

DOI: 10.47743/jss-2024-70-3-4

Aspecte privind impozitarea veniturilor obținute din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală prin intermediul unui sediu permanent

Aspects of taxing personal income from the exploitation of
intellectual property rights through a permanent establishment

Andreea-Iuliana PRISACARIU¹

Rezumat: Favorizate de dezvoltarea și diversificarea tehnologiilor digitale, producerea, distribuirea și accesarea conținutului creativ solicită clarificarea unor aspecte referitoare la impozitarea veniturilor obținute din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală. În acest context, sediul permanent, locul în care un nerezident își desfășoară (integral sau parțial) activitatea, capătă valențele unui loc în care sunt desfășurate activități creative materializate în obiecte ale drepturilor de proprietate intelectuală. În prezentul demers de cercetare ne propunem să creionăm principalele consecințe produse în materia impunerii veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală, atunci când aceste venituri sunt obținute prin intermediul unui sediu permanent. Vom analiza scenariile de lucru în care sunt implicate mai multe state, cel de rezidență și cel (sau cele) în care se află un sediu permanent.

Cuvinte-cheie: sediu permanent, impozit pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală, convenții de evitare a dublei impuneri, redevență, stat de rezidență, stat sursă.

Abstract: The production, distribution, and access to creative content are facilitated by the development and diversification of digital technologies. This necessitates clarification of certain aspects regarding the taxation of income derived from the exploitation of intellectual property rights. A permanent establishment is the place where a non-resident conducts their activities, either fully or partially. In this context, the permanent establishment represents the location where creative activities are carried out. In this study, we aim to highlight the main consequences related to the taxation of income derived from the exploitation of intellectual property rights when such income is obtained through a permanent establishment. We will analyze scenarios involving multiple states, including the state of residence and the state where the permanent establishment is located.

Keywords: permanent establishment, income tax, intellectual property rights, non-residents, royalties.

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: iuliana.prisecariu@uaic.ro.

1. Delimitări conceptuale

În ecuația impunerii veniturilor obținute de persoanele fizice și juridice un factor determinant este reprezentat de identificarea locului unde acel venit a fost obținut. Locul obținerii venitului este un criteriu determinant pentru a stabili cum va fi alocată competența de a impozita acel venit.

În prezentul demers de cercetare ne propunem să nuanțăm consecințele produse în planul impunerii veniturilor rezultate din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală, atunci când acestea sunt obținute prin intermediul unui sediu permanent.

1.1. Noțiunea de *redevență*

Un pas anterior și necesar este reprezentat de realizarea unor delimitări conceptuale privind noțiunile cu relevanță în acest context: drepturi de proprietate intelectuală; venituri din drepturi de proprietate intelectuală; redevențe; Convenții de Evitare a Dublei Impuneri (în continuare - CEDI); sediu permanent; sediu fix.

În cheie doctrinară, drepturile de proprietate intelectuală sunt definite drept „*ansamblul normelor juridice care reglementează raporturile referitoare la protecția creațiilor din domeniul proprietății industriale și a dreptului de autor*”². Drepturile de proprietate intelectuală sunt structurate pe un aspect pozitiv, reprezentând dreptul titularului de a fi singura persoană căreia îi este recunoscut dreptul de a decide asupra exploatării obiectului protejat și un aspect negativ, fundamentat pe dreptul titularului de a se opune actelor prin care obiectul protejat este exploatat în absența unui acord din partea sa³. Astfel, drepturile de proprietate intelectuală reprezintă mecanismul prin care legiuitorul protejează rezultatele activităților creative recunoscând autorilor și titularilor unor astfel de drepturi o serie de prerogative de ordin patrimonial și nepatrimonial. Drepturile de proprietate intelectuală sunt structurate pe două domenii, dreptul de autor și drepturile de proprietate industrială (mărci, invenții, desene și modele, *know-how*)⁴.

În plan normativ, legiuitorul fiscal a definit obiectul dreptului de autor și a drepturilor conexe, reunind *operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, operele derivate care au fost create plecând de la una sau mai multe opere preexistente, precum și drepturile conexe dreptului de autor și drepturile sui-generis*⁵.

Noțiunea de venituri de drepturi de proprietate intelectuală este definită în cuprinsul art. 70 Cod fiscal incluzând *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*

² N. R. Dominte, *Dreptul proprietății intelectuale*, Editura Solomon, București, 2024, p. 4.

³ *Ibidem*.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Conform art. 7 pct. 13 Cod fiscal.

semiconductoare și altele asemenea. Aceste venituri sunt considerate ca fiind obținute din România în două ipoteze: sunt primite de la un plătitor de venit din România sau sunt primite de la un nerezident, dar prin intermediul unui sediu permanent pe care acesta îl are stabilit în România⁶.

