

Impunerea asupra redevențelor în context național și european

Taxation of Royalties, National and European Perspectives

ANDREEA IULIANA RACU (CĂS. PRISACARIU)¹

Rezumat: Tendința spre o mobilitate sporită a persoanelor, capitalurilor, bunurilor și serviciilor la nivel global, dar și dezvoltarea pe scena europeană a unor relații complexe în plan economic, politic și cultural, fac necesară atenta reglementare a impunerii asupra veniturilor generate de drepturile de proprietate intelectuală. Redevențele reprezintă o importantă sursă de venituri, statelor și Uniunii Europene revenindu-le un rol activ în stabilirea condițiilor de plată și impozitare a acestora. Reglementarea, atât la nivel național, cât și european și internațional, a aspectelor ce țin de plata, încasarea și impozitarea veniturilor din redevențe este atrasă în contextul actual de largă răspândire și utilizare a mărcilor, brevetelor, operelor artistice, literare și științifice. Globalizarea, schimburile între state, industrializarea, creșterea gradului de complexitate a proceselor de producție, sunt doar câțiva din factorii care determină utilizarea redevențelor, fie pentru *know-how*, fie pentru opere literare, artistice sau științifice, fie pentru mărci și brevete. Eforturile celor implicați, state, organizații internaționale și nu numai, trebuie să fie concentrate spre o distribuire a competenței de a impozita de natură să cuprindă toate situațiile, veniturile și capitalurile, cu dublu scop de a evita ca un venit să fie impozitat de două ori, sau, la polul opus, să nu fie impozitat deloc.

Cuvinte-cheie: redevențe, impozitare, proprietate intelectuală, venituri, activități independente

Abstract: Increased mobility of people, capital, goods and services globally, but also developing a complex economic, political and cultural context, both at national and European level, make it necessary to carefully regulate the taxation of intellectual property income. Royalties are an important source of income; states and the European Union play an active role to establish the way these are paid and taxed. The widespread use of trademarks, patents, artistic, literary and scientific works, determines the regulation of royalties payment, collection and taxation, both national and European level. Globalization, exchanges between states, industrialization, complex production processes, these are just some of the factors that determined increasing use of royalties either for know-how, trademarks and patents, or for literary, artistic or scientific works.

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

The efforts of those involved, states, international organizations and more, must be focused on a distribution of the power to tax covering all situations, income and capital, preventing both, an income from being taxed twice, or, not to be taxed at all.

Keywords: royalties, taxation, intellectual property income, globalization, know-how

1. Cadrul internațional

Contextul internațional actual creează un mediu propice dezvoltării unor relații economice, sociale, politice și culturale complexe, între persoane fizice și juridice din întreaga lume. Ca o consecință firească, mobilitatea oamenilor, a bunurilor și a serviciilor s-a accentuat, fapt ce a atras, deopotrivă, avantaje și dezavantaje. În acest cadru, impunerea asupra veniturilor și a capitalurilor rămâne un subiect sensibil și relevant în plan internațional.

Redevențele, sursele de venit a căror impozitare face obiectul prezentului studiu, sunt frecvent fie datorate, fie încasate, atât în baza unor raporturi juridice desfășurate la nivel național, cât și în baza unor raporturi juridice desfășurate în context european și internațional. În plan internațional principalele reglementări în materie se regăsesc în Convențiile de evitare a dublei impuneri semnate între state și în instrumentele de soft law².

În baza suveranității sale fiscale, fiecare stat are libertatea de a legifera aspecte precum: definirea și stabilirea impozitelor; materia impozabilă; cotele de impunere; subiecții impozitării; termenele de plată sau de îndeplinire a celorlalte obligații fiscale; înlesniri sau, la polul opus, sancțiuni fiscale; modul de gestionare și soluționare a litigiilor fiscale³.

Astfel, în virtutea dreptului suveran de a stabili taxe și impozite, dar și de a-și contura propria strategie fiscală, fiecare stat a reglementat impunerea fiscală pentru persoanele fizice cetățeni ai săi, respectiv persoanele juridice de naționalitatea sa, dar și pentru nerezidenți (acele persoane care realizează venituri pe teritoriul său ocazional și temporar)⁴.

În contextul mobilității unei baze impozabile între două state, indiferent dacă este vorba despre un bun sau un venit, apare problema aplicării în spațiu a dispozițiilor de drept fiscal și implicit identificarea statului care va aplica impozitul. În ipoteza în care ambele state impozitează apare fenomenul de dublă

² Spre exemplu, Convenția model privind evitarea dublei impuneri elaborată de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică - <https://www.oecd.org/> (accesat 25.11.2021).

³ I. Condor, *Evitarea dublei impuneri internaționale*, Editura Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, București, 1999, p. 31.

