

Statutul artistului ...în căutarea unui autor ?!*

dr. Mihaela Mocanu, avocat

Alexandru Massaci, consultant fiscal

Poziția artistului în societate a evoluat dificil și drept urmare, lent. Dacă cu timpul artistul a căpătat apreciere, fiind totodată obiectul admirației, al adulației cât și – chiar dacă ocazional - al oprobiului public, statutul său profesional, în pofida luărilor de poziție, a intensei dezbateri publice la nivel internațional a rămas până în prezent unul incert. Majoritatea legislațiilor naționale nu reglementează legal situația artistului, prin aceasta înțelegându-se că și în prezent artiștii tineri sunt lipsiți de sprijin în dezvoltarea carierei lor, mai mult, sunt lipsiți de protecție socială. Încă nu există dispoziții europene în ceea ce privește statutul artistului, singurul sprijin fiind cel venit pe filieră franceză, prin instituirea dreptului de suită, însă și acesta plafonat. De ce este nevoie de un statut al artistului este o întrebare căreia i se poate răspunde în diferite chei, precum cea etică, utilitaristă, normativă etc. și asupra căreia nu ne vom apleca în prezentul studiu - radiografie pozitivistă a obligațiilor artistului în raport cu sistemul fiscal care i se aplică, fără distincție, în dreptul român.

Artist's social condition has known a difficult and therefore slow evolution. The artist has gained appreciation throughout time, being altogether subject to both admiration, adulation, and – even if occasionally – to public criticism; yet, irrespective of the stands taken and of the intense international public debate, its professional status remained until now uncertain. Most of the national laws do not regulate the artist's status, which implies that even currently the young artists lack support for the development of their careers and, moreover, are deprived of social protection. So far, there are no European provisions with respect to the artist's status, the only support originating in the French creation of the artists resale right, however limited. Why a statute of the artist is necessary is a question which may be answered in various manners, as those ethical, utilitarist, regulatory etc., and which will not be subject to this analysis – positivistic radiography of the artist's obligations in the fiscal system applicable, without distinction, under Romanian law.

Cuvinte-cheie: artist plastic/ artist vizual, statut, impozit pe venit, sistem real, sistem forfetar, contribuție de asigurări sociale, contribuție de asigurări de sănătate, taxa pe valoarea adăugată

Key-words: plastic artist/ visual artist, status, income tax, real system, flat rate scheme, social security contribution, health insurance contribution, value added tax

1. Evoluție și repere internaționale. De-a lungul istoriei, statutul artistului în societate a urmat un parcurs anevoios, deoarece munca fizică pe care o presupune creația artistică în cazul artelor plastice¹ - cu privire la care se referă prezentul studiu dedicat drepturilor artistului² - încă din antichitate a plasat pictura și sculptura în categoria artelor vulgare; de altfel termenul provenit din latinescul *ars* însemna priceperea de a lucra un obiect oarecare, o îndemînare³, plasându-l pe artist în sfera meșteșugarilor.

Separarea artelor frumoase de meserii s-a făcut în Renaștere, prin revendicarea de către artist (pictor, sculptor) a unui statut special, superior meseriașului, a unui statut de savant, nu de lucrător manual.⁴ Așadar, abia începând cu secolul al XV-lea s-a realizat îndepărtarea de la artele mecanice spre cele liberale (denumite astfel deoarece erau eliberate de efortul fizic). Deoarece sculptura presupunea un efort fizic mai ridicat decât pictura, a fost primită în rândul artelor frumoase mai târziu decât pictura, cu un secol chiar, Leonardo da Vinci fiind unul dintre cei care s-a opus includerii sculpturii în rândul celorlalte arte⁵.

Distincția dintre artist și artizan se face prin aceea că artistul este autor al unei creații intelectuale, o operă de spirit, pe când artizanul este un lucrător care realizează obiecte utile, bunuri mobile având uz practic⁶, de la jumătatea secolului al XVIII-lea devenind clar că artele sunt arte și nu meserii și că anumite iscusințe aplicate nu sunt nici ele arte⁷.

* Acest text este redactat ținând-se cont de dispozițiile fiscale în vigoare din data de 1 aprilie 2018

¹ Artele plastice înglobează pictura, sculptura, arhitectura și desenul, conform Le Petit Robert

² A se vedea și M. Mocanu, „Drepturile morale ale artistului. Perspectiva jurisprudențială” în R.R.D.A. nr. 1/2017, M. Mocanu, „Drepturile patrimoniale ale artistului. Dreptul de utilizare (I)” în R.R.D.A. nr. 2/2017, M. Mocanu, „Drepturile patrimoniale ale artistului (II). Dreptul de suită” în R.R.D.A. nr. 4/2017

³ Wladyslaw Tatarkiewicz, *Istoria celor șase noțiuni*, Ed. Meridiane, București, 1981, capitolul 1, „Istoria noțiunii de artă”, p. 51

⁴ Ibidem, p. 56.

⁵ D. Șerban, Managementul organizațiilor profesionale din domeniul artelor vizuale, p. 20

⁶ S. Capiu, „Le statut social et fiscal de l'artiste plasticien” în *L'art et le droit*, Larcier, Bruxelles, 2010, p. 113

⁷ Wladyslaw Tatarkiewicz, *op. cit.*, p. 63.

Artele frumoase sunt cele care imită realitatea după anumite reguli;⁸ arta, este deci, producerea frumosului prin opere datorate unei ființe conștiente (pentru a o deosebi de lucrarea naturii), care urmărește realizarea unei concepții⁹. Abia mai târziu, odată cu avangarda dadaistilor și supra-realiștilor „frumosul nu mai constituie pentru artă trăsătura definitorie și nici măcar o trăsătură necesară”¹⁰.

Artistul plastic – termenul, în prezent este deja intrat în desuetudine, fiind respins de tinerii artiști și înlocuit cu termenul de „artist vizual”, având sorginte anglo-saxonă – ar putea fi definit din prisma celor de mai sus ca fiind acea persoană care investește căutările și creația sa în oricare formă de expresie artistică care este percepută vizual de către public¹¹.

Preocupări pentru crearea unui mediu favorabil artistului, care să îi confere o minimă protecție au început în secolul al XIX-lea prin semnarea Convenției de la Berna pentru protecția operelor literare și artistice, în anul 1886. Așa cum creația artistică este protejată, inclusiv prin intermediul drepturilor patrimoniale și morale de autor – care o fac din perspectiva artistului și a legăturii acestuia cu opera sa - și creatorul, la rândul său trebuie să fie protejat, iar cadrul în care se desfășoară activitatea artistică reglementat.

Mult mai târziu, în 1980, cadrul celei de-a 21 ședințe de la Belgrad, Conferința Generală UNESCO a adoptat Recomandarea UNESCO privind Statutul artistului¹², stabilind un cadru conceptual de protecție a artistului și urmărind câteva paliere (vocația și pregătirea artiștilor, statutul social al artiștilor, angajabilitatea, condițiile de muncă și de trai, organizațiile profesionale și cele sindicale, politicile culturale) pe care statele membre sunt îndemnate să le urmărească.