Noțiunea de *redevență* este definită în Dicționarul explicativ al limbii române drept „*orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de folosință a unor active corporale sau necorporale*”⁷. Aceasta beneficiază și de o definiție legală⁸, în cuprinsul art. 7 pct. 36 Cod fiscal legiuitorul indicând plățile care pot fi considerate redevențe, precum și cele care nu pot fi catalogate astfel.

Coroborând definițiile noțiunilor de *redevență* și *venituri din drepturi de proprietate intelectuală* observăm că noțiunea de redevență cuprinde o sferă mai largă de venituri, include, dar nu se limitează la veniturile din drepturile de pro-

⁶ Conform art. 71 Cod fiscal.

⁷ <https://dexonline.ro/>.

⁸ *Redevență*:

(1) Se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) 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;

b) 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;

c) 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;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

(2) Nu se consideră redevență în sensul prezentei legi:

a) plățile pentru achiziționarea integrală a oricărei proprietăți sau a oricărui drept de proprietate asupra tuturor elementelor menționate la alin. (1);

b) plățile pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, inclusiv pentru instalarea, implementarea, stocarea, personalizarea sau actualizarea acestuia;

c) plățile pentru achiziționarea integrală a unui drept de autor asupra unui software sau a unui drept limitat de a-l copia exclusiv în scopul folosirii acestuia de către utilizator sau în scopul vânzării acestuia în cadrul unui contract de distribuție;

d) plățile pentru obținerea drepturilor de distribuție a unui produs sau serviciu, fără a da dreptul la reproducere;

e) plățile pentru accesul la sateliți prin închirierea de transpondere sau pentru utilizarea unor cabluri ori conducte pentru transportul energiei, gazelor sau petrolului, în situația în care clientul nu se află în posesia transponderelor, cablurilor, conductelor, fibrelor optice sau unor tehnologii similare;

f) plățile pentru utilizarea serviciilor de telecomunicații din acordurile de roaming, a frecvențelor radio, a comunicațiilor electronice între operatori.

prietate intelectuală. Pentru exemplificare, plățile primite pentru folosința unui echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare sunt considerate redevențe, dar nu sunt venituri obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală.

Redevențele se încadrează în sistemul fiscal român în categoria veniturilor impozabile, atât pentru persoanele care au statut de rezident⁹, cât și pentru cele cu statut de nerezident¹⁰.

În cazul persoanelor fizice rezidente, acestea vor fi impuse conform regulilor aplicabile impozitului pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală și în anumite ipoteze punctuale conform regulilor aplicabile impozitului pe venit din activități independente¹¹. În cazul persoanelor juridice rezidente, aceste vor fi impozitate conform regulilor aplicabile impozitului pe profit (după caz, a impozitului pe venitul microîntreprinderilor), în cazul persoanei juridice neexistând reguli specifice de impozitare în raport de natura venitului.

În ceea ce privește persoanele care au statut de nerezident, acestora le revine obligația de a plăti impozit pentru veniturile impozabile obținute din România și sunt considerați contribuabili în sensul legii¹². Sfera veniturilor impozabile obținute din România este determinată în cuprinsul art. 223 alin. (1) Cod fiscal și cuprinde, printre alte categorii de venituri, (...) d) *redevențe de la un rezident*; e) *redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent/a sediului permanent desemnat* (...).

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cuprind precizări referitoare la plățile care pot fi considerate redevențe în sensul art. 223 Cod fiscal. Astfel, sunt considerate redevențe plățile efectuate pentru folosința sau dreptul de folosință a unuiu dintre drepturile prevăzute în cuprinsul art. 7 pct. 36 Cod fiscal, *indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane*¹³.

⁹ Conform art. 7 pct. 37 Cod fiscal: „*rezident - orice persoană juridică română, orice persoană juridică străină având locul de exercitare a conducerii efective în România, orice persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene sau orice persoană fizică rezidentă. Rezidentul are obligație fiscală integrală în România, fiind contribuabil supus impozitării în România pentru veniturile mondiale obținute din orice sursă, atât din România cât și din afara României, conform prevederilor prezentei legi și ale tratatelor în vigoare încheiate de România*”.

¹⁰ Conform art. 7 pct. 22 Cod fiscal: „*nerezident - orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii*”.

¹¹ Spre exemplu în situațiile în care redevența excede veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.

¹² Conform art. 221 C.Fisc.

¹³ În această ipoteză devine aplicabil principiul *fourre-tout*, veniturile vor fi impozitate chiar dacă sunt obținute ca urmare a unor activități ilicite. O opțiune în sens contrar, respectiv impozitarea veniturilor când sunt obținute ca urmare a unor activități licite, dar

O altă definiție normativă a noțiunii de *redevență* regăsim în cuprinsul Titlului VI, Capitolul V Cod fiscal¹⁴. Acest capitol transpune dispozițiile Directivei 2003/49/CE a Consiliului privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite¹⁵.

