

DOI: 10.47743/jss-2024-70-1-13

Tratamentul fiscal al veniturilor obținute din cesiunea  
unor drepturi de proprietate intelectuală –  
ipoteza contribuabilului persoană fizică autorizată, întreprindere  
individuală sau întreprindere familială

Fiscal Treatment of Income Derived from the Assignment  
of Intellectual Property Rights – the Taxpayer's Scenario  
as an Authorised Natural Person, Individual Enterprise,  
or Family Enterprise

---

**Andreea Iuliana PRISACARIU<sup>1</sup>**

**Rezumat:** Prerogativele patrimoniale recunoscute titularilor drepturilor de proprietate intelectuală pot fi valorificate printr-o serie de instrumente contractuale fundamentate pe principiul consensualismului. Contractul de cesiune a unor drepturi de proprietate intelectuală reprezintă un astfel de instrument. Guvernat de regulile prevăzute în legislația civilă referitoare la încheiere, efecte și condiții de validitate, contractul de cesiune poate fi folosit atât pentru exploatarea unor drepturi din sfera proprietății industriale (brevete de invenție, mărci, desene și modele, indicații geografice), cât și pentru valorificarea operelor de creație intelectuală protejate prin instituția drepturilor de autor. În plan fiscal, obținerea unui venit din valorificarea unor activități creative reprezintă fapt juridic generator al impunerii. Astfel, în raport de veniturile ce provin din cesiunea unor drepturi de proprietate intelectuală, este necesară nuanțarea și clarificarea unor noțiuni și concepte precum: obligații fiscale indirecte și obligații fiscale directe incidente; reguli privind modalitățile de stabilire a venitului impozabil; optimizare fiscală; patrimoniu de afectare. Vom nuanța aceste concepte pentru ipoteza în care activitatea creativă este desfășurată de o persoană fizică de manieră independentă, în calitate de persoană fizică autorizată, întreprindere individuală sau întreprindere familială.

**Cuvinte-cheie:** impozit pe venit, patrimoniu de afectare, optimizare fiscală, întreprindere economică fără personalitate juridică, contractul de cesiune a unor drepturi de proprietate intelectuală.

**Abstract:** The patrimonial prerogatives granted to holders of intellectual property rights can be exploited through a series of contractual instruments based on the principle of

---

<sup>1</sup> Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, email: iuliana.prisacariu@staff.uaic.ro

consensualism. The intellectual property rights assignment agreement represents one such instrument. Governed by the rules provided in civil legislation regarding conclusion, effects, and conditions of validity, the assignment agreement can be used for both the exploitation of rights in the field of industrial property (patents, trademarks, designs, geographical indications) and the exploitation of intellectual creations protected by copyright. From a fiscal perspective, obtaining income from the exploitation of creative activities constitutes a legal event that initiates taxation. Thus, in relation to income arising from the assignment of intellectual property rights, it is necessary to elaborate on and clarify concepts such as: indirect tax obligations and direct tax obligations; rules regarding the determination of taxable income; tax optimization; affected assets. We will elaborate on these concepts in the scenario where creative activities are carried out by an individual in an independent manner, as an authorized natural person, individual enterprise, or family enterprise.

**Keywords:** taxpayer, income tax, tax efficiency, patrimony of affectation.

### **1. Considerații introductive – formule de lucru pentru valorificarea activităților creative**

Noțiunea de venituri din drepturi de proprietate intelectuală este definită normativ în formula: *veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, brevete de invenție, desene și modele, mărci și indicații geografice, topografii pentru produse semiconductoare și altele asemenea*<sup>2</sup>. În mod tradițional drepturile de proprietate intelectuală sunt structurate în jurul a două axe principale: opere de creație intelectuală protejate prin instituția dreptului de autor și a drepturilor conexe și creații tehnice (reunite sub cupola dreptului de proprietate industrială)<sup>3</sup>.

Desfășurarea unor activități creative este apanajul exclusiv al persoanelor fizice, „calitatea de autor izvorăște din faptul creării operei”<sup>4</sup>. Legiuitorul român și-a însușit în materia dreptului de autor și a drepturilor conexe concepția personalistă prevăzând în acest sens în art. 3 alin. (1) Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe<sup>5</sup> că *este autor persoana fizică sau persoanele fizice care au creat opera*. În aceeași optică, atribuind componenta creativă doar unei/unor persoane fizice, art. 2 lit. b) Legea nr. 129/1992 privind protecția desenelor și modelelor<sup>6</sup> prevede: *autor - persoana fizică sau un grup de persoane fizice constituit pe baza unei înțelegeri, care a creat desenul sau modelul*; art. 2 lit. g) Legea nr. 64/1991 privind brevetele de invenție<sup>7</sup> prevede: *inventator - persoana care a creat invenția*.

---

<sup>2</sup> Conform art. 70 C. Fisc.

<sup>3</sup> Pentru o analiză a definiției, obiectului și naturii juridice a drepturilor de proprietate intelectuală a se vedea: N.R. Dominte, *Dreptul proprietății intelectuale. Protecție juridică*, Editura Solomon, București, 2021, pp. 5-9.

<sup>4</sup> V. Roș, *Dreptul proprietății intelectuale. Vol. I. Dreptul de autor, drepturile conexe și drepturile sui-generis*, Editura C. H. Beck, București, 2016, p. 160.

<sup>5</sup> M. Of. nr. 60 din 26 martie 1996.

<sup>6</sup> M. Of. nr. 1 din 8 ianuarie 1993.

<sup>7</sup> M. Of. nr. 212 din 21 octombrie 1991.

Astfel, atributele de ordin moral și patrimonial specifice drepturilor de proprietate intelectuală iau naștere în patrimoniul persoanei fizice, autor al operei de creație intelectuală artistică, literară sau științifică, inventator, autor al desenului sau modelului.

Atribuirea efortului creator exclusiv unei persoane fizice nu atrage imposibilitatea ca atributele patrimoniale specifice drepturilor de proprietate intelectuală să poată fi exploatate de către persoane juridice sau alte entități. Rezultatele activităților creative pot fi exploatate și de către persoanele juridice, în formule de lucru care implică cesiuni succesive, pornind de la persoana fizică autor al operei de creație intelectuală, inventator sau autor al unui desen sau model. Pentru exemplificare, o persoană fizică realizează un desen sau model, desfășoară formalități de înregistrare a respectivului desen și model la OSIM, obține un titlu de protecție (certificat de înregistrare), apoi încheie un contract de cesiune prin care transmite dreptul de a exploata respectivul desen sau model către un cesionar persoană juridică.

O ipoteză particulară, în care prerogativele specifice drepturilor de proprietate intelectuală iau naștere direct în patrimoniul persoanei juridice, regăsim în cazul mărcilor. Spre deosebire de operele de creație intelectuală protejate prin instituția dreptului de autor, pentru care prerogativele patrimoniale și nepatrimoniale sunt recunoscute de la momentul creației, în absența oricărei formalități de înregistrare, dar și spre deosebire de invenții și desene sau modele, unde anumite prerogative patrimoniale și nepatrimoniale sunt recunoscute anterior derulării formalităților de înregistrare, în materia mărcilor și a indicațiilor geografice protecția este dobândită doar după parcurgerea cu succes a procedurii de înregistrare la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci (OSIM)<sup>8</sup>. În cuprinsul art. 3 lit. i) este definită noțiunea de titular, *persoana fizică sau persoana juridică de drept public sau de drept privat pe numele ori pe denumirea căreia marca este înregistrată în Registrul mărcilor; în sensul prezentei legi, sunt asimilate persoanelor juridice și celelalte entități care au capacitatea, în nume propriu, de a fi titulari de drepturi și obligații de orice natură, de a încheia contracte sau de a efectua alte acte juridice și de a sta în judecată*. Astfel, dreptul la marcă, cu toate prerogativele patrimoniale și morale recunoscute de lege, poate lua naștere direct în patrimoniul unei persoane juridice sau a unei întreprinderi economice fără personalitate juridică.

Astfel, prin instituția drepturilor de proprietate intelectuală, persoanelor care desfășoară activități creative le sunt recunoscute atribute de ordin moral și patrimonial, componenta patrimonială cuprinzând în principal dreptul de a valorifica rezultatul activității creative. Titularul drepturilor de proprietate intelectuală (autor al unei opere de creație intelectuală artistică, literară, științifică; inventator; autor al unui desen sau model) poate exploata rezultatul efortului creator în două scenarii de lucru, dependent sau independent. Scenariul de lucru

---

<sup>8</sup> Conform art. 4 alin. (1) și (2) Legea nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice, M. Of. nr. 161 din 23 aprilie 1998: (1) *Dreptul asupra mărcii este dobândit și protejat prin înregistrarea acesteia la OSIM.* (2) *Mărcile Uniunii Europene beneficiază de protecție pe teritoriul României, potrivit prevederilor Regulamentului privind marca Uniunii Europene.*

dependent are la bază un raport de dreptul muncii fundamentat pe un contract individual de muncă. În cazul scenariului de lucru independent distingem două ipoteze, într-o primă ipoteză activitatea creativă este desfășurată în absența unui cadru de organizare, în baza dispozițiilor normative din materia drepturilor de proprietate intelectuală, într-o a doua ipoteză, titularul drepturilor de proprietate intelectuală își organizează activitatea într-una din formele prevăzute de O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale<sup>9</sup> (în continuare, PFA/ÎI/ÎF).

