utilizator; (c) vânzarea spațiului publicitar online; (d) punerea la dispoziție a conținutului creat de terți pe o piață digitală; (e) furnizarea oricărui serviciu digital care nu figurează la literele (a) - (d).

Propunerea de directivă menține regula impunerii în statul-sursă, însă are marele merit de a redefini statul-sursă adaptat la specificul comerțului electronic.

A doua propunere de directivă reglementează regimul de impunere al veniturilor rezultând din livrarea anumitor servicii digitale, prin instituirea unui impozit *Digital services tax* (DTS). Articolul 3 enumeră veniturile taxabile astfel: (a) plasarea pe o interfață digitală a publicității destinate utilizatorilor acestei interfețe; (b) punerea la dispoziția utilizatorilor a unei interfețe digitale multiple, care permite utilizatorilor să găsească alți utilizatori și să interacționeze cu aceștia și care, de asemenea, pot facilita furnizarea de bunuri sau servicii subiacente direct între utilizatori; (c) transmiterea datelor colectate despre utilizatori și generate de activitățile

utilizatorilor pe interfețe digitale. Venitul impozabil va fi reprezentat de venitul total, cu excluderea TVA și a altor impuneri similare. Competența de impunere se determină indiferent dacă furnizorul este proprietarul platformei în cauză.

Propunerea de directivă se adresează unui cerc limitat de persoane taxabile, determinate prin raportare la o entitate care îndeplinește următoarele două condiții: (a) suma totală a veniturilor globale raportate de entitate pentru exercițiul financiar respectiv depășește 750.000.000 EUR; (b) suma totală a veniturilor impozabile obținute de entitate în cadrul Uniunii pe parcursul exercițiului financiar în cauză depășește 50.000.000 EUR.

Criteriul de determinare a jurisdicției fiscale este dat de localizarea utilizatorului, indiferent dacă acesta contribuie la veniturile impozabile.

Impunerea se va determina procentual raportat la numărul de apariții ale anunțului publicitar, pe *device*-ul utilizatorului din statul membru, într-o anumită perioadă fiscală. Nivelul de impunere al DST este de 3%. Persoana impozabilă se va înregistra în statul membru pentru plata impozitului.

Această propunere depășește problema inițială a studiului nostru, întrucât de fapt instituie un impozit comun spațiului Uniunii pentru anumite servicii conexe comerțului electronic. Această impunere unitară este neîndoielnic un act de voință dincolo de dialectica convențiilor de evitare a dublei impuneri. Este un act de protecție a spațiului digital european în prezența actorilor internaționali, prin „filtrarea” accesului la consumatorul european, pe un algoritm fiscal. Desigur, impunerea pornește de la premisa relevanței fiscale a localizării „resurselor” utilizate de un anumit model de afaceri; în consecință, efectul echitabil nu poate fi decât asigurarea unei forme de impunere în legătură cu piața din care „venitul” a fost realizat sau cel puțin vizat.

Concluzii

Studiul nostru pare să nu lămurească aspectele privind sediul permanent în era digitală, decât în măsura în care se reliefează o intervenție normativă, cum este cazul spațiului Uniunii Europene. Interesul major al problemei derivând din preocuparea pentru o clară delimitare a jurisdicțiilor fiscale, poate fi complinit în spațiul extra-european prin intermediul convențiilor de evitare a dublei impuneri. Studiul asigură mai degrabă un

spațiu de interogații privind distribuirea competențelor și nevoia de redefinire a criteriilor de distribuire.