În acord cu punctele 3 și 4 din preambulul Directivei, *este necesar să se garanteze că plata dobânzilor și a redevențelor este impozitată o singură dată într-un stat membru. Eliminarea oricărei forme de impozitare a plății dobânzilor și redevențelor în statul membru de unde provin aceste plăți, indiferent dacă impozitul se percepe prin reținere la sursă sau se colectează prin estimarea bazei de impozitare, constituie soluția cea mai adecvată pentru eliminarea formalităților și a problemelor menționate anterior și pentru realizarea egalității tratamentului fiscal aplicat operațiunilor la nivel național cu cel aplicat la nivel transfrontalier. Este necesar, în special, să se elimine impozitarea acestor plăți, atunci când acestea sunt efectuate între societăți asociate din state membre diferite sau între sedii permanente ale acestor societăți*. Astfel, sensul dat noțiunii de redevență în cuprinsul art. 257 Cod fiscal va fi aplicabil doar în cazul raporturilor care privesc societăți asociate din state membre diferite.

În context internațional noțiunea de redevență este definită în art. 12 alin. (2) din modelul de convenție de evitare a dublei impuneri elaborat de OCDE¹⁶.

Importanța calificării unui venit ca reprezentând redevență rezidă în aplicarea regulilor specifice de impozitare trasate de legiuitor pentru această categorie de venituri. În sens contrar, dacă o anumită plată nu este considerată redevență, vor fi aplicabile regulile de impozitare specifice respectivei categorii de venituri.

neimpozitarea acestor când sunt obținute ca urmare a unor activități ilicite ar conduce în plan fiscal la încălcarea principiului egalității și la favorizarea persoanelor care desfășoară activități contrare dispozițiilor legale - R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal, Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, pp. 153-154.

¹⁴ Conform art. 257 C. Fisc. „în sensul prezentului capitol, termenul redevențe înseamnă plățile de orice fel permise 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 experiența în domeniul industrial, comercial sau științific; plățile pentru folosirea sau dreptul de folosire a echipamentului industrial, comercial ori științific”.

¹⁵ JO L 157/49 din 20 iunie 2003.

¹⁶ „The term „royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”

1.2. Rolul Convențiilor de Evitare a Dublei Impuneri (CEDI) în ecuația impunerii veniturilor obținute din exploatarea activităților creative în afara statului de rezidență

În mecanismul impunerii veniturilor obținute ca urmare a valorificării unor activități creative dincolo de granițele statului de rezidență, un rol deosebit de important este jucat de CEDI. Acestea conturează principalul instrument privind modelarea dreptului fiscal internațional¹⁷. CEDI reprezintă „instrumente de drept internațional public, esențialmente bilaterale, prin care două (eventual mai multe) state își distribuie competența de a colecta un anumit tip de impunere”¹⁸. Scopul utilizării acestor instrumente rezidă în a evita ca pentru același venit să fie impozitate două persoane diferite (dublă impunere economică) sau același venit să îi fie impozitat unei persoane în două state diferite (dublă impunere juridică)¹⁹.

OCDE a elaborat în 1992 o Convenție model²⁰, această reprezintă un instrument de referință pentru CEDI încheiate între state. Convenția model a fost actualizată periodic, ultima versiune fiind cea din 21 noiembrie 2017.

În partea introductivă a Convenției model este definită noțiunea de dublă impunere juridică în sensul impozitării aceleiași contribuabil în două sau mai multe state, pentru același obiect impozabil și pentru perioade identice de timp. Această dublă impozitare impactează negativ schimbul de bunuri și servicii, precum și libera circulație a capitalului, tehnologiei și persoanelor, fiind necesară eliminarea acestor obstacole pentru a putea dezvolta relații economice între statele membre²¹.

Statele membre OCDE au un scop în a clarifica, standardiza și confirma situația fiscală a contribuabililor care desfășoară activități comerciale, industriale, financiare sau de altă natură în alte state și urmăresc aplicarea de către toate statele implicate a unor soluții comune în cazuri identice de dublă impozitare. De asemenea, este subliniată necesitatea îmbunătățirii cooperării administrative în materie fiscală, cu precădere prin schimb de informații și asistență în colectarea

¹⁷ P. Malherbe, *Elemente de drept fiscal internațional*, Control științific și revizie traducere: M. Buliga, M. Cotruț, R. Bufan, Editura Hamangiu, București, 2017, pp. 41-42.

¹⁸ I. M. Costea, *Fiscalitate europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 125.

¹⁹ C. Trandafir, *Societățile off-shore între reglementare legală și ilicit*, Editura Universul Juridic, București, 2012, p. 174.

²⁰ *Convention on Income and on Capital*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page30, accesat: 26 iunie 2024.

²¹ „International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.” - https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page30, accesat: 26 iunie 2024.

taxelor, principalul scop fiind acela de a preveni practicile de evaziune fiscală²².