Documentul definește pe de o parte „artistul”¹³, care, în termenii Recomandării UNESCO poate fi orice persoană care creează sau dă o expresie creativă sau re-creează opere de artă, considerând că creația sa artistică este o parte esențială a vieții sale și care contribuie în

⁸ Ibidem, p. 64.

⁹ Ibidem, p. 65.

¹⁰ Ibidem, p. 65.

¹¹ S. Capiu, op. cit., p. 113

¹² http://portal.unesco.org/en/ev.php-URL_ID=13138&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html

¹³ „Any person who creates or gives creative expression to, or re-creates works of art, who considers his artistic creation to be an essential part of his life, who contributes in this way to the development of art and culture and who is or asks to be recognized as an artist, whether or not he is bound by any relations of employment or association” (I.1)

acest fel la dezvoltarea artei și culturii și care este sau cere să fie recunoscută ca artist, indiferent dacă este sau nu legat de orice relație de angajare sau asociere.

De asemenea, textul Recomandării UNESCO definește și noțiunea de „statut”¹⁴, ca reprezentând pe de o parte, respectul acordat artiștilor [...] în societate, pe baza importanței atribuite rolului pe care sunt chemați să îl joace și, pe de altă parte, recunoașterea libertăților și inclusiv a drepturi morale, economice și sociale, în special în ceea ce privește veniturile și securitatea socială de care artiștii ar trebui să beneficieze.

Un alt document, european de astă dată - Rezoluția Parlamentului European din 7 iunie 2007 privind statutul social al artiștilor (2006/2249(INI))¹⁵ îndeamnă statele să adopte măsuri concrete pentru scăderea nivelului de taxare a artei, îmbunătățirea situației artistului din perspectiva protecției sociale, a politicii mobilității, a formării continue și a reconversiei profesionale, restructurarea activităților cu caracter amator și garantarea formării artistice de la vârstă fragedă.

În statele europene situația este eterogenă: în Franța și Belgia¹⁶, prin instituirea unui sistem de protecție socială, care printr-o ficțiune juridică asimilează artistul situației angajatului îi dă acestuia posibilitatea de a beneficia de regimul de protecție socială¹⁷, în Germania există un sistem obligatoriu prin care este asigurată protecția socială a artiștilor - Künstlersozialversicherung¹⁸, iar în țările nordice aceștia beneficiază de sprijin în virtutea sistemului general de asigurări sociale și de sănătate, fondurile publice fiind o sursă importantă¹⁹.

O situație aparte o reprezintă Canada, care este primul stat care a adoptat o lege denumită „Status of the Artist Act” în anul 1993, intrată în vigoare în anul 1995. Legea definește

¹⁴ „Signifies, on the one hand, the regard accorded to artists, defined as above, in a society, on the basis of the importance attributed to the part they are called upon to play therein and, on the other hand, recognition of the liberties and rights, including moral, economic and social rights, with particular reference to income and social security, which artists should enjoy” (I.2)

¹⁵ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2007-0236+0+DOC+XML+V0//RO>

¹⁶ Legea din 24 decembrie 2002 asimilează salariaților pe cei care realizează opere pentru o remunerație și în temeiul unei comezi, fiind deci exclus cazul artistului care are statut independent, care realizează venituri recurent, fără a realiza opere la comandă. A se vedea http://www.sofam.be/dbfiles/mfile/500/563/20121204_FAQ_Social_FINAL.pdf

¹⁷ http://www.culturalpolicies.net/web/files/48/en/Le_livre_blanc_-_Arts_visuels.pdf, p. 17

¹⁸ http://www.culturalpolicies.net/web/files/48/en/Le_livre_blanc_-_Arts_visuels.pdf, p. 16

¹⁹ https://www.andea.fr/doc_root/ressources/enquetes-et-rapports/51b5afb01bb8d_The_status_of_artists_in_EU.pdf, p. 74

artistul profesionist și stabilește un cadru legal pentru recunoașterea asociațiilor implicate în sprijinirea artiștilor precum și cadrul colaborării dintre acestea, instituind o instanță care este denumită „Tribunal cu competențe în litigiile ce implică artiștii”. Actul normativ nu oferă însă soluții concrete în ceea ce privește taxarea, accesul la sistemul de asigurări sociale și de sănătate²⁰. Se consideră că artistul profesionist canadian, în termenii legii, ar conduce o afacere care se presupune, în mod rezonabil că aduce profit. Acest criteriu – al profitului, departajează artistul profesionist de cel amator, însă nu rezolvă problema decât din perspectivă fiscală, iar nici aceea completă: un artist care nu produce profit, însă este recunoscut ca atare de comunitatea din care face parte, ori de organisme statale, abilitate în acest sens, poate deveni amator prin nereușita financiară?

Revenind în spațiul european, în Franța, un rol important în domeniul protecției și asistenței artistului îl are *Maison des Artistes*²¹, o asociație profesională a artiștilor plastici care are o utilitate publică, colectând de la artiștii pe care îi reunește cotizațiile și contribuțiile sociale, având prin statut²² obligația de a asigura o astfel de funcție administrativă. Asociația are și rolul de a înregistra artiștii plastici, precum și pe cei care intervin în comerțul cu artă, precum și cel de a asigura sprijin artiștilor, prin facilitarea prezenței lor la evenimente culturale, prin facilitarea distribuirii operelor lor, prin oferirea de consultații de specialitate (juridice, fiscale, contabile) și susținerea activității de creație.

În spațiul românesc, Uniunea Artiștilor Plastici este entitatea care din anul 1950 reprezintă interesele artiștilor plastici, fiind continuatoarea Sindicatului Artelor Frumoase²³, al cărei scop declarat, odată cu obținerea personalității juridice, în anul 1946, a fost cel de a asigura artiștilor români un statut social²⁴.

Statutul Uniunii Artiștilor Plastici din România arată expres că „scopul U.A.P. este promovarea intereselor profesionale, materiale și morale ale membrilor săi, apărarea

²⁰ https://www.andea.fr/doc_root/ressources/enquetes-et-rapports/51b5afb01bb8d_The_status_of_artists_in_EU.pdf, p. 80

²¹ <http://www.lamaisondesartistes.fr/site/la-maison-des-artistes/>

²² <http://www.lamaisondesartistes.fr/site/wp-content/uploads/2010/07/mdastatuts.pdf>

²³ În Țara Românească, evoluția profesiei artistice dinspre zugravii de gros, cum erau denumiți în epocă zugravii bisericilor și cei care realizau icoane- meșterii iconari, spre „zugavii de subțire”, care s-au desprins și au format propria breaslă în anul 1787. Cum în epocă, adus fiind de moda occidentală, portretul începuse să fie dorit și drept urmare, tot mai des realizat, pictorii portrețiși, denumiți de critica de artă „primitivi” au dobândit un statut respectabil, pe măsura interesului pentru munca lor.