Pentru valorificarea activităților creative titularii drepturilor de proprietate intelectuală pot folosi o serie de instrumente juridice care au la bază mecanisme contractuale: contract individual de muncă, contract de licență, contract de cesiune, contract de editare, contract de comandă, contract de reprezentare teatrală. În anumite ipoteze particulare mecanismele de valorificare a activităților creative au la bază o dispoziție normativă: dreptul de suită, dreptul la remunerație compensatorie pentru copia privată, dreptul la remunerație echitabilă pentru împrumutul public<sup>10</sup>.

În plan fiscal realizarea unui venit în temeiul unui astfel de instrument reprezintă fapt juridic generator al impunerii. Realizarea unui venit ca fapt juridic generator al impunerii are la bază ipoteza creșterii activului patrimonial al contribuabilului ca urmare a desfășurării unei activități lucrative; acest venit poate fi unul profesional, obținut într-un cadru juridic formal (spre exemplu, venitul din salarii) sau poate fi un venit ocazional<sup>11</sup>. „În cazul veniturilor profesionale, venitul efectiv se determină pentru o anumită perioadă denumită perioadă fiscală (luna, trimestru, anul). (...) În cazul veniturilor ocazionale, venitul efectiv se determină prin raportare numai la acel fapt juridic”<sup>12</sup>.

Astfel, într-o enumerare a formulelor de lucru care pot fi folosite pentru a exploata drepturi de proprietate intelectuală putem include: exploatarea directă de către persoana fizică autor/inventator/autor al desenului sau modelului, fie într-o variantă dependentă (raport de dreptul muncii), fie într-o variantă independentă (în baza dispozițiilor din materia drepturilor de proprietate intelectuală sau într-una din formele de organizare reglementate de O.U.G. nr. 44/2008, respectiv PFA/ÎI/ÎF); exploatarea de către o persoană juridică sau o altă entitate a unor drepturi de proprietate intelectuală transmise în prealabil de către persoana fizică autor/inventator/autor al desenului sau modelului.

Veniturile obținute din valorificarea unor activități creative sunt venituri supuse impunerii, atât în cazul în care sunt exploatare de către persoana fizică, cât și atunci când sunt exploatare de către persoana juridică, cu diferențe în privința regimului de impozitare aplicabil în raport de formula de lucru aleasă.

<sup>9</sup> Publicată în M. Of. nr. 328 din 25 aprilie 2008.

<sup>10</sup> Reglementate conform dispozițiilor Legii nr. 8/1996.

<sup>11</sup> I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VIII-a rev., Editura Hamangiu, București, 2023, p. 131.

<sup>12</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...op. cit.*, p. 132.

În sistemul fiscal român, sfera veniturilor impozabile cuprinde (și) veniturile obținute din valorificarea activităților creative, legiuitorul fiscal incluzând în enumerarea categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, cuprinsă în art. 61 C. fisc., veniturile din drepturi de proprietate intelectuală. Începând cu anul 2018, cu aplicare din anul fiscal 2019, veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt reglementate ca o categorie distinctă de venituri<sup>13</sup>, anterior acestui moment erau considerate parte a veniturilor obținute din activități independente.

În concret, atunci când prerogativele patrimoniale specifice drepturilor de proprietate intelectuală sunt exploatare de către o persoană fizică, în dependență de scenariul de lucru ales, pot fi aplicabile regulile de impozitare referitoare la impozitul pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală (art. 70-73 C. fisc.), cele privitoare la impozitul pe venituri din salarii și asimilate salariilor (art. 76-82 C. fisc.) sau cele referitoare la impozitul pe venituri din activități independente (art. 67-69 ind.3). În ipoteza exploatării prerogativelor patrimoniale specifice drepturilor de proprietate intelectuală de către persoana juridică legiuitorul fiscal a optat pentru o formulă de lucru în care sunt supuse impunerii toate veniturile obținute de persoana juridică, fără a distinge în funcție de sursa venitului, ca în cazul persoanei fizice. Astfel, vor fi aplicabile regulile referitoare la impozitul pe profit (art. 13-46 C. fisc.) sau cele referitoare la impozitul pe venitul microîntreprinderilor (art. 47-57 C. fisc.).

Obiectul demersului nostru îl reprezintă analiza tratamentului fiscal în cazul veniturilor obținute din valorificarea efortului creator de către o persoană fizică, atunci când instrumentul juridic folosit de titularul dreptului este contractul de cesiune, iar persoana desfășoară activitatea într-una din formele de organizare prevăzute de O.U.G. nr. 44/2008, respectiv PFA/ÎI/ÎF. Vom structura această analiza prin prisma efectelor în plan fiscal asupra regulilor de impozitare aplicabile, a calității de contribuabil, a constituirii unui patrimoniu de afecțaiune, a modurilor de stabilire a veniturilor impozabile, a obligațiilor fiscale directe și a obligațiilor fiscale indirecte.

## **2. Contractul de cesiune - instrument pentru valorificarea obiectelor dreptului de proprietate intelectuală**

Contractul de cesiune ce are ca obiect atribute patrimoniale specifice drepturilor de proprietate intelectuală este o convenție în temeiul căreia, în schimbul unui preț numit redevență, sunt transmise drepturile patrimoniale asupra unei opere de creație intelectuală, a unei invenții, a unui desen sau model, a unei mărci sau a altui obiect protejat prin mecanismele specifice drepturilor de proprietate intelectuală. În acest contract părți sunt cedentul (titularul drepturilor de pro-

---

<sup>13</sup> Prin O.U.G. nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018 a fost introdus Capitolul II ind.1 - Venituri din drepturi de proprietate intelectuală, în cuprinsul Titlului IV (Impozitul pe venit) C. fisc.

prietate intelectuală) și cesionarul (poate fi o persoană fizică sau juridică)<sup>14</sup>. Vom analiza tratamentul fiscal al veniturilor obținute în temeiul cesiunii unor drepturi de proprietate intelectuală în ipoteza în care cedentul este persoana fizică autor al operei de creație intelectuală, inventator, autor al desenului sau modelului care desfășoară o activitate economică în calitate de titular a PFA sau ÎI, ori este membru al unei ÎF.

Cesiunea drepturilor patrimoniale de autor, „subsecvent dreptului de utilizare a operei, este un contract civil numit și, oricum, cu o configurație particulară (sui-generis)”<sup>15</sup>. Conform unei definiții doctrinare, contractul de cesiune având ca obiect prerogative patrimoniale specifice dreptului de autor reprezintă „acel contract numit, în temeiul căruia, o parte, numită cedent, se obligă să asigure celeilalte părți, numită cesionar, pentru un timp determinat și în schimbul unei remunerații, folosința unuia sau a mai multor drepturi patrimoniale de autor, subsecvente dreptului de utilizare, asupra unei opere”<sup>16</sup>.

Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe reglementează în cuprinsul capitolului VII *cesiunea drepturilor patrimoniale de autor*, potrivit art. 40 (1) *Autorul sau titularul dreptului de autor poate ceda prin contract altor persoane numai drepturile sale patrimoniale. (2) Cesiunea drepturilor patrimoniale ale autorului poate fi limitată la anumite drepturi, pentru un anumit teritoriu și pentru o anumită durată. (3) Drepturile patrimoniale ale autorului sau ale titularului dreptului de autor se pot transmite prin cesiune exclusivă ori neexclusivă. (...).*

Trecut prin filtrul caracterelor juridice, contractul de cesiune a unor drepturi patrimoniale de autor este consensual, sinalagmatic, bilateral, numit, comutativ, cu titlu oneros, cu executare succesivă, *intuitu personae*<sup>17</sup>.

Obiectul contractului de cesiune în acest context, prin prisma definiției dată noțiunii de obiect al contractului de către legiuitorul civil, *obiectul contractului îl reprezintă operațiunea juridică*<sup>18</sup> este „folosința drepturilor patrimoniale de autor subsecvente dreptului de utilizare”<sup>19</sup>. Drepturile patrimoniale subsecvente dreptului de utilizare au fost reglementate în cuprinsul art. 13 Legea nr. 8/1996, sub forma posibilității autorului de a autoriza sau de a interzice: reproducerea operei; distribuirea operei; importul în vederea comercializării pe piața internă a copiilor realizate, cu consimțământul autorului, după operă; împrumutul operei; închirierea operei; radiodifuzarea operei; retransmiterea prin cablu a operei; retransmisia

<sup>14</sup> <https://www.wolterskluwer.com/ro-ro/expert-insights/contract-cesiune-andreea-ceaus>, accesat: 30.11.2023.