⁴ C. Lefter, S. Chirica, *Evitarea dublei impuneri internaționale (Reglementări legale interne și convenții fiscale încheiate de România)*, în *Economie teoretică și aplicată*, Vol. XVII, No. 9 (550), 2010, p. 38-51.

impunere⁵, dacă niciunul din state nu impozitează (fapt datorat, de cele mai multe ori, unor lacune legislative), fenomenul poartă denumirea de dublă neimpozitare⁶. Practica fiscală internațională utilizează criterii precum cetățenia, rezidența și originea veniturilor pentru a stabili baza impunerii veniturilor⁷. Rezidența reprezintă poate cel mai utilizat criteriu în materie de impozitare⁸. Fiecare stat definește, prin dispoziții cu caracter legal, noțiunea de rezidență, iar în raport de această definiție se poate stabili statutul de rezident, respectiv nerezident pentru o anumită persoană.

Dorința statelor de a clarifica, standardiza și confirma situația fiscală a contribuabililor care sunt implicați în activități comerciale, industriale sau financiare în alte țări, s-a materializat sub forma Convențiilor de evitare a dublei impunerii. Convențiile de evitare a dublei impunerii reprezintă un instrument clasic de drept internațional și oferă o soluție pentru rezolvarea aspectelor legate de dubla impunere internațională. Acestea se conturează sub forma unor toate internaționale bilaterale prin care două state își distribuie competența de a impozita veniturile rezidenților lor în ipoteze reciproce⁹. Dovedindu-se a fi de o reală utilitate în reglarea aspectului referitor la unde se plătește un impozit și anume în statul sursă (a venitului impozabil) sau în statul de rezidență (a persoanei impozabile), acest instrument juridic este utilizat atât în spațiul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, cât și între statele membre ale Uniunii Europene¹⁰. În spațiul Uniunii Europene statele membre au

⁵ I.M. Costea, *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 28-29.

⁶ *Ibidem*.

⁷ De-a lungul timpului s-au conturat două concepții privitor la impozitare: cea *teritorială* (fundamentată pe criteriul sursei veniturilor, respectiv localizării averii) și cea *globală* sau *mondială* (fundamentată pe criteriul rezidenței sau pe cel al cetățeniei, respectiv naționalității pentru persoanele juridice) - C. Trandafir, *Societățile off-shore între reglementare legală și ilicit*, Editura Universul Juridic, București, 2012, p. 174.

⁸ Analizând rezidența din perspectiva dreptului de a impozita pe care îl atrage, CJUE, în una din cauzele sale (C-602/17, Benoît Sauvage și Kristel Lejeune împotriva État belge) a evidențiat că aceasta capătă 3 dimensiuni. Astfel, există o „rezidență formală, papetară aferentă conceptului de domiciliu în sensul său strict”; o rezidență secundară, „derivând din libertatea de circulație a lucrătorilor” și „în al treilea rând, este vorba despre o dimensiune factuală a executării raporturilor de dreptul muncii, transpusă în locul unde activitatea se desfășoară în mod efectiv” - I. M. Costea, *Drumul spre Itaca sau unde este acasă în materie fiscală*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LXVII/2, Științe Juridice, 2021, p. 211.

⁹ I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a 7-a, Editura Hamangiu, București, 2021, p. 176 - 177.

¹⁰ *Ibidem*.

competența de a trasa regulile privind impunerea directă, reguli supuse prin intermediul directivelor și al jurisprudenței CJUE unor standarde armonizate¹¹.

Pentru a evita dubla impunere asupra veniturilor, la nivelul practicii fiscale internaționale se folosesc metoda scutirii și cea creditării¹².

Definite generic drept „orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de folosință a unor active corporale sau necorporale”¹³, redevențele sunt, conform doctrinei fiscale, „plățile efectuate pentru folosirea diferitelor forme ale proprietății intelectuale, înregistrate sau nu într-un registru public”¹⁴.

Spectrul drepturilor pentru a căror folosință se pot datora redevențe este unul larg, includem aici, fără a ne limita la: drepturile de autor (pentru toate tipurile de lucrări, artistice, științifice, literare)¹⁵; dreptul asupra unei inovații, licențe sau mărci de comerț; dreptul asupra unui brevet; nu în ultimul rând, dreptul asupra *know-how*-ului¹⁶. Diversitatea și complexitatea acestor drepturi din sfera proprietății intelectuale apte să atragă plata unor sume de bani (redevențe) impun o atentă reglementare a veniturilor generate și a modalității de impozitare a acestora. Identificarea și impunerea asupra veniturilor obținute din drepturile de proprietate intelectuală reprezintă un punct de interes atât în plan internațional, cât și în plan european și național. Aceste preocupări au fost generate și sporite de modul facil în care lucrări științifice, artistice și literare pot circula în spațiul internațional; de utilizarea din ce în ce mai des a *know-how*-ului în domenii dintre cele mai diferite; de utilizarea mărcilor comerciale în plan internațional și nu în ultimul rând de fenomenul globalizării.