Consiliul OCDE recomandă statelor membre ca atunci când încheie sau revizuiesc convenții bilaterale să se conformeze Convenției Model, în acord cu interpretările realizate în Comentariile la aceasta și ținând cont de rezervele formulate în aceste Comentarii. Totodată, atunci când aplică sau interpretează dispozițiile unei convenții bilaterale ce are la bază Convenția Model, autoritățile fiscale din statele membre ar trebui să urmeze aceste Comentarii, modificate periodic și sub rezerva observațiilor formulate²³.

În spațiul Uniunii Europene nu există un sistem de distribuire a competențelor de a impozita²⁴, impunerea veniturilor obținute de persoanele fizice și juridice rămâne un atribut exclusiv național. Tratatul Uniunii Europene nu reglementează chestiunea CEDI, în practică, îmbinarea normelor juridice europene cu cele convenționale fiind de natură a ridica anumite probleme²⁵.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene analizând în concret a statuat în sensul utilizării CEDI. În cauza C-336/96²⁶ Curtea a statuat că statele membre sunt competente să stabilească criteriile de impozitare a veniturilor și a averii astfel încât să elimine dubla impunere a acestora, indicând un instrument în acest sens, acordurile internaționale și făcând trimitere către Convenția model OCDE²⁷.

Utilizarea CEDI în spațiul european ridică o serie de probleme. Un astfel de aspect „privește natura juridică a acestor Convenții, și anume instrumente juridice bilaterale (...), dispozițiile unei CEDI sunt aplicabile doar resortisanților din statele

²² „It has long been recognised among the member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development that it is desirable to clarify, standardise, and confirm the fiscal situation of taxpayers who are engaged in commercial, industrial, financial, or any other activities in other countries through the application by all countries of common solutions to identical cases of double taxation. These countries have also long recognised the need to improve administrative co-operation in tax matters, notably through exchange of information and assistance in collection of taxes, for the purpose of preventing tax evasion and avoidance.” - https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page30, accesat: 26 iunie 2024.

²³ „(...) As recommended by the Council of the OECD, member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention.” - https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page30, accesat: 26 iunie 2024.

²⁴ I.M. Costea, *Fiscalitate europeană...*, op. cit., p. 126.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ ECLI:EU:C:1998:221, C-336/96, C.J.U.E., Epoux Robert Gilly c. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin.

²⁷ Hotărârea din 12 mai 1998, Mr and Mrs Robert Gilly, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, pct. 23-25.

semnatare, statul A și statul B”²⁸, resortisanților unui stat terț aflați în situații similare acestea nu îi sunt aplicabile. Această limitare intră în conflict cu dispozițiile art. 54 din TFUE referitor la asimilarea cu noțiunea de „resortisant” a societăților constituite în conformitate cu legislația unui stat membru, art. 49 din TFUE referitor la dreptul de stabilire și art. 18 din TFUE care impune statelor membre nediscriminarea resortisanților europeni²⁹.

1.3. Noțiunea de *sediu permanent*

Noțiunea de sediu permanent este una specifică legislației fiscale cu relevanță în materia impunerii veniturilor realizate de persoanele nerezidente, cu precădere în mecanismul instituit de CEDI³⁰. În tratatele fiscale internaționale sediul permanent este folosit drept principalul instrument în stabilirea competenței de a impozita veniturile obținute de persoane nerezidente³¹.

Astfel, veniturile obținute de persoanele nerezidente pot fi impozitate pe teritoriul României dacă activitatea care a generat venitul este desfășurată prin intermediul unui sediu permanent. Regăsim această categorie de contribuabili atât în materia impozitului pe veniturile obținute de persoanele fizice, cât și în materia impozitului pe profit³².

Noțiunea de sediu permanent este definită la nivel normativ³³, legiuitorul fiscal indicând ipotezele de lucru care se încadrează noțiunii de sediu permanent, precum și cele care nu pot fi considerate astfel.

²⁸ I. M. Costea, *Fiscalitate europeană...*, op. cit., p. 128.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ *Idem*, pp. 123-132.

³¹ A. A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Second edition, Kluwer Law International B.V., 2020, pp. 50-55.

³² M. Ene, *Drept fiscal. Curs introductiv*, Editura Solomon, București, 2020, p. 153.

³³ Art. 8 Cod fiscal – Definiția sediului permanent.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(8) Persoanele juridice române, persoanele fizice rezidente, precum și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat, beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României, au obligația să înregistreze contractele încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente, potrivit procedurii instituite prin ordin al președintelui A.N.A.F. Contractele încheiate pentru activități desfășurate în afara teritoriului României nu fac obiectul înregistrării potrivit prezentelor dispoziții. Pentru încadrarea ca sediu permanent a unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau a activităților de supraveghere legate de acestea și a altor activități similare se vor avea în vedere data de începere a activității din contractele încheiate sau orice alte informații ce probează începerea activității. Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul

Definiția prevăzută în Codul fiscal este în acord cu definiția noțiunii de sediu permanent din Convenția model OCDE, legiuitorul fiscal făcând trimitere la comentariile de la art. 5 din Convenția model³⁴.