<sup>15</sup> T. Bodoașcă, L.I. Tarnu, *Dreptul proprietății intelectuale*, ed. a V-a rev., Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 136.

<sup>16</sup> T. Bodoașcă, L.I. Tarnu, *op. cit.*, p. 138.

<sup>17</sup> Pentru o analiză a caracterelor juridice a contractului de cesiune a unor drepturi patrimoniale de autor, a se vedea: T. Bodoașcă, L.I. Tarnu, *op. cit.*, pp. 138-142; N.R. Dominte, *op. cit.*, pp. 298-300.

<sup>18</sup> Conform art. 1.225 C. Civ.

<sup>19</sup> T. Bodoașcă, L.I. Tarnu, *op. cit.*, p. 143.

operei; realizarea de opere derivate; comunicarea publică, direct sau indirect a operei, prin orice mijloace.

Contractul de cesiune poate fi folosit și pentru a valorifica obiecte protejate prin mecanismele dreptului de proprietate industrială, brevete de invenție, mărci, desene și modele. Exploatarea acestora prin intermediul contractului de cesiune este consacrată normativ. Astfel, art. 46 alin. (1) Legea nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice prevede că *drepturile asupra mărcii se pot transmite prin cesiune, licență, fuziune, pe cale succesorală, în baza unei hotărâri judecătorești sau prin orice altă modalitate prevăzută de lege pentru transferul dreptului de proprietate*. Similar, art. 42 Legea nr. 64/1991 privind brevetele de invenție, prevede: (1) *Dreptul la brevet, dreptul la acordarea brevetului și drepturile ce decurg din brevet pot fi transmise în tot sau în parte.* (2) *Transmiterea se poate face prin cesiune sau prin licență, exclusivă sau neexclusivă, sau prin succesiune legală ori testamentară.* (3) *Transmiterea produce efecte față de terți numai începând cu data publicării în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială a mențiunii transiterii înregistrate la OSIM.* De asemenea, art. 38 Legea nr. 129/1992 privind protecția desenelor și modelelor prevede că (1) *Dreptul la eliberarea certificatului de înregistrare a desenului sau modelului, drepturile care decurg din cererea de înregistrare a desenului sau modelului, precum și drepturile născute din înregistrare sunt transmisibile în tot sau în parte.* (2) *Transmiterea se poate face pe cale succesorală, prin cesiune sau licență. (...).*

Trecut prin filtrul caracterelor juridice, contractul de cesiune prin care sunt valorificate creații tehnice este: consensual, numit, cu titlu gratuit sau cu titlu oneros, comutativ, cu executare succesivă, sinalagmatic<sup>20</sup>.

Obiectul contractului de cesiune în acest context, raportat la definiția dată de legiuitorul civil noțiunii de obiect al contractului la care am făcut referire anterior, este reprezentat de transmiterea drepturilor conferite de certificatul de înregistrare a mărcii, de certificatul de înregistrare a desenului sau modelului sau de brevetul de invenție.

### **3. Activitate creativă desfășurată sub forma unei întreprinderi economice fără personalitate juridică**

Persoana fizică poate opta în sensul desfășurării activităților creative de manieră independentă organizându-și activitatea sub forma unei întreprinderi economice fără personalitate juridică, O.U.G. nr. 44/2008 reglementând trei astfel de ipoteze, PFA/ÎI/ÎF. Acestea sunt definite în cuprinsul art. 2 din actul normativ, astfel: *întreprindere individuală - întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică; întreprindere familială - întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de membrii unei familii; persoană fizică autorizată - întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de o persoană fizică ce folosește, în principal, forța sa de muncă.*

---

<sup>20</sup> Pentru o analiză a contractului de cesiune prin care sunt valorificate creații tehnice (mărci, invenții, desene și modele), a se vedea: N.R. Dominte, *op. cit.*, pp. 73-74, 168-169, 212-213.

Formula de lucru se particularizează prin imperativul parcurgerii unei proceduri de înregistrare în Registrul Comerțului și autorizare a funcționării *înainte de începerea activității economice*, dar și prin faptul că poate fi folosită doar în ipotezele în care activitatea creativă este dublată de o activitate economică cu corespondent în Codul CAEN<sup>21</sup>. În aceeași sferă a particularităților, forma de organizare nu poate avea calitatea de autor al operei de creație intelectuală protejată prin instituția dreptului de autor și a drepturilor conexe, inventator sau autor al desenului sau modelului, pe cale de consecință, exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală în această variantă de lucru implică într-o primă etapă un transfer al prerogativelor patrimoniale de la persoana fizică (autor/inventator) către forma de organizare. Totodată, „sunt solicitate expres competențe profesionale (dovedite cu diplome formale sau documente informale privind experiența profesională)”<sup>22</sup>. Documentele care pot face dovada pregătirii sau experienței profesionale sunt enumerate în Anexa O.U.G. nr. 44/2008, *diploma, certificatul sau adeverința, prin care se dovedește absolvirea unei instituții de învățământ, certificatul de calificare profesională sau de absolvire a unei forme de pregătire profesională, (...), certificatul de competență profesională, cartea de meșteșugar, carnetul de muncă al solicitantului, declarație de notorietate cu privire la abilitatea de a desfășura activitatea pentru care se solicită autorizarea, eliberată de primarul localității respective în mod gratuit în cazul meseriilor tradiționale artizanale, (...)*.

Procedura de înregistrare este reglementată de Capitolul II din O.U.G. nr. 44/2008, art. 7-15. Astfel, persoanele fizice au obligația de a solicita *registrului comerțului de pe lângă tribunal înregistrarea și autorizarea funcționării, (...), înainte de începerea activității economice*<sup>23</sup>. Pentru a putea desfășura activități economice cu componentă creativă într-una din formele de organizare reglementate de O.U.G. nr. 44/2008, persoanele fizice trebuie să aibă capacitate deplină de exercițiu<sup>24</sup>; să nu fi săvârșit fapte sancționate de legile fiscale, contabile sau vamale; să aibă un sediu profesional; să îndeplinească condițiile specifice din domeniul protecției mediului, protecției muncii și sanitar<sup>25</sup>.

Prin prisma unei comparații cu formula de lucru caracterizată de absența unui cadru formal, în temeiul legislației din materia proprietății intelectuale, observăm că această formulă de lucru nu ar putea fi utilizată de artiștii minori, implică existența unui sediu profesional, dar și inexistența unor înregistrări în cazierul fiscal referitoare la „fapte sancționate prin legislația financiar-fiscală și vamală”<sup>26</sup>. În aceeași optică a diferențelor față de alte scenarii independente de

<sup>21</sup> <https://caen.ro/>

<sup>22</sup> Costea I. M., Ilucă D. M., *Artiștii, aurul și...Codul fiscal*, în Tax Magazine nr. 6/2021, pp. 412-425.

<sup>23</sup> Conform art. 7 alin. (1) O.U.G. nr. 44/2008.

<sup>24</sup> *Cu excepția membrilor întreprinderii familiale ce nu au calitatea de reprezentant, care trebuie să aibă vârsta de cel puțin 16 ani* - conform art. 8, alin. (1) lit. a) O.U.G. nr. 44/2008.

<sup>25</sup> Conform art. 8 alin. (1) O.U.G. nr. 44/2008.

<sup>26</sup> C. F. Costaș, *Drept fiscal*, ed. a III-a, rev., Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 91.



lucru, activitatea desfășurată prin intermediul uneia din formele de organizare reglementată de O.U.G. nr. 44/2008 prezintă un caracter de regularitate.

Activitatea creativă este dublată de o activitate economică, în cuprinsul art. 2 lit. a) din O.U.G. nr. 44/2008 este definită noțiunea de activitate economică drept o *activitate cu scop lucrativ, constând în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii*. Astfel, pot să fie desfășurate în această formulă de lucru activitățile care au o dublă natură, economică și creativă și au un cod CAEN corespondent<sup>27</sup>.

În rândul activităților prevăzute de clasificarea activităților din economia națională și care au o componentă creativă, exemplificăm: Clasa R - Activități de spectacole, culturale și recreative, Cod CAEN 90 - Activități de creație și interpretare artistică<sup>28</sup>; Clasa J - Informații și comunicații, COD CAEN 59 - activități de producție cinematografică, video și de programe de televiziune; înregistrări audio și activități de editare muzicală<sup>29</sup>; Cod CAEN 62 - Activități de servicii în tehnologia informației<sup>30</sup>.

Referitor la raportul dintre noțiunea de „activitate economică” și cea de „activitate comercială”, în doctrină a fost subliniat faptul că, „genul proxim este dat de conceptul de „activitate (-ăți) economică (-e)” și că diferența specifică este dată de „activitățile comerciale” (sic!) ori activitățile „profesiilor liberale”. Cu privire la aceste două ultime concepte și la relația dintre ele, apreciem că acestea desemnează structuri alternative de derulare a unei activități cu titlu repetitiv, organizată și cu consecințe patrimoniale”<sup>31</sup>.