La nivel internațional aspectele referitoare la impunerea asupra sumelor plătite, respectiv încasate, cu titlu de redevență se clarifică prin aplicarea dispozițiilor din Convențiile privind evitarea dublei impunerii semnate între

¹¹ I. M. Costea, *Drumul spre Itaca sau unde este acasă în materie fiscală*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LXVII/2, Științe Juridice, 2021, p. 207.

¹² Principala deosebire dintre cele două metode rezidă în obiectul la care se referă, metoda scutirii are în vedere venitul, în timp ce cea a creditării, impozitul.

¹³ <https://dexonline.ro/definitie/redeven%C8%9B%C4%83> (22.11.2021).

¹⁴ M. Antonescu, L. Antonescu, *Aplicarea convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu alte state*, Editura Sitech, Craiova, 2014, p. 9.

¹⁵ Legea nr. 8/1996, publicată în M. Of. al României, Partea I, nr. 60 din 26 martie 1996, cu modificările și completările ulterioare, reglementează drepturile de autor prevăzând, printre altele, situațiile în care se datorează, respectiv nu se datorează, plăți pentru utilizarea acestor drepturi; plăți care se prezintă sub forma unor redevențe și în raport de care dispozițiile fiscale au stabilit cuantumul impunerii.

¹⁶ „creația intelectuală reprezentată de totalitatea cunoștințelor și soluțiilor noi, secrete, substanțiale și identificate, utile în industrie, comerț sau servicii, pentru care titularul își manifestă voința de a le transmite, în anumite condiții, terților (cu plata unor redevențe)” - M. Antonescu, L. Antonescu, *op. cit.*, p. 52.

state. În acest context, un document cu relevanță deosebită, ce trasează liniile directoare în materie, este reprezentat de Convenția model privind evitarea dublei impuneri elaborată de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. Convenția model schițează definiția noțiunii de *redevență*¹⁷, trasează regula generală a impunerii asupra redevențelor în statul de rezidență, punctând excepțiile de la aceasta și, nu în ultimul rând, redactarea actuală (decembrie 2017) delimitează două situații contextuale în care veniturile încasate nu vor fi considerate redevențe.

Astfel, în temeiul articolului 12, paragraf 1, pentru redevențele obținute într-un stat contractant, impozitul va fi aplicat doar în celălalt stat contractant (practic statul de rezidență). Într-un procent covârșitor, Convențiile privind evitarea dublei impuneri la care România este parte conțin, alăturat regulii privind impozitarea redevențelor în statul de rezidență al beneficiarului, posibilitatea statului sursă de a impozita un anumit procent din redevențe¹⁸. Excepția devine practic absența unei astfel de prevederi. Cote de impozitare 0% pentru redevențe în statul sursă sunt stipulate în acordurile cu Irlanda (pentru drepturile de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice)¹⁹; Malaezia (pentru redevențe industriale); Emiratele Arabe Unite (pentru redevențe industriale)²⁰. Acordurile internaționale semnate de România cu Olanda și

¹⁷ Conform art. 12, paragraf 2 noțiunea de redevență reprezintă orice fel de plată primită în considerarea folosinței sau dreptului de a folosi drepturi de autor pentru lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv filme cinematografice, orice brevet, marcă de comerț, proiect sau model, plan, formulă sau proces secret, sau pentru informații privitoare la experiențe comerciale, industriale sau științifice.

¹⁸ Spre exemplu, Convențiile privind evitarea dublei impuneri încheiate cu Turcia, Franța, Cehia și Elveția prevăd un procent maxim de 10%, cele cu Africa de Sud, Vietnam și Zambia 15%, 20% cea cu Kuwait, 5% cele cu Malta și Italia. Printre cele mai mari cote de impozitare în astfel de situații, Convenția cu Filipine, prevede un procent de 25%. Printre cele mai mici, cea cu Finlanda, 2,5%.