²⁴ <https://uap.ro/istoric/>

drepturilor acestora [...]” și că „prin activitatea sa U.A.P. face cunoscute prevederile Recomandării privind Statutul artistului, adoptate la Conferința generală a UNESCO în a 21-a ședință a sa de la Belgrad ” (art. 7).

Conform aceluiași Statut, membrii U.A.P. sunt „artiști profesioniști, persoane fizice, având cetățenie română, care nu sunt supuși discriminărilor motivate de credință, religie, naționalitate sau convingeri politice, care îndeplinesc criteriile de primire în profesie și care se angajează să respecte statutul U.A.P.” (art. 9), iar conform Regulamentului pentru primiri și titularizări în U.A.P. din 2013 „calitatea de membru U.A.P. se poate dobândi de orice artist plastic/ artist vizual, critic și istoric de artă profesionist, absolvent al oricărui institut de învățământ superior” (art. 1); în cazul absolvenților unui alt institut superior decât cel de artă, aceștia vor face dovada activității în domeniul artei (art. 9).

Așadar, profesioniștii din domeniile pictură, sculptură, grafică, grafică publicitară, ceramică, sticlă, metal, textile, design, scenografie, multimedia, critica și teoria artei, artă religioasă se vor putea înscrie în U.A.P. doar dacă fac dovada studiilor superioare în domeniul artei. Această condiție - care nu este reținută în Recomandarea UNESCO, unde nu se enumeră printre criteriile pe care trebuie să le îndeplinească un artist și pe cel al unei anumite calificări profesionale - vine să delimiteze sfera a ceea ce înseamnă „artist” în spațiul românesc: nu orice creator de opere originale devine automat și artist.

Uniunea Artiștilor Plastici are ca misiune sprijinul artiștilor, în principal al celor tineri, fără însă a îndeplini și un rol suplimentar, de intermediere a relațiilor artiștilor cu instituțiile colectoare de contribuții la sistemul de asigurări sociale, după modelul francez. Rămâne așadar, ca artiștii să plătească individual contribuțiile lor în sistemul public, pentru a putea beneficia de asistență socială și de sănătate publică.

Categoriile de contribuții și nivelul acestora, precum și categoriile de impozite pe care trebuie să le plătească artistul român, deci statutul fiscal și social al artistului se desprinde, în lipsa altor dispoziții normative din textele Codului fiscal²⁵.

²⁵ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal publicată în M. Of. nr.688 din 10.09.2015

2. Impozitul pe venit. 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 (conform dispozițiilor art. 70 din Codul fiscal).

Codul fiscal preia definiția dată dreptului de autor de Legea nr. 8/1996²⁶, care de fapt circumscrie obiectul dreptului de autor, acesta fiind reprezentat de „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, potrivit prevederilor Legii nr. [8/1996](#) privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare” (art. 7, pct. 13 Cod fiscal).

În concluzie, veniturile generate de valorificarea dreptului de autor sunt incluse în sfera veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală și drept urmare sunt supuse regimului de impozitare prevăzut de Codul fiscal la art. 72 pentru situația când venitul este plătit de persoane juridice (ori alte entități – aceasta fiind termenul utilizat de Codul fiscal – s.n.) care au obligația de a conduce evidență contabilă, la art. 72¹ pentru situația când venitul este plătit de către alți subiecți de drept, care nu au obligația de a ține evidența contabilă de exemplu, persoane fizice care în varii ocazii plătesc drepturi de autor) sau la art. 73 în cazul în care beneficiarul de venit (artistul, în cazul pe care îl analizăm) optează pentru determinarea venitului net anual pe baza datelor din contabilitate.

În concret, se supun acestui regim: vânzarea operelor de către artist, cesiunea drepturilor patrimoniale de către artist (precum dreptul de reproducere), cesiunea drepturilor patrimoniale de către moștenitorii acestuia și sumele încasate cu titlu de drept de suită.

²⁶ Legea nr. [8/1996](#) privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, art. 7: „constituie obiect al dreptului de autor 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, cum sunt: [...] g) operele de artă grafică sau plastică, cum ar fi: operele de sculptură, pictură, gravură, litografie, artă monumentală, scenografie, tapiserie, ceramică, plastica sticlei și a metalului, desene, design, precum și alte opere de artă aplicată produselor destinate unei utilizări practice”.

Desigur că se poate întâlni și situația unui cumul de activități care să fie supuse impozitării, precum cumulul calității de salariat al artistului (precum în cadrul unei instituții de învățământ, ori muzeu, ori altă persoană juridică de drept public ori de drept privat) care obține și venituri din drepturi de proprietate intelectuală, caz în care vom fi în prezența unui regim de impozitare separat care se aplică aceluiași contribuabil.

Codul fiscal dă posibilitatea stabilirii venitului net din drepturi de autor diferit, în funcție de opțiunea artistului, astfel: venit net anual determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate (art. 73 coroborat cu art. 68), ori venit anual net stabilit prin deducerea cotei forfetare de cheltuieli în cuantum de 40% (art. 72 și 72¹).

Modalitatea de plată a impozitului va diferi, realizându-se ori prin reținerea la sursă, adică impozitul va fi plătit pentru artist de către cel care îi plătește și venitul, impozitul plătit în această situație este final (art. 72 alin. (1) C. fiscal), ori prin plată efectuată de către artist, care în acest caz are și obligații declarative, care sunt indentice celor stabilite în sarcina contribuabililor care obțin venituri din activități independente (art. 72¹ și art. 73 C. fiscal).

♦ **Venitul net determinat în sistem real**, pe baza datelor din contabilitate reprezintă diferența dintre venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, adică cheltuielile necesare artistului în susținerea activității sale de creație, cum ar fi chiria și utilitățile atelierului, cheltuielile pentru materiale, cheltuielile reprezentând cotizațiile plătite asociațiilor profesionale din care artistul face parte, cheltuieli reprezentând contribuții de asigurări sociale și de sănătate, taxe și impozite, altele decât impozitul pe venit (punctul 7 alin. (5) din Titlul IV, Capitolul II, secțiunea 4 al Normelor Metodologice de aplicare ale Codului fiscal, pentru art. 68 din Titlul IV, Capitolul II). În acest caz artistul va avea obligația să țină evidența tuturor cheltuielilor efectuate în scopul obținerii de venituri.

Opțiunea de a determina venitul net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, potrivit prevederilor art. 73 este obligatorie pentru contribuabil pe o perioadă de 2 ani fiscali consecutivi și se consideră reînnoită pentru o nouă perioadă dacă contribuabilul nu solicită revenirea la sistemul anterior, prin completarea corespunzătoare a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice și depunerea formularului la organul fiscal competent până la data de 15 martie, inclusiv a anului următor expirării perioadei de 2 ani, începând cu anul 2019 (art. 73 alin. (2) C. fiscal).