Anterior analizei ipotezelor derivate din exploatarea în acest fel a activităților creative, considerăm relevantă delimitarea noțiunii de patrimoniu de afectațiune.

---

<sup>27</sup> <https://caen.ro/>, accesat 30.11.2023.

<sup>28</sup> Cu următoarele grupe de diviziuni: CAEN 900 - Activități de creație și interpretare artistică (CAEN 9001 - Activități de interpretare artistică (spectacole); CAEN 9002 - Activități suport pentru interpretarea artistică; CAEN 9003 - Activități de creație artistică; CAEN 9004 - Activități de gestionare a sălilor de spectacol).

<sup>29</sup> Cu următoarele grupe de diviziuni: CAEN 591 - Activități de producție cinematografică, video și de programe de televiziune (CAEN 5911 - Activități de producție cinematografică, video și de programe de televiziune; CAEN 5912 - Activități de post-producție cinematografică, video și de programe de televiziune; CAEN 5913 - Activități de distribuire a filmelor cinematografice, video și a programelor de televiziune; 5914 - proiecția de filme cinematografice); CAEN 592 - Activități de realizare a înregistrărilor audio și activități de editare muzicală (CAEN 5920 - Activități de realizare a înregistrărilor audio și activități de editare muzicală).

<sup>30</sup> Cu următoarele grupe de diviziuni: 620 - Activități de servicii în tehnologia informației (CAEN 6201 - Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat pe client); CAEN 6202 - Activități de consultanță în tehnologia informației; CAEN: 6203 - Activități de management (gestiune și exploatare) a mijloacelor de clacul; CAEN 6209 - Alte activități de servicii privind tehnologia informației).

<sup>31</sup> I. M. Costea, *Comerț, comerciant, comercial - cuvinte de (ne)rostit în dreptul fiscal*, în *Tax Magazine*, nr. 1/2021, pp. 9-15.

În acest sens, într-o formulă care îmbină teoria patrimoniului unic cu cea a patrimoniului scop<sup>32</sup>, legiuitorul român a reglementat în cuprinsul art. 31 alin. (1) și (2) Cod civil faptul că *orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia*, cu posibilitatea ca acesta să facă *obiectul unei diviziuni sau unei afectățuni*. Patrimoniile de afectățune sunt calificate în legislația civilă drept *masele patrimoniale fiduciare, (...), cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii*<sup>33</sup>. Drepturile și obligațiile pot fi transferate dintr-o masă patrimonială în alta sub condiția de a nu aduce prejudicii drepturilor creditorilor fiecărei mase patrimoniale, un astfel de transfer nefiind considerat o înstrăinare<sup>34</sup>. Potrivit art. 33 Cod civil, cu denumirea marginală „patrimoniul profesional individual”, *constituirea masei patrimoniale afectate exercitării în mod individual a unei profesii autorizate se stabilește prin actul încheiat de titular*.

Astfel, Codul civil face trimitere către modalități de constituire a patrimoniilor de afectățune, fără a defini noțiunea. Conceptul a primit o definiție normativă în cuprinsul art. 2 lit. j) O.U.G. nr. 44/2008, *masă patrimonială în cadrul patrimoniului întreprinzătorului, reprezentând totalitatea drepturilor și obligațiilor afectate, prin declarație scrisă ori, după caz, prin acordul de constituire sau printr-un un act adițional la acesta, exercitării unei activități economice*.

„Reglementarea actuală a patrimoniilor de afectățune a răspuns unei necesități impuse de evoluția economică a întregii societăți”<sup>35</sup>. Astfel, putem defini patrimoniul de afectățune drept acea fracțiune distinctă din patrimoniul unei persoane fizice, alcătuită din ansamblul drepturilor, obligațiilor și bunurilor afectate unui scop bine determinat și separată de gajul general al creditorilor personali<sup>36</sup>.

La nivel doctrinar a fost subliniat faptul că „o persoană nu poate crea prin simpla sa voință un patrimoniu de afectățune, dacă nu există un text de lege care să prevadă posibilitatea existenței unui asemenea patrimoniu”<sup>37</sup>.

Din coroborarea dispozițiilor referitoare la patrimoniul profesional individual și cele din O.U.G. nr. 44/2008 referitoare la definirea noțiunilor de PFA/ÎI/ÎF, observăm că titularul unui patrimoniu profesional individual poate fi doar persoana fizică autorizată sau titularul unei întreprinderi individuale, pentru că în astfel de ipoteze este îndeplinită condiția referitoare la calitatea de profesionist

<sup>32</sup> <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/regimul-juridic-al-patrimoniului-de-afectatiune-in-lumina-codului-civil-a1324/>, [online] accesat 20.11.2023.

<sup>33</sup> Conform art. 31 alin. (3) Cod civil.

<sup>34</sup> Conform art. 32 Cod civil.

<sup>35</sup> I. Sferidan, *Creditorul în căutarea patrimoniului de afectățune profesională al debitorului său*, în *Revista Română de Drept Privat* nr. 1/2020, [online] la <https://www.universuljuridic.ro/>, accesat 20.11.2023.

<sup>36</sup> <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/regimul-juridic-al-patrimoniului-de-afectatiune-in-lumina-codului-civil-a1324/>, [online] accesat 20.11.2023.

<sup>37</sup> I. Sferidan, *op. cit.*

individual<sup>38</sup>. În cazul întreprinderii familiale nu poate fi constituit un patrimoniu profesional individual, ținând cont de faptul că aceasta reprezintă o asocierie între membrii unei familii, „aceasta nu înseamnă că întreprinderea familială nu are un patrimoniu de afectățune, (...). În acest caz suntem în prezența unui patrimoniu profesional comun, calificat în doctrină drept o modalitate juridică a patrimoniului, adică o masă patrimonială stăpănită în comun de titularii a două sau mai multe patrimonii distincte”<sup>39</sup>.

În masa patrimonială de afectățune titularul patrimoniului grupează bunuri cărora le afectează un anumit scop și le atribuie o destinație concretă, utilizând în acest sens declarația de afectățune<sup>40</sup>. Un bun „nu intră de drept în masa de afectățune profesională prin simpla creare a unui patrimoniu profesional, ci doar dacă titularul patrimoniului îi atribuie expres această destinație”<sup>41</sup>. În privința maselor patrimoniale de afectățune este aplicabilă subrogația reală cu titlu universal, aceasta permite „continuitatea patrimoniului de afectățune pe durata existenței sale”<sup>42</sup>.

Concluzionând, considerăm că în situațiile în care persoana fizică este autor al unei opere de creație intelectuală, autor al unui desen sau model ori inventator și valorifică respectivul obiect al drepturilor de proprietate intelectuală organizându-și activitatea (economică) sub formă de PFA/ÎI/ÎF, prerogativele specifice drepturilor de proprietate intelectuală vor constitui parte din patrimoniul de afectățune.

#### **4. Impunerea veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală de către întreprinderile economice fără personalitate juridică**

În privința impunerii veniturilor obținute de PFA/ÎI/ÎF se aplică regulile referitoare la impunerea veniturilor din activități independente, reglementate în cuprinsul art. 67-69 ind.3 C. fisc., fără a se aplica un tratament fiscal distinct în raport de sursa de venit. Pe cale de consecință, pentru a identifica regimul fiscal al veniturilor obținute din valorificarea unor activități creative prin intermediul unei întreprinderi fără personalitate juridică, ne vom raporta la cadrul normativ aplicabil activităților independente.

Astfel, (și) pentru veniturile obținute din exploatarea unor prerogative specifice drepturilor de proprietate intelectuală, PFA/ÎI/ÎF va datora impozit pe venit, contribuții sociale și va fi persoană impozabilă în sensul taxei pe valoare adăugată, dacă depășește plafonul de scutire.

---

<sup>38</sup> <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/regimul-juridic-al-patrimoniului-de-afectatiune-in-lumina-codului-civil-a1324/>, [online] accesat 20.11.2023.

<sup>39</sup> *Ibidem.*

<sup>40</sup> *Ibidem.*

<sup>41</sup> *Ibidem.*

<sup>42</sup> *Ibidem.*

Calitatea de contribuabil îi va reveni PFA/ÎI/ÎF, aplicându-se regulile referitoare la impozitul pe venitul din activități independente. În acord cu precizările pe care le-am făcut anterior, efortul creator și actul de creație în care se materializează pot proveni doar de la o persoană fizică. Pe cale de consecință, distingem mai multe ipoteze atunci când obiecte protejate prin mecanismele specifice drepturilor de proprietate intelectuală sunt valorificate prin astfel de formule de lucru.

Într-o primă ipoteză, persoana fizică autor al operei de creație intelectuală, exploatează opera prin intermediul întreprinderii economice, PFA/ÎI/ÎF. În această variantă de lucru considerăm că opera de creație intelectuală face parte din patrimoniul de afecțiune constituit de persoana fizică în acest sens. Pentru exemplificare, persoana fizică, titulară a PFA sau ÎI ori membră a ÎF, realizează un desen (în raport de care alege protecția prin mecanismul drepturilor de autor), iar mai apoi încorporează acel desen în piese de mobilier pe care le comercializează.