¹⁹ Statul irlandez este unul dintre paradisurile fiscale, având în legislația națională reglementări care permit companiilor să realizeze scheme fiscale pentru a evita impozitarea veniturilor. Pentru redevențe, sistemul de impunere prevăzut de legea irlandeză este cel al reținerii la sursă. Incerte și susceptibile de interpretări dispozițiile referitoare la „veniturile provenite din exploatarea unui cod *software*” sunt interpretate de companii în sensul în care nu se aplică. Astfel, „se ajunge ca impozitul prevăzut să nu fie achitat atunci când redevențele sunt plătite pentru licența drepturilor de proprietate intelectuală ce privesc un cod *software*”. Impozitul „ar fi aplicabil chiar dacă rezidența societății care primește redevențele nu este în Irlanda” pentru că legea nu distinge în funcție de rezidență - A. E. Amironesei, *Planning-ul fiscal ante-2021 al giganților publicitari. Sustragearea veniturilor din publicitate de la impozitare. Rolul domiciliului fiscal. Perspective pentru viitor*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LXVII/1, Științe juridice, 2021, p. 25-26.

²⁰ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentContribuabili_r/Conventii/Conventii.htm (22.11.2021).

Elveția prevăd, de asemenea, cote de impozitare 0% pentru redevențe în statul sursă, atât timp cât Olanda, respectiv Elveția, nu percep conform legislației interne, prin reținere la sursă, impozit pentru redevențele plătite unui rezident al celuilalt stat contractant (România), conform protocoalelor adiționale semnate ulterior încheierii convențiilor²¹.

Conform Convenției model, dacă dreptul sau proprietatea în numele căruia se plătesc redevențele sunt efectiv legate de un sediu permanent (al beneficiarului, în statul sursă) se vor aplica dispozițiile referitoare la profitul din activitate și nu cele privitoare la redevențe. Existența unei relații între plătitor și beneficiarul efectiv al redevențelor sau între aceștia și o altă persoană care duce la majorarea valorii redevențelor, fapt ce nu s-ar fi petrecut în absența acestui context, determină scutirea impozitării în statul sursă doar pentru valoarea ce s-ar fi convenit în absența relației speciale, pentru diferență se vor aplica dispozițiile din legile naționale (art. 12 par. 3 și 4 din Convenția model).

2. Optica legiuitorului român

În dreptul românesc principalele aspecte referitoare la redevențe sunt reglementate în dispozițiile Codului fiscal. Fără a oferi o definiție propriu zisă, articolul 7 din Codul Fiscal, articol ce cuprinde definiția unor termeni comuni, conține o enumerare a plăților de vor fi considerate redevențe²². Dorindu-și să facă o delimitare clară, legiuitorul român a prevăzut în conținutul aceleiași norme și situațiile în care anumite plăți nu vor fi considerate redevențe, printre acestea: *plățile pentru achiziționarea integrală a oricărei proprietăți sau a oricărui drept de proprietate asupra tuturor elementelor menționate la alin. (1); plățile pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, inclusiv pentru instalarea, implementarea, stocarea, personalizarea sau actualizarea acestuia.*

²¹https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Conventii/Informare_CEDI_cota_zero.pdf (22.11.2021).

²² Astfel, potrivit pct. 36 - *se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricărui dintre următoarele: drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video; dreptul de a efectua înregistrări audio, video, respectiv spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau altele similare, și dreptul de a le transmite sau retransmite către public, direct sau indirect, indiferent de modalitatea tehnică de transmitere - inclusiv prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare; orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software; orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare; orice know-how; numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.*

2.1 Impozitarea drepturilor de proprietate intelectuală

Prin specificul lor, redevențele se datorează pentru utilizarea sub varii și diferite forme a drepturilor de proprietate intelectuală. Conștientizând importanța, dar și necesitatea unei reglementări distincte a acestei categorii de venituri, legiuitorul român a introdus în Codul fiscal Capitolul II²³, aplicabil de la 23 martie 2018, cuprinzând sfera veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală și modalitățile în care acestea pot și trebuie să fie impozitate. În reglementările fiscale anterioare, veniturile din redevențe erau incluse în sfera mai largă a veniturilor din activități independente²⁴.

În aria veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală impozabile legiuitorul român cuprinde veniturile rezultate în urma valorificării sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală din drepturi de autor și drepturi conexe acestuia, inclusiv cele din brevete de invenție, desene și modele, mărci și indicații geografice; enumerarea din cuprinsul art. 70 Cod fiscal este una exemplificativă dispozițiile referitoare la impozitarea drepturilor de proprietate intelectuală aplicându-se oricăror altor drepturi ce generează venituri din drepturi de proprietate intelectuală. Pentru aplicarea prevederilor fiscale nu prezintă importanță denumirea sub care sunt plătite și încasate aceste venituri, redevență, remunerații sau altele asemenea²⁵, factorul determinant fiind acela referitor la natura drepturilor care au generat acele venituri, respectiv drepturile de proprietate intelectuală.

O.U.G. nr. 18/2018²⁶ a modificat conținutul articolului 71 din Codul fiscal, competența de a impozita veniturile din drepturi de proprietate intelectuală fiind condiționată de primirea acestora de la un plătitor de venit²⁷ din România sau de la un nerezident, dar prin intermediul unui sediu permanent²⁸.