O definiție normativă a noțiunii de sediu permanent regăsim și în art. 258 lit. c) Cod fiscal, *sintagma sediu permanent înseamnă un loc fix de afaceri situat într-un stat membru, prin care se desfășoară în întregime sau în parte activitatea unei societăți rezidente într-un alt stat membru*, în capitolul destinat transpunerii Directivei 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite³⁵.

La nivel doctrinar noțiunea de sediu permanent este definită drept o minimă legătură ce trebuie să existe pentru a taxa la sursă profiturile active ale unei afaceri³⁶. Această minimă legătură poate fi materializată într-o prezență fizică (spre exemplu un atelier, un birou, o fabrică) sau într-o prezență reprezentativă (spre exemplu un loc de conducere)³⁷. În această ipoteză identificăm două entități oponente, statul de rezidență și statul-sursă, între acestea se dispută dreptul de a impune, competența de impunere fiind partajată în acord cu dispozițiile convenției privind evitarea dublei impuneri³⁸.

Particularitățile noțiunii de sediu permanent reies din definițiile date noțiunii atât la nivel normativ, cât și la nivel doctrinar. Aceste caracteristici se materializează într-o serie de condiții cumulative care determină prezența unui sediu permanent³⁹.

Astfel, o primă condiție este reprezentată de existența unui „loc de afaceri”, spre exemplu o locație, în anumite situații putând fi vorba și despre utilaje sau echipamente⁴⁰; o a doua condiție impune ca locul de afaceri să fie fix și caracterizat de un anumit grad de permanență; cea de-a treia condiție presupune ca afacerile să se desfășoare prin acest loc de afaceri⁴¹. Referitor la cea de-a doua condiție, locul de activitate trebuie să fie menținut pentru o perioadă de minim 6 luni pentru a putea constitui un sediu permanent⁴².

contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat la realizarea contractului de bază.

³⁴ Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and on capital, disponibil la adresa <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, accesat 27.06.2022.

³⁵ Titlul IV, Capitolul V- Redevențe și dobânzi la întreprinderi asociate.

³⁶ I. M. Costea, *Sediul permanent în comerțul electronic*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași, Științe Juridice*, Tomul LXIV, 2018, Supliment, pp. 211-220.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ Aceste condiții sunt prevăzute și în Comentariile la art. 5 din Convenția model OCDE, <https://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>, accesat 08.09.2023.

⁴⁰ C. Rădulescu, *Convergență sau divergență: evoluția conceptelor de „sediu fix” și „sediu permanent”*, în *TaxMagazine*, nr. 2/2019, pp. 104-116.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la condiția existenței unui loc de afaceri, ținând cont de faptul că legiuitorul nu a reglementat și condiția ca asupra spațiului respectiv să existe un drept de utilizare, în plan doctrinar a fost subliniat faptul că „un loc de afaceri poate fi considerat că există chiar și în situația în care o întreprindere a ocupat în mod ilegal o anumită locație în care și-a desfășurat afacerea”⁴³.

Urmând liniile directe OCDE, legiuitorul fiscal a reglementat o serie de ipoteze care nu determină prezența unui sediu permanent. Astfel, menținerea unor stocuri de produse sau bunuri exclusiv în scopuri de depozitare, expunere sau procesare de către o altă persoană, precum și folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau expunerii unor bunuri sau produse ale persoanei nerezidente, nu reprezintă sediu permanent. În aceeași optică, păstrarea unui loc de activitate exclusiv pentru unul din următoarele scopuri: de a desfășura activități cu caracter premergător, de a achiziționa produse, de a culege informații, nu reprezintă sediu permanent⁴⁴.

Activitățile desfășurate prin intermediul agenților independenți nu sunt considerate a fi desfășurate prin intermediul unui sediu permanent. Sunt indicatori ai statutului de agent independent: faptul că agentul acționează pentru mai multe persoane, faptul că agentul acționează în cursul obișnuit al activității sale, independența din punct de vedere economic și juridic a agentului⁴⁵.

Activitatea desfășurată de un nerezident prin intermediul agenților dependenți este considerată a fi desfășurată prin intermediul unui sediu permanent, atât timp cât persoana acționează în România în numele nerezidentului și este îndeplinită minim una din următoarele condiții: este menținut un stoc de produse în România, iar persoana livrează produse în numele nerezidentului; agentul este autorizat și exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului⁴⁶.

Pentru titularii drepturilor de proprietate intelectuală, un sediu permanent ar putea lua forma unui atelier, a unui birou sau a unui spațiu similar în care să fie desfășurate activități creative. Un exemplu în acest sens este conturat în situația în care un pictor utilizează biroul unui client pentru o perioadă de 2 ani, câteva zile pe săptămână, biroul clientului fiind considerat în această ipoteză sediu permanent al pictorului⁴⁷.

Procedura de înregistrare a contribuabililor care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent este reglementată conform Ordinului nr. 877 din 9 iulie 2013 emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)⁴⁸.

⁴³ C. Rădulescu, *op. cit.*, pp. 104-116.