Într-o a doua ipoteză, persoana fizică este autor al unei invenții pe care o brevetează și devine și titular al brevetului de invenție, exploatând brevetul de invenție prin intermediul formei de organizare. Calitatea de contribuabil va reveni PFA/ÎI/ÎF și similar ipotezei descrise anterior obiectul protejat prin mecanismele dreptului de proprietate industrială este parte din patrimoniul de afecțiune. Același mecanism se poate aplica și în cazul desenelor sau modelelor pentru care se obține un certificat de înregistrare în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 129/1992 privind protecția desenelor și modelelor.

În ceea ce privește mărcile, putem distinge două ipoteze. O primă ipoteză în care marca este înregistrată de către persoana fizică și mai apoi folosită în activitatea economică, în acest caz formula de lucru este similară cu cea descrisă anterior în cazul invențiilor și a desenelor sau modelelor. În acest sens, considerăm dreptul de a folosi marca și de a exploata prerogativele patrimoniale parte din patrimoniul de afecțiune. Într-o a doua ipoteză marca poate fi înregistrată direct de către forma de organizare, caz în care devin aplicabile precizările pe care le-am făcut anterior referitoare la situația în care dreptul la marcă se naște direct în patrimoniul unei persoane juridice. În acest sens, art. 2 lit i) Legea nr. 84/1998 care definește noțiunea de titular, include în această sferă și *celelalte entități care au capacitatea, în nume propriu, de a fi titulari de drepturi și obligații de orice natură, de a încheia contracte sau de a efectua alte acte juridice și de a sta în judecată.*

#### **4.1. Sarcini fiscale directe**

Pentru veniturile realizate în scenariul de lucru care face obiectul analizei noastre sunt datorate contribuții sociale și impozit pe venit. Raportat la quantumul sarcinii fiscale prezintă relevanță noțiunile de venit net și venit brut, impozitul urmând a fi calculat și aplicat asupra venitului net. În scenariile de lucru independente, venitul brut este reprezentat de totalitatea veniturilor obținute într-o perioadă impozabilă (trimestru, an calendaristic).

Cota de impozit este de 10 % și se aplică asupra venitului net<sup>43</sup>, pentru determinarea acestuia titularul PFA/ÎI/ÎF putând alege între două sisteme reglementate de lege.

#### 4.1.1. Stabilirea veniturilor impozabile

Pentru a stabili veniturile impozabile ale persoanei fizice, legiuitorul fiscal a instituit mai multe sisteme de evidențiere și calcul<sup>44</sup>. În ipoteza valorificării unor activități creative în formula organizării activității în calitate de întreprindere economică fără personalitate juridică, veniturile impozabile se pot stabili în sistem de auto-impunere, sub-sistem real sau sub-sistem forfetar<sup>45</sup>.

Stabilirea venitului impozabil în sistem declarativ implică îndeplinirea de către contribuabil (PFA/ÎI/ÎF) a unor obligații referitoare la înregistrarea fiscală; depunerea declarațiilor fiscale cu privire la venitul estimat și mai apoi cu privire la venitul realizat; efectuarea plății<sup>46</sup>.

Colectarea impozitului pe venit în sistem de auto-impunere este reglementată de art. 118-123 ind. 1 C. fisc., „acesta are ca principiu de organizare plata anticipată a impozitului. Instituția plății anticipate este cumva arhaică și diminuată ca rol de identitate dintre termenul de plată a impozitului anticipat și a impozitului final (25 mai a anului fiscal următor)”<sup>47</sup>.

Pentru contribuabilii care în cursul unui an fiscal desfășoară activitate creativă într-o formă de organizare fără personalitate juridică, legiuitorul fiscal a prevăzut obligația de a depune la organul fiscal competent declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale, pentru venitul estimat a se realiza în fiecare an. Această obligație le revine atât celor care determină venitul impozabil în sub-sistem real, cât și contribuabililor care determină venitul net în baza normelor de venit (sub-sistem forfetar). Termenul de depunere a declarației este 25 mai inclusiv a anului de realizare a venitului. Pentru contribuabilii care încep să desfășoare activitatea în cursul anului fiscal, termenul de depunere a declarației este de 30 de zile de la debutul activității.

Astfel, contribuabilii vor determina impozitul pe venit prin aplicarea cotei de impozit de 10% asupra venitului net anual estimat, termenul de plată a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale fiind 25 mai inclusiv a anului următor celui în care a fost realizat venitul<sup>48</sup>. Pentru plata impozitului pe venitul estimat cu anticipație contribuabilii beneficiază de o bonificație<sup>49</sup>, nivelul acesteia și termenele

---

<sup>43</sup> Legiuitorul român a reglementat o cotă unică de impozit în procent de 10 %.

<sup>44</sup> I.M. Costea, *Drept financiar... op. cit.*, p. 205.

<sup>45</sup> L. Țâțu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, *Fiscalitate. De la lege la practică*, ed. a IV-a, Editura C. H. Beck, București, 2007, pp. 148-160.

<sup>46</sup> I.M. Costea, *Drept financiar..., op. cit.*, p. 205.

<sup>47</sup> *Idem*, p. 209.

<sup>48</sup> Conform art. 120 ind. 1 C. fisc.

<sup>49</sup> Conform art. 121 alin. (1) C. fisc., *Începând cu anul 2021, se poate acorda bonificație de până la 10% din impozitul pe venitul anual. (...).*

de plată sunt stabilite prin legea bugetului de stat<sup>50</sup>.

În anul următor celui în care a fost realizat venitul, contribuabililor care au obținut, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, determinate în sistem real, le revine obligația de a depune la organul fiscal competent declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale. Declarația se completează pentru fiecare sursă de venit din cadrul fiecărei categorii, iar termenul de depunere este 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului<sup>51</sup>.

Astfel, în declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, contribuabilul va stabili impozitul final pentru veniturile realizate în anul fiscal anterior, aplicând cota de impozit de 10% asupra venitului net anual impozabil<sup>52</sup>. Modelul, conținutul, modalitățile de depunere și gestionare a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice (formular 212) sunt prevăzute în Ordinul nr. 2541/2022 emis de A.N.A.F.<sup>53</sup>.

În sistem de auto-impunere termenul de plată este 25 mai inclusiv a anului următor celui în care a fost realizat venitul<sup>54</sup>.

Sub-sistemul forfetar implică utilizarea unor norme de venit pentru a determina baza impozabilă, stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit fiind reglementată potrivit art. 69 C. fisc. Acest sub-sistem „stabilește baza impozabilă la impozitul pe venitul din activități independente (IVAI), impozitul pe venitul din cedarea folosinței bunurilor cu obiect special și anume închirierea în scop turistic a unor camere în locuința personală (IVCC) și impozitul pe venitul din activități agricole (IVAA)”<sup>55</sup>. Prin O.M.F.P. nr. 1847/2003<sup>56</sup> a fost instituit un nomenclator al activităților independente pentru care venitul impozabil se determină pe baza normelor de venit. O parte din aceste activități implică și o componentă creativă, putem exemplifica: „*pictare de tablouri, firme și alte materiale în scop de reclamă; fotografiere, fotocopiere și fotoceramică*”<sup>57</sup>.

Anual A.N.A.F. publică norme de venit<sup>58</sup>, acestea „diferă ca valoare în funcție de activitate și de zona geografică”<sup>59</sup>. Pentru a putea fi aplicabil sub-sistemul

<sup>50</sup> I.M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 211.

<sup>51</sup> Conform art. 122 alin. (1) C. fisc.

<sup>52</sup> Conform art. 123 C. fisc.

<sup>53</sup> M. Of. nr. 1246 din 23 decembrie 2022.

<sup>54</sup> Conform art. 69 ind. 1 și art. 69 ind. 2 C. fisc.

<sup>55</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 206.

<sup>56</sup> Ordinul nr. 1847/2003 privind stabilirea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, pentru contribuabilii care își desfășoară activitatea individual. Emitent Ministerul Finanțelor Publice, M. Of. nr. 13 din 8 ianuarie 2004.

<sup>57</sup> Punctele 67 și 49 din Anexă.

<sup>58</sup> Lista pentru anul 2023, [online] la [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili\\_r/Normevenit2023/Norme\\_venit\\_2023.html](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Normevenit2023/Norme_venit_2023.html), accesat: 30.11.2023.

<sup>59</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 206.

forfetar venitul brut anual nu trebuie să depășească plafonul de 25.000 euro<sup>60</sup>, în doctrină au fost aduse critici referitoare la faptul că plafonul nu este stabilit în aceeași monedă ca norma de venit<sup>61</sup>.