Opțiunea pentru determinarea venitului net în sistem real se exercită prin completarea declarației privind venitul estimat cu informații privind determinarea venitului net anual în sistem real și depunerea formularului la organul fiscal competent până la data de 31 ianuarie inclusiv, în cazul contribuabililor care au desfășurat activitate în anul precedent, respectiv în termen de 30 de zile de la începerea activității, în cazul contribuabililor care încep activitatea în cursul anului fiscal (art. 71 alin. (3) C. fiscal).

♦Sistemul forfetar reglementează stabilirea venitului net (art. 72 alin. (2) C. fiscal) ori a venitului net anual (art. 72¹ alin. (1) C. fiscal) din drepturile de proprietate intelectuală, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, prin scăderea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei deductibile de cheltuieli de 40% asupra venitului brut.

Pentru a exemplifica calculul venitului net anual: presupunând că într-un an un artist a încasat drepturi de autor în sumă de 20000 de lei, din acest venit brut se deduce o cotă de 40% - acestea fiind cheltuielile determinate conform cotei forfetare – în cazul de față cota însemnând 8000 de lei, astfel că rezultă un venit net anual de 12000 de lei asupra căruia se va aplica cota de impozit, care a fost redusă în 2018 de la 16% la 10%²⁷. Deci, artistul va trebui să plătească suma de 1200 de lei, în conformitate cu dispozițiile art. 72¹ C. fiscal.

Pentru a exemplifica calculul venitului net (nu venit net anual, ci cel căruia i se aplică impozitul final, reținut la sursă de către plătitorul venitului): pentru o lucrare pe care un artist dorește să o vândă unei galerii pentru suma de 1500 de lei se deduce cota forfetară de 40% rezultând 600 de lei venit net, deci baza impozabilă căreia i se aplică impozitul de 10%; în concluzie galeria va reține prin prețul plătit artistului suma 60 de lei, cu titlu de impozit pe venit, pe care o va vira la bugetul de stat (din venitul brut de 1500 de lei).

Venitul brut include veniturile în bani, cât și echivalentul în lei al veniturilor în natură, evaluarea acestora din urmă făcându-se la prețul pieței sau la prețul stabilit prin expertiză tehnică, la locul și la data primirii acestora. De asemenea, trebuie reținut că venitul brut din drepturi de proprietate intelectuală cuprinde atât **a) sumele încasate în cursul anului**, cât și

²⁷ „Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din [...] a¹) drepturi de proprietate intelectuală” (art. 64 alin. (1) C. fiscal)

b) reținerile în contul plăților anticipate efectuate cu titlu de impozit (punctul 9 alin. (2) din Titlul IV, Capitolul II, secțiunea 4 al Normelor Metodologice de aplicare ale Codului fiscal, pentru art. 70 din Titlul IV, Capitolul II).

În cazul în care artistul optează pentru sistemul de determinare a venitului net pe baza cotei forfetare de cheltuieli, el nu va fi obligat să înregistreze în evidența sa contabilă (atunci când ține o evidență contabilă conform dispozițiilor art. 72¹ C. fiscal) cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală. De asemenea, orice sume care ar fi datorate Visarta nu vor fi separat deduse din venitul brut, acestea socotindu-se incluse în cota de 40% (punctul 9 alin. (3) din Titlul IV, Capitolul II, secțiunea 4 al Normelor Metodologice de aplicare ale Codului fiscal, pentru art. 70 din Titlul IV, Capitolul II).

Un caz particular este cel al sumelor încasate cu titlu de drept de suită și al sumelor încasate de către moștenitorii artistului în exploatarea dreptului de autor, reglementat la art. 72 alin. (3) C. fiscal, respectiv art. 72¹ alin. (2) C. fiscal, când venitul net din drepturi de proprietate intelectuală se determină ca diferență între venitul brut și comisionul convenit organismelor de gestiune colectivă sau altor plătitori care, conform legii, au atribuții de colectare și de repartizare a veniturilor între titularii de drepturi – în cazul artei plastice organismul de gestiune colectivă a drepturilor de autor fiind Visarta. Așadar, în ceea ce privește suita, care este o sumă obținută de către artist cu ocazia revânzărilor ulterioare ale operelor sale (de către artist, ori de către moștenitorii acestuia pe perioada de 70 de ani de protecție a drepturilor patrimoniale de autor), precum și în ceea ce privește alte sume datorate moștenitorilor în temeiul dreptului de utilizare a operei (de exemplu, reproduceri ale unei sculpturi) nu se va mai deduce din venit procentul de 40 %, ci doar comisionul plătit intermediarului. Justificarea este dată de faptul că în această situație artistul nu încasează sume fiind în exercițiul activității sale artistice, care beneficiază de o deducere importantă, de 40%, care înglobează materialele de lucru și susținerea altor cheltuieli necesare creației artistice, ci este vorba de o exploatare ulterioară a creației artistice.

Impozitul datorat de artist poate fi reținut la sursă de către „plătitorul de venit”- în terminologia Codului fiscal - care este persoana juridică sau entitatea care plătește artistului

sume cu titlu de drept de autor (cum ar fi, de exemplu, galeria prin intermediul căreia se vând lucrările artistului, ori casa de licitație, care încasează în nume propriu prețul de la clientul cumpărător, urmând să îl plătească mai apoi artistului, din care a dedus comisionul propriu, pentru intermedierea vânzării).

Impozitul va fi calculat prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut diminuat cu cheltuielile determinate prin aplicarea cotei forfetare de 40% asupra venitului brut și se reține la momentul plății venitului (art. 72 alin. (4) C. fiscal). Impozitul reținut reprezintă impozit final, deoarece prin aplicarea cotei la suma deja dedusă cu 40 % este de înțeles că nu se vor mai impune niciun fel de ajustări viitoare; de asemenea, nici obligația artistului de a completa registrul contabil nu subzistă, ea nejustificându-se atâta vreme cât sarcina calculării și virării sumelor datorate cu titlu de impozit îi revine plătitorului de venit, iar nu artistului- cel care obține venitul. Termenul de plată către bugetul de stat a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare în care impozitul a fost reținut (art. 72 alin. (5) C. fiscal).