²³ Prin OUG nr. 18/2018 publicată în M. Of. Nr. 260 din 23.03.2018.

²⁴ C.F. Costaș, *Drept fiscal*, ed. a III- a, Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 242.

²⁵ Conform punctului 9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

²⁶ Publicată în M. Of. Nr. 260 din 23.03.2018.

²⁷ Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (pct.11), din categoria plătitorilor de venituri din drepturi de proprietate intelectuală fac parte, pe de o parte, utilizatorii de opere, invenții, know-how, atunci când titularii de drepturi își exercită drepturile de proprietate intelectuală în mod personal, iar relația contractuală dintre titularul dreptului de proprietate intelectuală și utilizatorul respectiv este directă, iar pe de altă parte organismele de gestiune colectivă sau alte entități, care, conform dispozițiilor legale dețin atribuții privind gestionarea drepturilor de proprietate intelectuală, a căror gestiune le este încredințată de către titulari.

²⁸ În reglementările fiscale anterioare veniturile din drepturile de proprietate intelectuală erau incluse în categoria mult mai amplă a veniturilor din activități independente, iar în raport de competența de a impozita era suficient ca activitățile să fie desfășurate

Pentru veniturile obținute din drepturi de proprietate intelectuală se datorează impozit pe venit, în procent de 10% din venitul net. Obligația determinării venitului impozabil le revine plătitorilor de venit, prin aplicarea unei cote forfetare de 40% asupra venitului brut²⁹. Conștientizând „dificultatea determinării în concret a cheltuielilor deductibile în cazul realizării unei opere de creație intelectuală, legiuitorul a predeterminat cheltuielile deductibile aferente veniturilor”³⁰ obținute din orice formă de valorificare a drepturilor de proprietate intelectuală, la 40% din venitul brut. Alăturat sarcinii de a calcula impozitul datorat, plătitorii de venit au obligații și privind reținerea la sursă, declararea și plata impozitului (conform articolului 72 alin. (2), 4 și 5 Cod fiscal)³¹.

Legiuitorul a prevăzut un regim special, derogatoriu, pentru remunerațiile reprezentând dreptul de suită și cele compensatorii pentru copia privată, dar și pentru cazul exploatării drepturilor de proprietate intelectuală de către moștenitori. În aceste situații, pentru a obține venitul net, impozabil, vor fi scăzute din venitul brut sumele ce revin organismelor de gestiune colectivă, fără aplicarea cotei forfetare de 40%³². Pentru declararea impozitului pe venit (și a contribuțiilor sociale, dacă este cazul) de către plătitorul de venit este utilizat formularul 112³³.

Dispozițiile articolelor 72¹ și 73 din Codul fiscal prevăd două situații alternative la colectarea impozitului prin reținere la sursă. Astfel, potrivit articolului 72¹, atunci când veniturile din drepturile de proprietate intelectuală sunt primite de la alți plătitori de venit decât cei prevăzuți la articolul 72 alin. (2) Cod fiscal, contribuabilii sunt cei care vor stabili venitul net prin scăderea cheltuielilor determinate (în cotă de 40%) din venitul brut. Și în acest caz, pentru drepturile de proprietate intelectuală exploatare de către moștenitori, pentru remunerațiile reprezentând dreptul de suită și pentru remunerațiile compensatorii pentru copia privată, venitul net se determină prin scăderea din venitul brut a sumelor ce revin organismelor de gestiune colectivă sau altor plătitori de asemenea venituri, fără a fi aplicată cota forfetară de cheltuieli (40 %).

în România pentru ca veniturile să fie considerate obținute din România, indiferent dacă erau plătite din țară sau din străinătate.

²⁹ Dispozițiile în materie fiscală prevăd că în venitul brut din drepturile de proprietate intelectuală sunt cuprinse, pe lângă sumele încasate în cursul anului și echivalentul în lei al veniturilor în natură.

³⁰ C.F. Costaș, *op. cit.*, p. 242.

³¹ Potrivit art. 72¹ Cod fiscal, dacă veniturile din drepturile de proprietate intelectuală sunt primite de la alți plătitori de venit față de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă (art. 72 alin. (2)), obligațiile privind determinarea venitului impozabil, reținerea, declararea și plata impozitului revin contribuabilului.

³² Conform art. 72 alin.3 din Codul fiscal.

³³ Conform prevederilor OMFP/OMS/OMMJS nr. 1931/2018, publicat în M. Of. nr. 402 din 10.05.2018, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1931_2018.pdf (23.11.2021).