Această variantă de determinare a bazei impozabile prezintă avantajul de a „scuti” contribuabilul de obligația de a conduce evidențe contabile. Avantajul implicit „derivă din dinamica de optimizare fiscală încorporată acolo unde norma de venit este mai mică decât venitul real”<sup>62</sup>, pentru exemplificare: PFA obține în 2023 venituri din activități de fotografiere, fotocopiare și fotoceramică mai mari de 36.000 lei (dar mai puțin de 25.000 euro), suma de achitat cu titlu de impozit pe venit va fi de 3600 lei. Raportat la dinamica de optimizare fiscală, „dacă norma de venit este mai mare decât venitul efectiv realizat, este mai utilă determinarea impozitului în sub-sistem real”<sup>63</sup>.

Determinarea venitului impozabil în sub-sistem forfetar este posibilă doar în situația în care titularul dreptului de proprietate intelectuală își organizează activitatea într-una din formele de organizare reglementate de O.U.G. nr. 44/2008, PFA/ÎI/ÎF, fără a putea fi aplicat atunci când activitățile creative sunt desfășurate în absența unui cadru formal. Activitățile pentru care este permisă determinarea venitului în sub-sistem forfetar, publicate anual de A.N.A.F., și printre care regăsim și activități care comportă și o dimensiune creativă, au un cod CAEN corespondent<sup>64</sup>, conform *Norme de venit valabile pentru anul 2023 pentru contribuabilii care realizează venituri comerciale din desfășurarea unei activități independente*<sup>65</sup>.

Începând cu veniturile corespunzătoare anului fiscal 2024 vor fi excluse din rândul activităților pentru care este permisă determinarea venitului impozabil în sub-sistem forfetar veniturile din IT. Prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 5308/2023<sup>66</sup> a fost abrogată poziția 120 - Servicii executate în domeniul informaticii, altele decât cele care generează drepturi de autor sau drepturi conexe drepturilor de autor (codurile CAEN 6202 și 6203) din *Nomenclatorul activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii*<sup>67</sup>.

Un al doilea sub-sistem pentru a determina venitul impozabil este cel real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile

---

<sup>60</sup> Conform art. 69 alin. (9) C. fisc.

<sup>61</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 206.

<sup>62</sup> *Idem*, p. 207.

<sup>63</sup> *Ibidem*.

<sup>64</sup> Conform H.G. nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, M. Of. nr. 301 din 5 noiembrie 1997, cu modificările ulterioare.

<sup>65</sup> Normele de venit aplicabile pentru județul Iași în 2023, [online] la [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili\\_r/Normevenit2023/Iasi2023.pdf](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Normevenit2023/Iasi2023.pdf), accesat: 29.11.2023.

<sup>66</sup> M. Of., nr. 1105 din 8 decembrie 2023.

<sup>67</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 925/2007, publicat în M. Of., nr. 519 din 4 iulie 2017.

deductibile<sup>68</sup>. De la această regulă fac excepție veniturile obținute în baza unor contracte de activitate sportivă, precum și cele pentru care se determină venitul net anual pe baza normelor de venit<sup>69</sup>.

Contribuabilul care optează pentru determinarea venitului net în sub-sistem real „trebuie să țină evidența operațiunilor în sistemul de contabilitate în partidă simplă, să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în vigoare”<sup>70</sup>.

Contribuabilul va determina totalul veniturilor realizate într-un an și totalul cheltuielilor deductibile, centralizând documentele justificative (facturi, contracte, chitanțe) în Registrul de evidență fiscală, în ipoteza în care această diferență este una pozitivă, aceasta reprezintă venitul net, venit asupra căruia se va aplica cota de impunere<sup>71</sup>. O diferență negativă între totalitatea veniturilor (venitul brut) și cheltuielile deductibile reprezintă pierdere fiscală, aceasta va fi recuperată în următorii 7 ani fiscali<sup>72</sup>. Organizarea evidențelor contabile este reglementată prin O.M.F.P. nr. 170/2015 privind contabilitatea în partidă simplă<sup>73</sup>. Regulile privind determinarea venitului net anual în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, sunt reglementate în cuprinsul art. 68 C. fisc. Astfel, venitul brut include toate veniturile încasate din desfășurarea activității<sup>74</sup>, inclusiv echivalentul în lei a veniturilor în natură, la care se adaugă: veniturile sub formă dobânzi din creanțe comerciale; câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii; veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă; veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă; veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

În privința cheltuielilor, legea fiscală distinge între „cheltuieli deductibile (total sau parțial), care îndeplinesc condiția de fond a legăturii cu obiectul de activitate și condiția de formă a existenței unui document justificativ și cheltuieli nedeductibile, când una dintre cele două condiții nu este îndeplinită”<sup>75</sup>.

Cheltuielile deductibile și cele deductibile limitat sunt efectuate în scopul desfășurării activității independente. Pentru a putea fi deduse integral, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente trebuie să îndeplinească o serie de condiții, printre acestea: să fie justificate prin documente; să fie efectuate în cadrul activităților independente; să fie cuprinse în cheltuielile aferente exercițiului financiar al anului în care au fost efectuate; să reprezinte cheltuieli cu

<sup>68</sup> R. Bufan, *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer, 2020, pe sintact.ro.

<sup>69</sup> Conform art. 68 alin. (1) C. fisc.

<sup>70</sup> L. Țâțu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, *op. cit.*, p. 148.

<sup>71</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, *op. cit.*, p. 208.

<sup>72</sup> Conform art. 118 alin. (4) C. fisc.

<sup>73</sup> M. Of. nr. 139 din 24 februarie 2015.

<sup>74</sup> În cazul persoanelor fizice, venitul este „recunoscut” la data încasării, prin comparație, sistemul aplicabil persoanelor juridice este diferit. - R. Bufan, *Codul fiscal comentat*, Editura Walters Kluwer, 2020, pe sintact.ro.

<sup>75</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, *op. cit.*, p. 208.



salariile sau asimilate salariilor; să respecte regulile privind amortizarea; să reprezinte cheltuieli cu prime de asigurare (dacă sunt efectuate pentru: active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii, active ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității, asigurare de risc profesional, bunuri utilizate în cadrul unor contracte de leasing sau de închiriere); să fie efectuate pe perioada detașării/delegării salariaților; să reprezinte cheltuieli de transport și cazare efectuate pe perioada deplasării contribuabilului în străinătate sau în țară în scopul desfășurării activității; să reprezinte contribuții obligatorii plătite organizațiilor profesionale din care face parte contribuabilul sau contribuții de asigurări sociale plătite la sistemele proprii de asigurări sociale; să fie reglementate prin acte normative în vigoare și să fie efectuate în scopul desfășurării activității<sup>76</sup>. Legiuitorul fiscal a reglementat în cuprinsul art. 68 alin. (5) C. fisc. și o serie de cheltuieli care sunt deductibile limitat<sup>77</sup>.

Creanțele fiscale, inclusiv cele datorate pentru venituri obținute din valorificarea unor activități creative, pot fi determinate și din oficiu, de către organul fiscal. Creanța fiscală este stabilită de către creditor atunci când: „a) declarația fiscală nu este titlu de creanță; b) debitorul nu depune declarația de impunere, deci în lipsa unei manifestări de voință a contribuabilului/plătitorului; c) creditorul exercită dreptul de a stabili creanța fiscală printr-o formă de control fiscal, prin inspecție fiscală ori verificare fiscală ori verificare documentară privind modul în care s-a realizat auto-impunerea (acest mecanism este aplicabil tuturor creanțelor fiscale determinate prin auto-impunere: impozite directe, indirecte, contribuții sociale, unele taxe în sub-sistem real ori mixt)”<sup>78</sup>.

#### 4.1.2. Contribuții sociale

În sfera obligațiilor fiscale patrimoniale ce revin PFA/ÎI/ÎF ca urmare a realizării unui venit din drepturi de proprietate intelectuală legiuitorul fiscal a

---

<sup>76</sup> Conform art. 68 alin. (4) C. fisc.

<sup>77</sup> Cheltuieli de sponsorizare, mecenat și pentru acordarea de burse private; cheltuieli de protocol; cheltuieli sociale; scăzăminte, perisabilității, pierderi rezultate din manipulare/depozitare; cheltuieli reprezentând tichete de masă acordate de angajatori; cheltuieli reprezentând vouchere de vacanță acordate de angajatori; contribuții la fonduri de pensii facultative; prime de asigurare voluntară de sănătate; cheltuieli efectuate atât pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului, care sunt deductibile doar pentru partea care este aferentă activității independente; cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor; cheltuieli reprezentând cheltuieli sociale obligatorii datorate de angajatori; cheltuieli pentru asigurarea sănătății și securității în muncă; dobânzi aferente împrumuturilor de la persoanele fizice și juridice, altele decât instituțiile de credit; cheltuieli reprezentând chirie/rată de leasing; cheltuieli reprezentând cotizații plătite la asociațiile profesionale; cheltuieli reprezentând contribuții profesionale obligatorii; cheltuieli reprezentând abonamente pentru utilizarea facilităților sportive.

<sup>78</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 138.

inclus și contribuțiile sociale. Acestea „au un regim fiscal similar impozitului pe venit privind obiectul impunerii și modul de colectare”<sup>79</sup>.