În fine, un alt aspect care nu este neglijabil, este cel legat de mobilitatea artistică: nu în puține cazuri artistul trăiește și creează nu doar în statul de origine, ci și în alte state, cunoscut fiind interesul artiștilor de a se afla în mijlocul unor evenimente, în anumite locuri unde viața artistică este mai efervescentă într-o anumită perioadă de timp. Pentru aceste situații, când un artist rezident al unui stat obține venituri într-un alt stat cu care este încheiată o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impunerii, se impun a fi analizate prevederile respectivului tratat internațional. Regula este aplicabilă în cazul în care se depășește un anumit prag al șederii în străinătate, caz în care pot fi incidente pe de o parte regulile privind alocarea competenței de impozitare iar pe de altă parte regulile privind tranșarea dublei rezidențe în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute de celălalt stat pentru a fi considerat rezident cu obligații fiscale nelimitate. În ce privește competența de impozitare este de subliniat că artistul nu va plăti impozit atât în statul de rezidență, cât și în cel de desfășurare a activității, ci va plăti impozitul pe venit în statul respectiv (doar pentru venitul obținut din acea țară) dacă sunt îndeplinite condițiile de existență a unei baze fixe (în România se va asigura eliminarea dublei impunerii prin metoda prevăzută de convenția de evitare a dublei impunerii). În caz contrar, competența de impozitare aparține în mod exclusiv statului de rezidență.

În ce privește rezidența, convențiile de evitare a dublei impuneri prevăd reguli de gestionare a conflictului de dublă rezidență, iar Codul fiscal stabilește obligația de a informa²⁸ organul fiscal competent²⁹ la împlinirea termenului de 183 de zile de la plecarea din România. De menționat că pragul celor 183 de zile este atins indiferent dacă artistul va pleca și se va întoarce în repetate rânduri, dar însumat zilele petrecute în afara țării vor depăși 183, ori dacă perioada de 183 de zile se va realiza în cadrul unei singure plecări³⁰. În România artistul va primi credit fiscal, iar dacă va fi cazul, poate să solicite și rambursarea impozitului reținut în România. În sprijinul persoanelor fizice care se află în situația de a face demersuri de informare cu privire la șederea și încasarea venituri din străinătate, autoritatea fiscală a emis un Ghid privind rezidența fiscal a persoanelor fizice³¹, care oferă îndrumări celor vizați.

Nu în ultimul rând, Codul fiscal introduce prin modificările aduse în aprilie 2018³² și un text care definește veniturile din proprietate intelectuală obținute în România, art. 71 arătând că „veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt considerate ca fiind obținute din România, numai dacă sunt primite de la un plătitor de venit din România sau de la un nerezident prin intermediul unui sediu permanent al acestuia stabilit în România”. Așadar, atunci când un artist român obține venituri prin cesiunea drepturilor sale de autor, ori vânzarea lucrărilor sale către un nerezident, acestea vor fi venituri care nu vor fi obținute în

²⁸ Ordinul MFP nr. 1099/2016 din 12 iulie 2016 pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența în România a persoanelor fizice publicat în M. Of. Nr. 577 din 29 iulie 2016, dispune la art. 3 că „are obligația completării formularului <<Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România>> persoana fizică rezidentă în România, precum și persoana fizică nerezidentă care a avut obligația completării formularului prevăzut la art. 1 lit. a), care pleacă din țară pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive.

²⁹ Conform art. 59 alin. (5) din C. fiscal „Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, până la data schimbării rezidenței. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a formularului prevăzut la art. 230 alin. (7), cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, și va face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat”.

³⁰ Ordinul MFP nr. 1099/2016 din 12 iulie 2016 pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența în România a persoanelor fizice publicat în M. Of. Nr. 577 din 29 iulie 2016, dispune la art. 3 că „are obligația completării formularului <<Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România>> persoana fizică rezidentă în România, precum și persoana fizică nerezidentă care a avut obligația completării formularului prevăzut la art. 1 lit. a), care pleacă din țară pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive.

³¹ Pagina de internet unde poate fi consultat Ghidul privind rezidența fiscală a persoanelor fizice este: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Ghid_StabilireaRezidenteiFiscale_Editie2017.pdf

³² O.U.G. nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative publicată în M. Of. Nr. 260 din 23 martie 2018

România și pentru impozitarea cărora se va aplica mecanismul descris, cel de evitare a dublei impozitări.

3. CAS și CASS. Veniturile obținute din drepturi de autor sunt supuse contribuției de asigurări sociale (art. 137 alin. (1) lit. b¹) C. fiscal) și contribuției de asigurări sociale de sănătate (art. 155 alin. (1) lit. c) C. fiscal).

Contribuția de asigurări sociale (CAS) este datorată de către artist pentru veniturile obținute din drepturi de autor (vânzarea lucrărilor, cesiunea drepturilor patrimoniale de autor – exemplul reproducerilor) fiind exceptate de la plata contribuției CAS sumele încasate cu titlu de suită de către artist, precum și sumele încasate de către moștenitori în exploatarea drepturilor de autor (adică cesiunea drepturilor patrimoniale de autor și sumele din dreptul de suită)³³.

Contribuția la asigurările sociale de sănătate este datorată de persoanele care depășesc un anumit prag de venit, raportat la salariul minim brut³⁴ (art. 148 alin. (1) C. fiscal). În cazul artistului ne raportăm la venitul net estimat, deci cel obținut după deducerea din venitul brut a cotei de cheltuieli forfetare de 40%, ori după deducerea cheltuielilor introduse în contabilitate. Dacă acest venit este superior pragului stabilit la echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, deci superior sumei de 22.800 de lei (pentru anul 2018), contribuția CAS va fi datorată. Chiar dacă acest plafon nu este atins, artistul poate opta pentru plata contribuției, care se va putea face în aceleași condiții precum în cazul unui contribuabil care a depășit plafonul (art. 148 alin. (3) C. fiscal).

Sunt exceptați de la plata CAS artiștii care realizează venituri din salarii, ori asimilate salariilor (art. 150 alin. (2) C. fiscal), precum și cei care au calitatea de pensionari ori fiind asigurați într-un sistem propriu de asigurări sociale, nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii (art. 150 alin. (1) C. fiscal).

Baza anuală de calcul este reprezentată de venitul ales de către artist, aceasta neputând fi mai mic decât plafonul minim de la data depunerii declarației privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice cu privire la venitul estimat (prevăzută în

³³ Art. 137 alin. (1) C. Fiscal „Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale [...] b¹) venituri din drepturi de proprietate intelectuală, definite la art. 70, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 72 alin. (3)”.

³⁴ La la nivelul anului 2018, salariul minim brut este de 1900 de lei pe lună

art. 120 C. fiscal), declarație care trebuie depusă până la data de 15 martie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția datorată. Pentru anul 2018, declarația estimativă cu privire la impozitul pe venit și contribuțiile sociale se poate depune până la data de 15 iulie, inclusiv.

Cota de contribuție de asigurări sociale este 25% (art. 138 lit. a) C. fiscal).

În situația în care artistul încasează venituri nete, plătitorul de venit, cel care are obligația reținerii la sursă a impozitului are și obligația de a calcula, reține și plăti și CAS pentru veniturile din drepturi de autor până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit veniturile respective (desigur, dacă se estimează că venitul net depășește pragul minim de 12 salarii minime brute pe țară).