⁴⁴ Conform art. 8 alin. (4) Cod fiscal.

⁴⁵ D. Stoian, *Instituția sediului permanent*, în *Curierul Fiscal*, nr. 7/iulie 2017, pp. 275-284.

⁴⁶ Conform art. 8 alin. (5) Cod fiscal.

⁴⁷ C. Rădulescu, *op. cit.*, pp. 104-116.

⁴⁸ O.P.A.N.A.F. nr. 877 din 9 iulie 2013 privind aprobarea Procedurii de înregistrare fiscală a contribuabililor nerezidenți care desfășoară activitate în România prin unul sau mai multe sedii permanente, precum și a modelului și conținutului formularului 013

1.4. Sediul permanent și sediul fix

Noțiunea de *sediul permanent* se delimitează de cea de sediul fix, aceasta din urmă având relevanță în sfera taxei pe valoare adăugată. Punctul convergent al celor două concepte cu relevanță în planul raporturilor fiscale cu element de extraneitate este reprezentat de faptul că ele determină alocarea competenței de a impozita veniturile unui nerezident. Diferența substanțială dintre cele două instituții constă în necesitatea de a antrena atât resurse umane, cât și resurse tehnice pentru a putea stabili existența unui sediul fix, pentru a stabili prezența unui sediul permanent fiind suficiente fie resursele tehnice, fie cele umane⁴⁹.

O definiție normativă a noțiunii de sediul fix regăsim în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, *o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediul fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile*.

În plan jurisprudențial, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că „o societate care are sediul social într-un stat membru nu dispune de un sediul fix într-un alt stat membru pentru motivul că societatea respectivă deține în acest din urmă stat o filială care îi pune la dispoziție resurse umane și tehnice în temeiul unor contracte prin care această filială îi furnizează, în mod exclusiv, servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare care pot influența în mod direct volumul vânzărilor sale”⁵⁰.

2. Relevanța obținerii unor venituri din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală prin intermediul unui sediul permanent

România a încheiat convenții de evitare a dublei impuneri cu un număr de 89 de state⁵¹, toate aceste convenții având la bază Convenția Model OCDE.

Convenția Model OCDE și convențiile bilaterale încheiate de statul român cu alte state trasează reguli aplicabile pentru a alocă competența de a impozita pentru diferite categorii de venituri. Vom analiza dispozițiile referitoare la impozitarea veniturilor din redevențe, în acord cu precizările anterioare, sumele primite pentru utilizarea unor drepturi de proprietate intelectuală putând fi reunite sub cupola noțiunii de redevență.

„Declarație de înregistrare fiscală/ Declarație de mențiuni pentru contribuabilii nerezidenți care desfășoară activitate în România prin unul sau mai multe sedii permanente”, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală, M. Of. nr. 439 din 18 iulie 2013.

⁴⁹ S. Roman, *Sediul fix din perspectiva taxei pe valoarea adăugată*, în *Cluj Tax Forum Journal*, nr. 3/2022, pp. 490-492.

⁵⁰ Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291.

⁵¹ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Conventii/Conventii.htm, accesat: 26.06.2023.

Referitor la impunerea veniturilor din redevențe, Convenția model OCDE prevede regula alocării competenței de a impozita în statul de rezidență al beneficiarului, fără a fi impozitate în statul sursă⁵².

Regula de alocare a competenței de a impune veniturile din redevențe prevăzută în Convenția model OCDE acordă statului de rezidență al beneficiarului competență exclusivă în materia impozitării redevențelor.

Conform art. 12 din Convenția model OCDE, în cazul veniturilor din redevențe se aplică metoda scutirii în statul sursă, aceste venituri urmând a fi impozitate în statul de rezidență. Cu titlu de excepție, statele semnatare pot stabili ca un anumit procent din venitul din redevențe să fie impozitat în statul sursă. Pentru exemplificare, art. 12 alin. (2) din Convenția încheiată între România și Austria⁵³ prevede: *(...) aceste redevențe sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al redevențelor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a redevențelor*. De asemenea, art. 12 alin. (2) din Convenția încheiată între România și Belgia⁵⁴ prevede: *„(...) aceste redevențe sunt, (...), impozabile în statul contractant de unde provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al redevențelor este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5% din suma brută a redevențelor*.

De la regula alocării competenței de a impozita veniturile din redevențe statului de rezidență, Convenția model OCDE prevede o excepție, ipoteza în care redevențele sunt obținute prin intermediul unui sediu permanent situat în statul sursă, în acest caz fiind aplicabile dispozițiile referitoare la impunerea profiturilor unei întreprinderi (art. 7 din Convenția model OCDE)⁵⁵.

În materia impunerii profiturilor unei întreprinderi, conform art. 7 din Convenția model OCDE, dacă venitul (profitul) este obținut prin intermediul unui sediu permanent situat într-un stat contractant, acel stat (statul unde este localizat sediul permanent) este competent să impoziteze venitul.