Articolul 73 din Codul fiscal reglementează alternativa determinării venitului impozabil în sistem real, utilizând datele din compatibilitatea în partidă simplă. Din momentul exercitării opțiunii pentru impozitarea în sistem real, menținerea acesteia pentru 2 ani fiscali consecutivi este obligatorie, reînnoindu-se automat pentru aceeași perioadă în absența unei declarații fiscale în sens contrar³⁴.

2.2 Impozitarea redevențelor în cazul persoanelor nerezidente

Veniturile din redevențe fac obiect al impozitării și atunci când sunt obținute de nerezidenți³⁵; în cuprinsul articolului 223 alin. (1) din Codul fiscal care trasează veniturile impozabile obținute în România (de nerezidenți) fiind incluse *redevențe de la un rezident și redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent/ a sediului permanent desemnat*.

Similar situației rezidenților obligațiile privind calcularea³⁶, reținerea, declararea și plata către bugetul de stat a impozitului revin plătitorilor de venit.

3. Redevențe la întreprinderi asociate, reguli speciale în spațiul Uniunii Europene

În spațiul european persoane fizice sau juridice din state membre diferite pot fi, în baza unor raporturi juridice cu profil economic existente între ele, în postura de a plăti sau încasa redevențe. Acest fenomen își găsește justificarea în dezvoltarea accelerată a mediilor economice și de afaceri care implică relații între persoane din mai multe state, cooperare în domenii extrem de vaste, inclusiv prin stabilirea unor sedii permanente în alte state.

În acest context a fost adoptată Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și

³⁴ Conform articolului 73 alin. (2) din Codul fiscal.

³⁵ Principalele dispoziții fiscale în acest sens sunt cuprinse în Titlul VI din Codul fiscal - *Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România*.

³⁶ Impozitul datorat se calculează prin aplicarea asupra venitului brut a următoarelor cote: 50% atunci când sumele sunt plătite într-un cont dintr-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații și tranzacția a fost calificată ca fiind una artificială (conform art. 11 Cod Fiscal); 10% atunci când sumele sunt virate într-un cont dintr-un stat cu care România are încheiată o Convenție de evitare a dublei impuneri și de 16% în celelalte situații - conform art. 224 alin. 4 Cod fiscal.

de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, cu amendamentele ulterioare³⁷.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în cauza C-397/09, Schouten Solar Technology GmbH v. Finanzamt Gelsenkirchena³⁸, a stabilit referitor că Directiva 2003/49: „urmărește să asigure că beneficiarul efectiv al dobânzilor și redevențelor plătite într-un alt stat membru decât cel în care este stabilit, este scutit de orice impozitare în statul sursă al acestor plăți (...) urmărește evitarea dublei impunerii juridice a plăților transfrontaliere a dobânzilor (și redevențelor n.n.) prin interzicerea impozitării dobânzilor (și redevențelor n.n.) în statul membru de origine în detrimentul proprietarului efectiv (...)”.

Redevențele sunt total scutite de la impozitare în statul sursă, în favoarea impozitării în statul de rezidență al beneficiarului efectiv.

Privitor la definirea noțiunii de beneficiar efectiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că „articolul 1 alin. (1) din Directiva 2003/49/CE (...), coroborat cu articolul 1 alin. 4 din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de orice impozitare a plăților (...) este rezervată numai beneficiarilor efectivi (...), și anume entităților care beneficiază în mod real (...) pe plan economic și care dispun, prin urmare, de puterea de a le determina în mod liber destinația. Principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că beneficiul scutirii de orice impozitare a plăților (...), prevăzută la articolul 1 alin. (1) din Directiva 2003/49, trebuie, în prezența unei practici frauduloase sau abuzive, să fie refuzat unui contribuabil de către autoritățile și instanțele naționale, chiar în absența unor dispoziții ale dreptului național sau întemeiate pe convenții care să prevadă un asemenea refuz”³⁹.

În dreptul național prevederile directivei 2003/49/CE a Consiliului au fost transpuse în Codul fiscal, Capitolul V - *Redevențe și dobânzi la întreprinderi asociate*, Titlul VI.

Codul fiscal transpuse dispozițiile articolului 2, lit. b) din Directiva 2003/49/CE definind termenul de *redevențe*⁴⁰ într-un sens restrâns raportat la

³⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32003L0049&from=RO> (23.11.2021).

³⁸ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=ABE380E4EE702193D943054822D5EA36?text=&docid=107926&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1754262> (accesat 27.11.2021).

³⁹ Cauzele conexe C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, Hotărârea Curții din 26 februarie 2019 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CA0115&from=RO> (accesat 27.11.2021).