În situația în care un artist încasează venituri din partea mai multor plătitori de venituri care fac reținerea la sursă a impozitului aferent, iar veniturile nete estimate a se realiza de la cel puțin un plătitor de venit sunt egale sau mai mari decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, artistul va trebui să desemneze contractual care este plătitorul de venit care are obligația calculării, reținerii, plății și declarării contribuției și de la care venitul realizat este cel puțin egal cu 12 salarii minime brute pe țară. Nivelul contribuției calculate și reținute la fiecare plată de către plătitorul de venit este cel stabilit de părți, până la concurența contribuției aferente venitului ales precizat în contract (art. 151 alin. (6) C. fiscal).

În situația în care artistul încasează venituri de la mai mulți plătitori, însă de la fiecare dintre aceștia o sumă care este sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, iar venitul net cumulativ este cel puțin egal cu 12 salarii minime brute pe țară, va trebui să depună declarația privind veniturile estimate și apoi să efectueze plata, niciunul dintre plătitorii săi de venituri neputând să rețină CAS (art. 174 alin. (7) C. fiscal).

În cazul în care survin modificări pe parcursul anului, veniturile fiind mai mici decât cele estimate și sub pragul minim, ori activitatea este suspendată temporar, contribuția se recalculează (art. 151 alin. (12) - (15) C. fiscal).

Contribuția la asigurările sociale de sănătate este, prin reglementarea fiscală în vigoare în 2018 stabilită în sarcina acelor contribuabili care depășesc un anumit prag de venit, raportat la salariul minim brut³⁵ (art. 170 alin. (1) C. fiscal). În cazul artistului ne raportăm la venitul net, deci cel obținut după deducerea din venitul brut a cotei de cheltuieli forfetare de 40%, ori după deducerea cheltuielilor înregistrate în contabilitate (art. 170 alin. (2) lit. b) C. fiscal). Dacă acest venit este superior pragului stabilit la echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, deci superior sumei de 22800 de lei, CASS va fi datorată.

Sunt exceptați de la plata CASS indiferent de quantumul venitului obținut din drepturi de autor artiștii care realizează venituri din salarii, ori asimilate salariilor (art. 154 alin. (1) lit.h) C. fiscal), precum și cei care au calitatea de pensionari (art. 154 alin. (1) lit.h¹) C. fiscal).

În cazul în care veniturile artistului sunt mai mici decât plafonul minim, iar în anul fiscal precedent nici nu a avut calitatea de salariat și nu s-a încadrat în categoriile de persoane exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate³⁶, artistul va datora

³⁵ La la nivelul anului 2018, salariul minim brut este de 1900 de lei pe lună

³⁶ Conform art. 154 alin. (1) C. Fiscal: Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate:

- a) copiii până la vârsta de 18 ani, tinerii de la 18 ani până la vârsta de 26 de ani, dacă sunt elevi, inclusiv absolvenții de liceu, până la începerea anului universitar, dar nu mai mult de 3 luni de la terminarea studiilor, ucenici sau studenți, studenții - doctoranzi care desfășoară activități didactice, potrivit contractului de studii de doctorat, în limita a 4-6 ore convenționale didactice pe săptămână, precum și persoanele care urmează modulul instruirii individuale, pe baza cererii lor, pentru a deveni soldați sau gradați profesioniști. Dacă realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor sau venituri lunare cumulate din activități independente, activități agricole, silvicultură și piscicultură peste valoarea salariului de bază minim brut pe țară, pentru aceste venituri datorează contribuție;
- b) tinerii cu vârsta de până la 26 de ani care provin din sistemul de protecție a copilului. Dacă realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor sau venituri lunare cumulate din activități independente, activități agricole, silvicultură și piscicultură peste valoarea salariului de bază minim brut pe țară, pentru aceste venituri datorează contribuție;
- c) soțul, soția și părinții fără venituri proprii, aflați în întreținerea unei persoane asigurate;
- d) persoanele ale căror drepturi sunt stabilite prin Decretul-lege nr. [118/1990](#) privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum și celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, republicat, cu modificările și completările ulterioare, prin Legea nr. [51/1993](#) privind acordarea unor drepturi magistraților care au fost înlăturați din justiție pentru considerente politice în perioada anilor 1945-1989, cu modificările ulterioare, prin Ordonanța Guvernului nr. [105/1999](#) privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate de către regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945 din motive etnice, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. [189/2000](#), cu modificările și completările ulterioare, prin Legea nr. [44/1994](#) privind veteranii de război, precum și unele drepturi ale invalizilor și văduvelor de război, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Legea nr. [309/2002](#) privind recunoașterea și acordarea unor drepturi persoanelor care au efectuat stagiul militar în cadrul Direcției Generale a Serviciului Muncii în perioada 1950-1961, cu modificările și completările ulterioare, precum și persoanele prevăzute la art. 3 alin. (1) lit. b) pct. 1 din Legea recunoașterii pentru victoria Revoluției Române din Decembrie 1989 și pentru revolta muncitorească anticomunistă de la Brașov din noiembrie 1987 nr. [341/2004](#), cu modificările și completările ulterioare, pentru drepturile bănești acordate de aceste legi;
- e) persoanele cu handicap, pentru veniturile obținute în baza Legii nr. [448/2006](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare;

contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază de calcul echivalentă cu 6 salarii minime brute pe țară și va trebui să depună declarația prevăzută la art. 122 [Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice este depusă cu privire la venitul realizat, iar nu cel estimat, la care face referire art. 120 C. fiscal – s.n.], până la data

f)bolnavii cu afecțiuni incluse în programele naționale de sănătate stabilite de Ministerul Sănătății, până la vindecarea respectivei afecțiuni;

g)femeile însărcinate și lăuzele;

h)persoanele fizice care au calitatea de pensionari, pentru veniturile din pensii, precum și pentru veniturile realizate din drepturi de proprietate intelectuală;

h¹)persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală;

i)persoanele fizice care se află în concedii medicale pentru incapacitate temporară de muncă, acordate în urma unor accidente de muncă sau a unor boli profesionale, precum și cele care se află în concedii medicale acordate potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. [158/2005](#), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. [399/2006](#), cu modificările și completările ulterioare, pentru indemnizațiile aferente certificatelor medicale;

j)persoanele care beneficiază de indemnizație de șomaj sau, după caz, de alte drepturi de protecție socială care se acordă din bugetul asigurărilor pentru șomaj, potrivit legii, pentru aceste drepturile bănești;

k)persoanele care se află în concediu de acomodare, potrivit Legii nr. [273/2004](#) privind procedura adopției, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în concediu pentru creșterea copilului potrivit prevederilor art. 2 și art. 31 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. [111/2010](#) privind concediul și indemnizația lunară pentru creșterea copiilor, aprobată cu modificări prin Legea nr. [132/2011](#), cu modificările și completările ulterioare, pentru drepturile bănești acordate de aceste legi;