Astfel, pentru veniturile obținute din exploatarea unor activități creative competența de a impozita este distribuită între statul sursă și statul de reședință. Într-o primă ipoteză, cea care constituie regula, competența de a impozita veniturile din redevențe aparține statului de reședință, într-o a doua ipoteză, cea care materializează excepția, dacă veniturile din redevențe sunt obținute prin intermediul unui sediu permanent, competența de a impozita va fi alocată statului sursă.

⁵² M. Ene, *op. cit.*, p. 159.

⁵³ Convenția dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital din 30 martie 2005, ratificată prin Legea nr. 333 din 15 noiembrie 2005, M. Of. nr. 1034 din 22 noiembrie 2005.

⁵⁴ Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital din 4 martie 1996, ratificată prin Legea nr. 126 din 16 octombrie 1996, M. Of. nr. 262 din 25 octombrie 1996.

⁵⁵ Art. 12 paragraf 3 Convenția model OCDE.

Această formulă privind alocarea competenței de a impozita veniturile din redevențe a fost preluată în toate convențiile de evitare a dublei impunerii semnate de statul român⁵⁶.

Pentru exemplificare și analiză vom folosi Convenția dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital⁵⁷.

În cuprinsul art. 12 alin. (1) este prevăzută regula impunerii redevențelor în statul sursă, *redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în celălalt stat*.

În alin. (4) al aceluiași articol este inserată dispoziția care transferă competența de a impozita de la statul de rezidență la statul sursă, dacă redevențele sunt obținute prin intermediul unui sediu permanent și sunt venituri atribuibile acestuia. Astfel, *prevederile paragrafelor 1 și 2 nu se aplică dacă beneficiarul efectiv al redevențelor, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant din care provin redevențele printr-un sediu permanent situat acolo sau prestează în celălalt stat profesii independente printr-o bază fixă situată acolo, iar dreptul sau proprietatea pentru care se plătesc redevențele este efectiv legată de un asemenea sediu permanent ori de o asemenea bază fixă. În această situație se aplică prevederile art. 7 sau 14, după caz*.

Art. 7 alin. (1) prevede: *profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat contractant, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă celui sediu permanent*.

Art. 14 prevede: *1. Veniturile realizate de un rezident al unui stat contractant din exercitarea unei profesii independente sau a altor activități cu caracter independent sunt impozabile numai în acest stat, în afară de cazul în care acesta dispune de o bază fixă la dispoziția sa în celălalt stat contractant în scopul exercitării activităților sale. Dacă dispune de o astfel de bază fixă, venitul se impune în celălalt stat contractant, dar numai acea parte din venit care este atribuibilă acelei baze fixe. 2. Expresia profesii independente cuprinde în special activitățile independente cu caracter științific, literar, artistic, educativ sau pedagogic, precum și exercitarea independentă a profesiilor de medic, avocat, inginer, arhitect, dentist și contabil*.

Observăm din analiza dispozițiilor menționate că este necesar a fi îndeplinită o singură condiție pentru a transfera competența de a impozita de la statul de rezidență către statul sursă, respectiv ca acel venit din drepturi de proprietate intelectuală (redevența) să fie venit atribuibil unui sediu permanent, persoana nerezidentă să fi obținut venitul prin intermediul sediului permanent.

⁵⁶ Lista convențiilor privind evitarea dublei impunerii semnate de România este disponibilă pe site-ul organului fiscal, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContrbuabili_r/Conventii/Conventii.htm, accesat 26.06.2024.

⁵⁷ Semnată la București la 30 martie 2005, ratificată prin Legea nr. 333 din 15 noiembrie 2005, M. Of. nr. 1034 din 22 noiembrie 2005.

În concret se va analiza dacă situația se încadrează definiției date de legiuitorul fiscal sediului permanent sau nu. În această ipoteză de lucru este relevant (și suficient) ca nerezidentul să aibă spațiul la dispoziția sa și să îl utilizeze pentru activități economice, fără a fi necesară îndeplinirea unor formalități⁵⁸. Pot constitui exemple de sedii permanente prin intermediul cărora să fie desfășurate activități creative și exploatate drepturi de proprietate intelectuală: un atelier al unui artist plastic; un birou al unui arhitect; un spațiu folosit de un scriitor (cu îndeplinirea cumulativă a condițiilor referitoare la gradul de permanență și desfășurarea activităților prin intermediul acestui loc).

Cu relevanță pentru studiul nostru sunt și dispozițiile art. 227 Cod fiscal cu denumirea marginală - *Reținerea impozitului din veniturile obținute din România de persoane rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri din activități desfășurate de artiști și sportivi*.