⁴⁰ (...) *plățile de orice fel primite pentru folosirea sau concesiunea utilizării oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor cinematografice și programele informatice, orice brevet, marcă de comerț, desen ori model, plan, formulă sau procedeu secret de fabricație, ori pentru informații referitoare la*

definiția din articolului 7 Cod fiscal, aplicabil doar în cazul întreprinderilor asociate, în vederea eliminării impunerii asupra acestor sume obținute din România.

Articolul 255 alin. (1) Cod fiscal⁴¹ transpune articolul 1 alin. (1) din Directiva 2003/49/CE prevăzând că *plățile de dobânzi și redevențe ce provin din România sunt exceptate de la orice impozite aplicate asupra acelor plăți în România, fie prin reținere la sursă, fie prin declarare, dacă beneficiar efectiv al acelor plăți este o societate dintr-un alt stat membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, al unei societăți dintr-un stat membru.*

Calitatea de plătitor, respectiv beneficiar al redevențelor se stabilește prin aplicarea dispozițiilor art. 255 alin 2 și 4 din Codul fiscal. Astfel, statul român este stat sursă atunci când plata este efectuată de o societate rezidentă în România sau de un sediu permanent situat în România; de cealaltă parte, pentru a fi considerată beneficiară a redevențelor o societate trebuie să primească plățile pentru beneficiul său propriu și nu ca intermediar pentru o altă persoană.

Ținând cont de relevanța și complexitatea activităților desfășurate prin intermediul sediilor permanente, directiva conține o serie de prevederi referitoare la acestea, transpuse în dreptul național în cuprinsul articolului 255 din Codul fiscal. Pentru a fi considerat plătitor al redevențelor sediul permanent trebuie să înregistreze acele plăți drept cheltuieli deductibile fiscal în România. Pentru a fi beneficiar al redevențelor, dreptul sau utilizarea informației care generează plată trebuie să fie efectiv legate de respectivul sediu permanent. Un sediu permanent al unei societăți dintr-un stat membru considerat plătitor sau beneficiar efectiv al redevențelor, atrage ca nicio altă parte a societății respective să nu poată fi tratată ca plătitor sau ca beneficiar efectiv al acelor redevențe.

Aplicarea dispozițiilor fiscale referitoare la impozitarea redevențelor în cazul întreprinderilor asociate comportă potrivit articolul 255 Cod fiscal anumite limitări și impune respectarea anumitor condiții procedurale. Aceste dispoziții nu se vor aplica dacă plățile sunt făcute către sau de către un sediu permanent al unei societăți dintr-un stat membru situat într-un stat terț, iar activitatea societății este preponderent desfășurată prin intermediul aceluși sediu permanent. Este obligatorie menținerea condițiilor care atrag statutul de societate asociată pentru minim 2 ani⁴² și dovedirea, printr-o atestare, la momentul plății, a îndeplinirii

experiența în domeniul industrial, comercial sau științific; plățile pentru folosirea sau dreptul de folosire a echipamentului industrial, comercial ori științific (art. 257 Cod fiscal).

⁴¹ Articolul 255 Cod fiscal se aplică numai în cazul în care societatea care este plătitor sau societatea al cărei sediu permanent este considerat plătitor al dobânzilor ori redevențelor este o societate asociată a societății care este beneficiarul efectiv al cărei sediu permanent este tratat ca beneficiarul efectiv al acelor dobânzi ori al acelor redevențe- conform art. 255 alin. 7 Cod fiscal.

⁴² Conform art. 258 lit b) o societate este o societate asociată a unei alte societăți dacă, cel puțin: (i) prima societate are o participare minimă directă de 25% în capitalul celei de-a doua întreprinderi; sau (ii) cea de-a doua societate are o participare minimă directă de 25%

cerințelor impuse de norma fiscală⁴³.

În același context, nu se vor aplica dispozițiile referitoare la scutirea impozitării redevențelor în statul sursă, atunci când plățile, în mod practic, reprezintă o distribuire de beneficii sau o restituire de capital, în acord cu legislația română⁴⁴; și nici atunci când, motivat de o relație specială existentă între plătitorul și beneficiarul efectiv al redevențelor suma acestora depășește suma ce s-ar fi cuvenit în absența unei astfel de relații⁴⁵.

În încercarea de a preîntâmpina folosirea abuzivă a dispozițiilor fiscale legiitorul român a stipulat că aplicarea prevederilor referitoare la dobânzi și redevențe la întreprinderi asociate nu duc la excluderea aplicării prevederilor din legislația națională sau din tratate la care România este parte și care au drept scop prevenirea fraudei sau abuzului și nu vor fi deloc aplicabile atunci când consecința tranzacțiilor capătă forma fraudei, a evaziunii fiscale sau abuzului⁴⁶. În aceeași optică, nu este exclusă aplicarea dispozițiilor naționale, sau a celor din cuprinsul convențiilor la care România este parte și care urmăresc evitarea dublei impuneri asupra redevențelor⁴⁷.