În privința modului de colectare a sumelor datorate cu titlu de contribuții sociale în formula de lucru analizată, „persoana fizică datorează contribuții sociale, integral, în nume propriu (...). Asiguratul are obligația de a declara venitul realizat și contribuția datorată”<sup>80</sup>. Sunt datorate în acest caz contribuția la sistemul public de sănătate, în cotă de 10% și contribuția la sistemul public de pensii, în cotă de 25%<sup>81</sup>.

Pentru a determina baza de calcul asupra căreia se aplică cotele de contribuție, legiuitorul fiscal a optat în sensul reglementării unor plafoane minime.

Referitor la venitul asupra căruia se calculează contribuția de asigurări sociale datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, contribuabilul are posibilitatea de a alege între venitul său real, un venit aleatoriu sau cel puțin plafonul minim instituit prin dispozițiile normative<sup>82</sup>.

Regulile referitoare la stabilirea bazei de calcul sunt cuprinse în art. 148 C. fisc., aceasta nu poate fi inferioară sumei reprezentând 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice, dacă veniturile realizate sunt cuprinse între 12 și 24 de salarii minime brute pe țară. Pentru venituri realizate a căror quantum este egal sau depășește 24 de salarii minime brute pe țară baza de calcul va fi reprezentată de 24 de salarii minime brute pe țară. Persoanele fizice care realizează venituri sub plafonul de 12 salarii minime pot opta pentru plata contribuției de asigurări sociale în aceleași condiții ca persoanele care estimează că realizează venituri anuale ce depășesc plafonul de 12 salarii minime.

În ceea ce privește baza de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate, începând cu 1 ianuarie 2024, persoanele fizice care vor realiza venituri din activități creative desfășurate în calitate de PFA/ÎI/ÎF, vor datora contribuția de asigurări sociale de sănătate, *la o bază de calcul egală cu venitul net anual realizat/brut sau norma anuală de venit, respectiv norma de venit ajustată (...) care nu poate fi mai mare decât cea corespunzătoare unei baze anuale de calcul egală cu nivelul de 60 de salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120*<sup>83</sup>. Pentru a determina baza anuală de calcul nu sunt luate în considerare pierderile fiscale (conform art. 170 alin. (1) C. fisc.)

Pentru anul fiscal 2023, baza de calcul este determinată în quantum fix pe tranșe<sup>84</sup>. Astfel, baza de calcul este de: 6 salarii minime brute pe țară (pentru venituri cuprinse între 6 și 12 salarii minime brute pe țară); 12 salarii minime brute pe țară (pentru venituri cuprinse între 12 și 24 de salarii minime brute pe țară); 24 de salarii minime brute pe țară (pentru venituri egale sau mai mari cu echivalentul a 24 de salarii minime brute pe țară)<sup>85</sup>.

<sup>79</sup> *Idem*, p. 238.

<sup>80</sup> *Idem*, p. 239.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> *Idem*, p. 242.

<sup>83</sup> Conform art. 170 alin. (1) C. fisc.

<sup>84</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 249.

<sup>85</sup> *Ibidem*.

#### 4.2. *Obligații fiscale indirecte - TVA*

Pentru veniturile obținute din activități care comportă o dublă natură, creativă și economică, titularului întreprinderii economice fără personalitate juridică îi revin obligații în ceea ce privește plata TVA. Din formulele de lucru enumerate în debutul analizei noastre și pentru care poate opta titularul drepturilor de proprietate intelectuală, aceasta este singura formulă care implică plata TVA. TVA nu este aplicabil în cazul veniturilor obținute în temeiul unui raport de dreptul muncii sau a unui raport asimilat, activitatea având caracter dependent, și nici în ipoteza activității independente în absența unui cadru formal de organizare, activitatea fiind una fără caracter economic și fără caracter de continuitate.

Persoana impozabilă îndeplinește cumulativ trei condiții, realizează o activitate economică, activitatea este realizată de manieră independentă și prezintă caracter de continuitate. În acest sens, art. 269 alin. (1) și (2) prevede: *este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice (...), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități (...), activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

Activitatea desfășurată de întreprinderea economică fără personalitate juridică, PFA/ÎI/ÎF, este prin natura sa o activitate economică, în cuprinsul art. 2 O.U.G. nr. 44/2008 fiind definită noțiunea de întreprindere economică drept *activitatea economică desfășurată în mod organizat, permanent și sistematic, combinând resurse financiare, forță de muncă, materii prime, mijloace logistice și informație, pe riscul întreprinzătorului, în cazurile și în condițiile prevăzute de lege.*

O operațiune economică „se traduce, în plan juridic, prin încheierea unuia sau mai multor acte juridice, cu titlu oneros (de regulă contracte) sau prin producerea unor fapte juridice, cu conținut patrimonial (...). Cauza acestor acte juridice este, de regulă, obținerea de venituri din activități viitoare; acesta este criteriul central de determinare a operațiunilor ce intră în sfera TVA”<sup>86</sup>.

Pentru a considera o activitate ca fiind independentă, cu consecințele care derivă în plan fiscal din aceasta calificare, legiuitorul fiscal impune îndeplinirea cumulativă a minim 4 dintre criteriile prevăzute în cuprinsul art. 7 pct. 3 C. fisc., respectiv: 3.1. *persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;* 3.2. *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;* 3.3. *riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;* 3.4. *activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;* 3.5. *activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;* 3.6. *persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, regle-*

---

<sup>86</sup> *Idem*, p. 257.

*mentare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective; 3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii. Relevanța îndeplinirii cumulative a minim 4 dintre aceste criterii este tradusă și în contextul dreptului de recalificare recunoscut organului fiscal în temeiul art. 11 alin. (1) C. fisc., la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. (...). În planul efectelor, recalificarea unei activități ca fiind de natură dependentă atrage „încadrarea veniturilor contractuale în fondul de salarii al plătitorului de venit”<sup>87</sup>.*

În acord cu nuanțele pe care le-am subliniat anterior și cu dispozițiile normative cuprinse în O.U.G. nr. 44/2008 referitoare la definiția întreprinderii economice fără personalitate juridică, considerăm că activitatea desfășurată de PFA/ÎI/ÎF îndeplinește cumulativ condițiile referitoare la caracterul economic, independent și continuu, fără a comporta nuanțe cu privire la aceasta.

Dispozițiile normative indică expres operațiunile taxabile, livrare de bunuri, prestare de servicii, achiziții intracomunitare, schimb de bunuri ori servicii, import de bunuri, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale cu caracter de continuitate.

Baza de impozitare este reprezentată de „contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau unui terț (...) raportul juridic fundamentând TVA este un raport cu titlu oneros, în cazul tuturor operațiunilor taxabile”<sup>88</sup>. Pentru exemplificare, titularul brevetului de invenție (persoana fizică, inventatorul) exploatează brevetul de invenție organizându-și activitatea ca PFA, în paralel încheie un contract de cesiune prin care transmite dreptul de a exploata brevetul de invenție către o persoană juridică. Venitul obținut în temeiul acestui contract, redevența (lunară, trimestrială, anuală), constituie bază de impozitare. În privința aplicării regulilor referitoare la impunerea veniturilor obținute din activități independente, legiuitorul fiscal nu distinge veniturile în raport de sursa de venit.

Legiuitorul fiscal a instituit un regim special de scutire, în cazul PFA/ÎI/ÎF cu o cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, inferioară plafonului de 88.500 euro sau 300.000 lei, care poate aplica scutirea de taxă<sup>89</sup>.

#### **4.3. Aspecte referitoare la optimizarea fiscală**

În jurul și cu privire la dreptul contribuabilului de a alege formula de lucru care se pliază cel mai bine nevoilor și intereselor sale a fost conturat conceptul de optimizare fiscală. În acest sens, „orice contribuabil, în reprezentarea interesului de

<sup>87</sup> I. M. Costea, D.M. Ilucă, *Din nou despre activitățile (in)dependente*, în *Tax Magazine*, nr. 5/2015, pp. 218-222.

<sup>88</sup> I.M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 290.

<sup>89</sup> Conform art. 268 alin. (1) C. fisc.

a proteja propriul patrimoniu recurge, în limitele ilicitului fiscal și penal la o varietate de acțiuni sau inacțiuni, menite să diminueze volumul obligațiilor sale fiscale. Fapta contribuabilului de a acționa, în sensul evitării sau diminuării impunerii este o reacție specifică tuturor sistemelor fiscale<sup>90</sup>. Noțiunea de optimizare fiscală însumează toate actele prin care contribuabilul adaptează regulile fiscale interesului său, diminuând astfel sarcina fiscală<sup>91</sup>.