l)persoanele fizice care beneficiază de ajutor social potrivit Legii nr. [416/2001](#) privind venitul minim garantat, cu modificările și completările ulterioare, pentru aceste drepturi bănești;

m)persoanele care execută o pedeapsă privativă de libertate sau se află în arest preventiv în unitățile penitenciare, persoanele reținute, arestate sau deținute care se află în centrele de reținere și arestare preventivă organizate în subordinea Ministerului Afacerilor Interne, precum și persoanele care se află în executarea unei măsuri educative ori de siguranță privative de libertate, respectiv persoanele care se află în perioada de amânare sau de întrerupere a executării pedepsei privative de libertate;

n)străinii aflați în centrele de cazare în vederea returnării ori expulzării, precum și pentru cei care sunt victime ale traficului de persoane, care se află în timpul procedurilor necesare stabilirii identității și sunt cazați în centrele special amenajate potrivit legii;

o)personalul monahal al cultelor recunoscute, aflat în evidența Secretariatului de Stat pentru Culte;

p)persoanele cetățeni români, care sunt victime ale traficului de persoane, pentru o perioadă de cel mult 12 luni.

(2)Persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. d)-p) dacă realizează veniturile prevăzute la art. 155, pentru acestea datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, conform regulilor specifice fiecărei categorii de venituri.

(3)În vederea încadrării în condițiile privind realizarea de venituri prevăzute la alin. (1), Casa Națională de Asigurări de Sănătate transmite A.N.A.F. lista persoanelor fizice înregistrate în Registrul unic de evidență al asiguraților din Platforma informatică din asigurările de sănătate, potrivit prevederilor art. 224 alin. (1) din Legea nr. [95/2006](#) privind reforma în domeniul sănătății, republicată. Structura informațiilor și periodicitatea transmiterii acestora se stabilesc prin ordin comun al președintelui A.N.A.F. și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, în termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentului cod.

de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, în vederea definitivării contribuției de asigurări sociale de sănătate (art. 174 alin. (18) C. fiscal).

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate (CASS) este în cuantum de 10 % (art. 156 C. fiscal), iar baza de calcul o reprezintă echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la data de depunere a declarației prevăzute la art. 120 C. fiscal. Declarația³⁷ la care se referă textul art. 120 din Codul fiscal trebuie depusă de către acei artiști a căror impozit pe venit nu este reținut la sursă, ci obțin veniturile prin încasări de la diferite persoane (altele decât cele prevăzute la art. 72 alin. (2) C. fiscal - persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă). Așadar, sunt exceptați de la obligația de a depune declarația artiștii care primesc sume nete cu titlu de drept de autor, pentru care impozitul pe venit a fost reținut la sursă de către plătitorul venitului.

Termenul de depunere a declarației unice estimative privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice este pentru 2018 până la data de 15 iulie, inclusiv (art. 174 alin. (4)), urmând ca în anii următori termenul de depunere să fie data de 15 martie.

Baza de calcul a CASS este suma reprezentată suma de 22800 de lei, obținută prin înmulțirea de 12 ori a sumei reprezentând salariul de bază minim brut pe țară, iar contribuția în cotă de 10 % este raportată strict la aceasta. Rezultă deci, că obligația de contribuție la asigurările sociale de sănătate pentru anul 2018 este de 2280 de lei, suma putând fi plătită oricând de către artist până la data de 15 martie a anului următor.

În situația în care artistul încasează venituri nete, plătitorul de venit, cel care are obligația reținerii la sursă a impozitului are și obligația de a calcula, reține și plăti și CASS pentru veniturile din drepturi de autor până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit veniturile respective (desigur, dacă se estimează că venitul net depășește pragul minim de 12 salarii minime brute pe țară).

³⁷ Denumită „Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice” care este o declarație estimativă și obligatorie pentru artiștii care obțin venituri din drepturi de autor a căror impozitare nu se face prin reținere la sursă

În situația în care un artist încasează venituri din partea mai multor plătitori de venituri care fac reținerea la sursă a impozitului aferent, iar veniturile nete estimate a se realiza de la cel puțin un plătitor de venit sunt egale sau mai mari decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, artistul va trebui să desemneze contractual care este plătitorul de venit care are obligația calculării, reținerii, plății și declarării contribuției și de la care venitul realizat este cel puțin egal cu 12 salarii minime brute pe țară. Nivelul contribuției calculate și reținute la fiecare plată de către plătitorul de venit este cel stabilit de părți, până la concurența contribuției datorate (art. 174 alin. (6) C. fiscal).

În situația în care artistul încasează venituri de la mai mulți plătitori, însă de la fiecare dintre aceștia o sumă care este sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, iar venitul net cumulat este cel puțin egal cu 12 salarii minime brute pe țară, va trebui să depună declarația privind veniturile estimate și apoi să efectueze plata, niciunul dintre plătitorii săi de venituri neputând să rețină CASS (art. 174 alin. (7) C. fiscal).

În cazul în care survin modificări pe parcursul anului, veniturile fiind mai mici decât cele estimate și sub pragul minim, ori activitatea este suspendată temporar, contribuția se recalculează (art. 174 alin. (13) și (15) C. fiscal).

4. Taxa pe valoarea adăugată (TVA). Artistul este persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, Codul fiscal nefăcând o excepție în ceea ce privește veniturile obținute din drepturile de proprietate intelectuală, ci dispunând vag că „este persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități” (art. 269 alin. (1)). Activitățile economice la care se face referire „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” (art. 269 alin. (2) C. fiscal).

Deși în lipsa unui statut legiferat al profesiei, artistul, denumit „artist profesionist” în terminologia Statutului UAP nu desfășoară o profesie liberală, el poate fi încadrat în ceea ce Codul fiscal numește „activități asimilate profesiilor liberale”.

Artistul încasează venituri relevante din perspectiva TVA din vânzarea operelor create, din încasarea drepturilor de suită și din cesiunea dreptului de autor asupra operelor sale. Sunt excluse sumele încasate cu titlu de premii, ori alte sume primite în vederea sprijinirii activității sale de creație, acestea nu se acumulează celorlalte venituri atunci când se calculează dacă s-a atins ori nu plafonul de la care artistul este obligat să plătească TVA.

Din punct de vedere fiscal, vânzarea operelor de artă de către cel care le-a creat reprezintă o livrare de bunuri, conform art. 270 alin. (1) din C. fiscal pentru care constituie o „livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”. Celelalte activități aducătoare de venit – încasarea dreptului de suită și cesiunea drepturilor patrimoniale de autor – vor reprezenta din punct de vedere fiscal prestări de servicii, art. 271 alin. (3) lit. b) C. fiscal arătând că „prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similar”.