La nivel practic, scutirea impozitării redevențelor în statul sursă (România) se acordă pe baza certificatului de rezidență fiscală și a declarației pe propria răspundere privitoare la îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege⁴⁸.

4. Concluzii

Modalitatea de impozitare a redevențelor este reglementată atât în spațiul internațional, cât și în spațiul european și național, dând practic expresie voinței mai multor foruri legiuitoare, conținând dispoziții adoptate la momente și în contexte diferite în timp. Acest fapt este de natură să genereze semne de întrebare referitoare la ordinea (prioritară) în care aceste norme se vor aplica.

în capitalul primei societăți; sau (iii) o societate terță are o participare minimă directă de 25% atât în capitalul primei societăți, cât și în al celei de-a doua. Participările în capitalul social trebuie să fie deținute numai la întreprinderile rezidente pe teritoriul Uniunii Europene.

⁴³ Atestarea este valabilă pentru o perioadă de un an de la data emiterii. Absența atestării atrage reținerea impozitului la sursă.

⁴⁴ Conform art. 259 alin. (1) din Codul fiscal, dispoziții ce transpun art. 4 alin. (1) din Directiva 2003/49/CE.

⁴⁵ Conform art. 259 alin. (2) din Codul fiscal, dispoziții de transpun art. 4 alin. (2) din Directiva 2003/49/CE.

⁴⁶ Conform art. 260 din Codul fiscal, dispoziții ce transpun art. 5 din Directiva 2003/49/CE.

⁴⁷ Conform art. 261 din Codul fiscal, dispoziții ce transpun art. 9 din Directiva 2003/49/CE.

⁴⁸ Prin OMFP nr. 583 din 2016 au fost aprobate formularele necesare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_583_2016.pdf (23.11.2021).

Raporturile juridice cu implicații doar pe tărâmul dreptului național își găsesc reglementarea în dispozițiile Codului fiscal și a altor acte normative, care, conjunctural, conțin dispoziții referitoare la plata, respectiv încasarea redevențelor. Când raporturile juridice conțin și elemente de extraneitate devin aplicabile dispozițiile Convenției privind evitarea dublei impuneri semnate de România cu statul de rezidență al persoanei implicate⁴⁹, dacă există o astfel de convenție⁵⁰. În temeiul obligației de transpunere în ordinea juridică internă a dispozițiilor directivelor Uniunii, statul român a transpus Directiva 2003/49/CE în capitolul V, titlu VI din Codul fiscal, prevederile acesteia devenind astfel parte a dreptului național. Considerăm că, în acest caz se pune problema raportului dintre normele din dreptul național și cele din instrumentele juridice internaționale la care România a devenit parte, prin semnare și apoi ratificare, aplicându-se prioritar dispozițiile din instrumentele internaționale.

Larga utilizare a operelor artistice, literare și științifice, a mărcilor, a brevetelor, a *know-how*-ului, precum și a tuturor celorlalte elemente (corporale sau incorporale) care implică drepturi de proprietate intelectuală, impun plata, respectiv încasarea, unor redevențe, ridicând în același timp problema impozitării lor. În acest context, fiecărui stat în parte îi revine un rol activ, atât pentru reglementarea aspectelor la nivel național, cât și pentru a depune constant eforturi în vederea cooperării cu ceilalți actori de la nivel internațional și european implicați, state sau organizații internaționale.

Referințe

- Antonescu M., Antonescu L., *Aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state*, Editura Sitech, Craiova, 2014
- Condor I., *Evitarea dublei impuneri internaționale*, Editura Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, București, 1999
- Costaș C.F., *Drept fiscal*, ed. a 3- a, Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Costea I.M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a 7-a, Editura Hamangiu, București, 2021
- Costea I.M., *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016
- Lefter C., Chirica S., *Evitarea dublei impuneri internaționale (Reglementări legale interne și convenții fiscale încheiate de România)*, în *Economie teoretică și aplicată*, Vol. XVII, No. 9 (550), 2010
- Trandafir C., *Societățile off-shore între reglementare legală și ilicit*, Editura Universul Juridic, București, 2012

⁴⁹ Convențiile/Acordurile privind evitarea dublei impuneri sunt instrumente juridice internaționale, bilaterale, a căror dispoziții sunt aplicabile doar rezidenților celor două state semnatare. Dacă un raport juridic implică rezidenți ai mai multor state, pentru fiecare se va aplica Convenția încheiată între statul său de rezidență și România.

⁵⁰ Lista Convențiilor privind evitarea dublei impuneri și a protocoalelor de modificare, semnate de România, poate fi consultată la adresa - https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Conventii/Conventii.htm (accesat 27.11.2021).