Optimizarea fiscală cunoaște mai multe forme, prin inacțiune, prin manipulare și prin opțiune. Optimizarea fiscală prin inacțiune este expresia abținerii contribuabilului de la a realiza un fapt juridic sau de la a încheia un act juridic care ar reprezenta în planul dreptului fiscal fapt generator al impunerii<sup>92</sup>. Un exemplu în acest sens poate fi ușor conturat în sfera taxei pe valoare adăugată<sup>93</sup>, persoana care desfășoară activitate creativă în calitate de PFA/ÎI/ÎF, optează în sensul de a nu mai încheia un contract de comandă cu scopul de a nu depăși plafonul de scutire de 300.000 lei. Optimizarea fiscală prin manipulare „presupune exploatarea de către contribuabil a falțiilor și omisiunilor sistemului fiscal, în sensul de a se plasa într-o situație excluzând impunerea sau, mai frecvent, generând o impunere mai puțin oneroasă. Condiția specifică constă în utilizarea cadrului normativ într-un sens care nu a fost luat în considerare de către legiuitor”<sup>94</sup>. Optimizarea fiscală prin opțiune dă posibilitatea contribuabilului de a alege din plaja de soluții fiscale reglementate de legiuitor, soluția pe care o consideră ce mai favorabilă<sup>95</sup>.

În această optică a optimizării fiscale și a alegerii din plaja de opțiuni reglementate la nivel normativ varianta cea mai avantajoasă, considerăm că poate fi încadrată și ipoteza în care obiecte protejate prin instituția drepturilor de proprietate industrială sunt înregistrate de către persoana fizică și mai apoi folosite în activitatea PFA/ÎI/ÎF sau a unei persoane juridice. Avem în vedere ipoteza în care persoana fizică, titularul dreptului de proprietate industrială, este titular al PFA sau ÎI, membru al ÎF sau unul dintre asociați în cazul persoanei juridice și este exploatat un drept de proprietate industrială pentru care legea prevede parcurgerea procedurii de înregistrare, respectiv marcă, desen sau model, invenție. Ipoteza nu include și operele de creație intelectuală protejate prin instituția dreptului de autor și a drepturilor conexe pentru că acestea beneficiază de protecție de la momentul creației și nu sunt supuse înregistrării.

Această formulă a înregistrării mărcii, invenției sau desenului ori modelului de către persoana fizică și mai apoi includerea prerogativelor patrimoniale conferite de titlul de protecție ca parte a patrimoniului de afecțiune acoperă situațiile în care activitatea economică nu mai poate fi desfășurată sub formă de PFA/ÎI/ÎF iar titularul dreptului de proprietate intelectuală alege să schimbe

---

<sup>90</sup> I. M. Costea, *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C. H. Beck, București, 2011, p. 43.

<sup>91</sup> *Idem*, p. 44.

<sup>92</sup> *Idem*, p. 45.

<sup>93</sup> I. M. Costea, *Drept financiar...*, *op. cit.*, pp. 141-144.

<sup>94</sup> I. M. Costea, *Optimizarea fiscală...*, *op. cit.*, p. 46.

<sup>95</sup> *Idem*, p. 47.

scenariul de lucru. Spre exemplu, optează în sensul încheierii împreună cu alte persoane a unui contract de societate, urmând a exploata dreptul la marcă în contextul activității persoanei juridice. Considerăm că o astfel de formulă de lucru a înregistrării obiectului dreptului de proprietate industrială pe numele persoanei fizice produce efecte îndeosebi în materia dreptului la marcă, în acord cu precizările pe care le-am făcut anterior, dreptul la marcă nu este recunoscut decât ulterior înregistrării, iar prerogativele patrimoniale și morale se nasc direct (și doar) în patrimoniul titularului dreptului. Formula de lucru este nuanțată, deși utilă, în cazul desenelor și modelelor, legiuitorul instituind sistemul cumulului de protecție, în eventualitatea în care încetează protecția specifică, desenul sau modelul beneficiază de protecție prin instituția dreptului de autor<sup>96</sup>. Similar, în materia brevetului de invenție, legiuitorul a reglementat dreptul inventatorului de a prelua brevetul de invenție în situația în care titularul brevetului renunță la exploatarea acestuia<sup>97</sup>, în acord cu obligația de utilizare care există în materia invențiilor brevete<sup>98</sup>.

### Concluzii

Am analizat în secțiunile anterioare formula de lucru pentru care poate opta persoana fizică care desfășoară și valorifică activități care comportă o dublă natură, economică și creativă.

Persoana fizică beneficiază de libertate deplină în a alege formula de lucru care se pliază cel mai bine pe specificul activității sale, urmând ca venitul obținut să fie supus impunerii conform cadrului conturat de dispozițiile normative pentru respectivul scenariu de lucru. Spre exemplu, poate alege să desfășoare activitatea creativă de manieră independentă, organizându-și activitatea în calitate de întreprindere economică fără personalitate juridică (PFA/ÎI/ÎF), urmând a impozita venitul conform regulilor stabilite de legiuitorul fiscal pentru venituri din activități independente. Subliniem, astfel, dreptul persoanei fizice (autor, inventator etc.) de a alege formula de lucru, nu și sistemul de impunere a veniturilor obținute în acel context. Stabilirea regulilor de impozitare pentru fiecare scenariu de lucru în parte îi revine legiuitorului fiscal. Opțiunea manifestată de titularul drepturilor de proprietate intelectuală în sensul autorizării ca PFA/ÎI/ÎF pentru a desfășura o activitate care face parte și din ansamblul activităților creative, atrage în plan fiscal aplicarea regulilor referitoare la impunerea veniturilor din activități independente, fără a recunoaște contribuabilului un drept de a alege aplicarea altor reguli referitoare la impunerea veniturilor astfel obținute.

---

<sup>96</sup> Conform art. 5 alin. (2) Legea nr. 129/1992, „protecția desenului sau modelului înregistrat în conformitate cu prezenta lege nu exclude și nu prejudiciază protecția prin drept de autor a acestuia”.

<sup>97</sup> Conform art. 36 alin. (2) Legea nr. 64/1991.

<sup>98</sup> Obligație tradusă în posibilitatea pronunțării printr-o hotărâre a Tribunalului București a unei licențe obligatorii, conform art. 43 Legea nr. 64/1991.

Dreptul persoanei fizice de a alege formula de lucru care se pliază cel mai bine nevoilor sale este privit în contextul respectării dispozițiilor normative care conturează cadrul de desfășurare a activității în acea formulă. Spre exemplu, considerăm că un sculptor care realizează opere de creație intelectuală, sculpturi, pe baza unor comenzi și are un anumit volum de lucru lunar, desfășurând activitatea cu caracter de regularitate și cu scopul de a obține venituri, trebuie să se înregistreze ca PFA/II/ÎF și nu poate desfășura această activitate în absența unui cadru formal, exclusiv în baza prerogativelor recunoscute de legislația din materia drepturilor de proprietate intelectuală. În aceeași optică, autorii, inventatorii etc. pot alege în sensul desfășurării activității creative de manieră independentă doar dacă probează îndeplinirea cumulativă a minim 4 criterii din cele 7 prevăzute în cuprinsul art. 7 pct. 3 C. fisc. Dacă nu este îndeplinită condiția referitoare la criteriile care evidențiază natura de activitate independentă, titularul drepturilor de proprietate intelectuală poate opta doar în sensul desfășurării activității în manieră dependentă. Cu atât mai mult în contextul dreptului la recalificare prevăzut în art. 11 alin. (1) C. fisc., la care am făcut trimitere. Totodată, o persoană fizică ce desfășoară activități creative sporadic și spontan, fără ca acestea să prezinte caracter de regularitate și fără scopul de a obține venituri nu poate desfășura aceste activități în cadrul unui raport de muncă.

#### Referințe

- Bodoașcă T., Tarnu L.I., *Dreptul proprietății intelectuale*, ed. a V-a, rev., Editura Universul Juridic, București, 2021
- Bufan R., *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer, 2020.
- Costaș C.F., *Drept fiscal*, ed. a III-a, rev., Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Costea I. M., *Comerț, comerciant, comercial - cuvinte de (ne)rostit în dreptul fiscal*, în *Tax Magazine*, nr. 1/2021.
- Costea I. M., *Drept fiscal. Note de curs*, ed. a VIII-a rev., Editura Hamangiu, București, 2023.
- Costea I. M., *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011.
- Costea I. M., Ilucă D.M., *Artiștii, aurul și...Codul fiscal*, în *Tax Magazine*, nr. 6/2021.
- Costea I. M., Ilucă D.M., *Din nou despre activitățile (in)dependente*, în *Tax Magazine*, nr. 5/2015.
- Dominte N. R., *Dreptul proprietății intelectuale. Protecție juridică*, Editura Solomon, București, 2021.
- Roș V., *Dreptul proprietății intelectuale. Vol. I. Dreptul de autor, drepturile conexe și drepturile sui-generis*, Editura C.H. Beck, București, 2016.
- Sferidan I., *Creditorul în căutarea patrimoniului de afecțiune profesională al debitorului său*, în *Revista Română de Drept Privat*, nr. 1/2020 [online].
- Țățu L., Șerbănescu C., Ștefan D., Cataramă D., Nica A., Miricescu E., *Fiscalitate. De la lege la practică*, ed. a IV-a, Editura C.H. Beck, București, 2007.