Astfel, veniturile obținute din activități desfășurate în calitate de artiști sau sportivi sunt impuse cu o cotă de 10% aplicabilă asupra veniturilor brute în cazul persoanelor fizice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat cu care România are încheiată o Convenție de evitare a dublei impuneri și o cotă de 16% aplicabilă veniturilor brute în cazul persoanelor juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat cu care România a încheiat o Convenție de evitare a dublei impuneri. În această ipoteză de lucru este utilizat mecanismul reținerii la sursă, plătitorului de venit îi revin obligații privind calcularea și reținerea impozitului la momentul plății, urmând apoi a fi declarat și virat către bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul.

Dispoziția din Codul fiscal este în acord cu prevederile art. 17 din Convenția Model OCDE care prevede o impozitare în statul sursă pentru veniturile generate de activități desfășurate în calitate de artiști sau sportivi⁵⁹.

Această dispoziție este aplicabilă în ipoteza în care venitul generat de activitatea creativă nu este obținut prin intermediul unui sediu permanent.

Cu privire la activitățile desfășurate de artiști și sportivi, în cheie jurisprudențială, a fost subliniat faptul că acestea sunt aplicabile și în cazul în care

⁵⁸ Conform Normelor metodologice de aplicare a C. fisc. - (...) este suficient ca un nerezident să aibă la dispoziția sa un spațiu utilizat pentru activități economice pentru ca acesta să constituie un loc de activitate, nefiind necesar niciun înscris prin care să se facă referință la dreptul de utilizare a respectivului spațiu (...).

⁵⁹ Article 17 – Artists and sportsmen 1. (...), income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State. 2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may (...) be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised, <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, accesat 04.09.2023.

în statul în care au fost obținute veniturile cota de impozit ar fi 0%. Astfel, „*raționamentul pâratei – care s-a raportat la faptul că, pentru suma anterior menționată, reclamantul nu a achitat impozit statului cipriot (...), este însă unul eronat. Astfel, faptul că Republica Cipru impozitează veniturile care depășesc un anumit plafon (...), iar pentru persoanele care realizează venituri mai mici decât respectivul plafon cota de impozitare este 0, nu poate avea semnificația că persoanele care beneficiază de această facilitate – în conformitate cu legislația statului cipriot, trebuie impozitate de către statul român și pentru veniturile realizate din activitatea sportivă desfășurată în Cipru – pentru că în acest fel ar fi încălcată Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere*”⁶⁰.

3. Concluzii

Prin natura lor, drepturile de proprietate intelectuală pot fi cu ușurință valorificate în afara granițelor statului de rezidență a titularului, context în care CEDI materializează un instrument juridic util și necesar, contribuind la evitarea sau diminuarea riscului dublei impozitări.

În acord cu dispozițiile la care am făcut trimitere, distingem trei scenarii de lucru pentru exploatarea rezultatelor activităților creative în context transfrontalier, implicând trei formule de impozitare a veniturilor astfel obținute.

Într-o primă ipoteză, drepturile de proprietate intelectuală sunt exploatate în afara granițelor statului de rezidență, caz în care, pe mecanismul instituit de CEDI, competența de a impozita revine statului de rezidență.

Într-o a doua ipoteză, veniturile din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală vor fi impozitate în statul sursă, cu aplicarea mecanismului reținerii la sursă, dacă venitul este obținut din activități desfășurate de artiști sau sportivi.

Într-o a treia ipoteză, drepturile de proprietate intelectuală sunt exploatate prin intermediul unui sediu permanent, caz în care competența de a impozita venitul respectiv îi revine statului sursă, statul unde este localizat sediul permanent.

În materia exploatării drepturilor de proprietate intelectuală, relevanța acestor dispoziții rezidă în distribuirea competenței de a impozita între statul sursă și statul de rezidență.

Referințe

- Bufan R. (coord.), *Tratat de drept fiscal, Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Costea I. M., *Fiscalitate europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Costea I. M., *Sediul permanent în comerțul electronic*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași, Științe Juridice*, Tomul LXIV, 2018, Supliment, pp. 211-220.
- Dominte N. R., *Dreptul proprietății intelectuale*, Editura Solomon, București, 2024.
- Ene M., *Drept fiscal. Curs introductiv*, Editura Solomon, București, 2020.

⁶⁰ Tribunalul Dolj, Secția contencios administrativ și fiscal, Sentința nr. 1140 din 18 martie 2014, disponibilă pe sintact.ro.

- Malherbe P., *Elemente de drept fiscal internațional*, Editura Hamangiu, București, 2017.
- Rădulescu C., *Convergență sau divergență: evoluția conceptelor de „sediu fix” și „sediu permanent”*, în *TaxMagazine*, nr. 2/2019, pp. 104-116.
- Roman S., *Sediul fix din perspectiva taxei pe valoarea adăugată*, în *Cluj Tax Forum Journal*, nr. 3/2022, pp. 490--492.
- Skaar A. A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Second edition, Kluwer Law International B.V., 2020.
- Stoian D., *Instituția sediului permanent*, în *Curierul Fiscal*, nr. 7/iulie 2017, pp. 275-284.
- Trandafir C., *Societățile off-shore între reglementare legală și ilicit*, Editura Universul Juridic, București, 2012.