În cazul vânzării operelor de către artist, cota de TVA este cea standard, de 19 %, indiferent dacă vânzarea este făcută direct din atelierul artistului, ori dacă vânzarea este făcută prin intermediul unei galerii de artă, ori a casei de licitație. În cazul în care artistul este obligat la plata TVA, prețului net de vânzare i se adăugă taxa pe valoarea adăugată, care va fi plătită de către cumpărător și va fi colectată de artist, care mai apoi o va vărsa în contul de TVA³⁸. Desigur că, în ipoteza în care vânzarea se face prin intermediar – galeria sau casa de licitație care realizează vânzarea în temeiul unui contract de consignație - și acesta va avea obligația de a colecta TVA de la cumpărător, însă doar pentru comisionul său. În cazul în care intermediarul optează pentru regimul special, instituit de Codul fiscal la art. 312 și următoarele, intermediarul va include TVA în comisionul său, aplicat prețului de vânzare, taxa fiind inclusă și nedeductibilă. De exemplu, la un preț de vânzare de 1000 de lei se

³⁸ În Franța se aplică o cotă redusă de TVA, de 5,5% pentru vânzările realizate de direct de artist sau de moștenitorii săi. A se vedea <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F20781>. Această cotă a fost diminuată, anterior fiind de 9% în cazul acestor vânzări directe. În Belgia cota de TVA aplicabilă domeniului artistic este de 6%, spre deosebire de cota standard, care este de 21%. A se vedea <https://www.kunstenloket.be/en/advice/reimbursement/all-about-vat>

adaugă comisionul intermediarului, care este de 20%, deci 200 de lei; cumpărătorul va plăti prețul de 1200 de lei, iar TVA care trebuie colectată de către intermediar va fi inclusă în suma de 200 de lei, fără a fi evidențiată separat pe factură; artistului i se va plăti de către intermediar prețul de vânzare al operei sale, în exemplul de față în sumă de 1000 de lei, iar această sumă constituie baza impozabilă, deci TVA plătită de artist va fi de 19 % din 1000 de lei, deci 190 de lei.

Aceeași cotă standard de 19% se va aplica și veniturilor obținute din cesiunea drepturilor de autor de către artist, fiind excluse de la plata TVA sumele încasate de artist cu titlu de suită³⁹.

În situația în care opera de artă este realizată în coautorat, fiecare dintre cei doi artiști este obligat să plătească TVA conform părții sale de preț, cel care a efectuat vânzarea către cumpărător, transmitând coautorului partea care îi revine din prețul de vânzare.

Regimul aplicabil artistului fiind cel general, acesta va beneficia de scutire dacă veniturile sunt inferioare plafonului de 88500 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 300000 lei (art. 310 alin. (1) C. fiscal).

Persoanele fizice care obțin venituri din drepturi de autor și au depășit plafonul de scutire, au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului de scutire. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit.

Similar invers, dacă veniturile artistului scad sub pragul de la care este obligat să colecteze, respectiv să plătească TVA, cel de 300000 de lei, artistul poate solicita organelor fiscale scoaterea din evidențele plătitorilor de TVA, între data de 1 și 10 a lunii următoare perioadei fiscale aplicate (art. 310 alin. (7) din C. fiscal). Desigur că în acest caz, până la comunicarea deciziei de către organul fiscal, artistul va avea obligația de a colecta și plăti TVA, inclusiv obligația de depune decontul de TVA până la data de 25 a lunii următoare celei în care i-a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA⁴⁰.

³⁹ O situație inedită a fost semnalată în Austria, unde, împotriva dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și care impune plata TVA doar în cazul în care sumele sunt încasate cu titlu de contraprestație a unor bunuri livrate ori servicii prestate. A se vedea comunicatul de presă din 7 decembrie 2017 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4776_fr.pdf

⁴⁰ Procedura de scoatere din evidența plătitorilor de TVA este reglementată prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3250/ 2015 publicat în M.Of. nr.905 din 07.12.2015

În cazul în care opera de artă se vinde în afara țării regimul TVA va diferi după cum cumpărătorul este din Uniunea Europeană, ori din afara ei. În cazul unui cumpărător persoană fizică situația este aceeași ca pentru cumpărătorul persoană fizică din România: factura se emite cu TVA, cumpărătorul are obligația să plătească taxa pe valoarea adăugată, iar artistul o colectează pentru a o vira către bugetul de stat. Dacă cumpărătorul este persoană juridică cu sediul în Uniunea Europeană și are la rândul său obligația de a colecta și plăti TVA (deci are cod de TVA), factura se va emite fără TVA, deoarece intră în aplicare mecanismul taxării inverse: cumpărătorul aplică cota din țara sa, pe care o plătește acolo. În cazul în care opera de artă se vinde în afara Uniunii Europene, nu se va emite o factură cu TVA, neexistând obligația colectării de la persoane din afara spațiului European.

În final, este important de menționat că în cazul în care artistul plătește TVA, el va trebui să țină contabilitatea în sistem real, deoarece doar astfel va putea să facă deducerile de TVA. Sistemul forfetar, care presupune că artistul va deduce în vederea plății impozitului o cotă fixă de 40 % din venitul net realizat, fără a presupune și înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în vederea realizării operelor de artă nu este util în cazul artistului care este obligat să plătească TVA, deoarece acesta, în lipsa înregistrărilor nu va putea deduce la rândul său TVA pe care a plătit-o când a făcut achiziții.

Concluzii practice cu privire la nivelul contribuțiilor sociale datorate de artist:

Cota de impozit a veniturilor obținute din drepturi de autor (vânzarea direct de către artist a operelor sale, cesiunea drepturilor de autor, dreptul de suită) este din anul 2018 de 10%.

Conform dispozițiilor fiscale în vigoare din aprilie 2018 stabilirea bazei impozabile căreia i se aplică impozitul de 10%, adică stabilirea venitului net se poate face în două modalități: prin deducerea din venitul brut a unei cote forfetare de 40% (art. 72 alin. (2) și art. 72¹ alin. (1) C. fiscal), ori prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor deductibile (art. 73 C. fiscal).

De asemenea, modalitatea de plată a impozitului de venit diferă, ea se poate face prin reținere la sursă (atunci când cel care plătește venitul este persoană juridică ori altă entitate

obligată să țină evidență contabilă), ori prin plată efectuată de către artist însuși (în cazul în care plătitorii de venituri nu sunt cei indicați în cazul anterior, respectiv nu sunt cei indicați la art. 72 alin. (2) din Codul fiscal - persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă sau dacă artistul optează pentru stabilirea venitului net în sistem real potrivit art. 73 din Codul fiscal).

CAS este datorată doar de acei artiști care realizează venituri peste un anumit prag respectiv cel echivalent cu 12 salarii minime brute pe țară. CAS poate fi plătită, opțional și de către cei care nu ating pragul minim. Sunt exceptate de la plata CAS veniturile obținute cu titlu de drept de suită de către artist, precum și cele obținute de moștenitori în exploatarea dreptului de autor, veniturile obținute de către acei artiști care sunt și salariați, ori pensionari, ori asigurați în sisteme proprii de asigurări sociale.

CASS este plafonată și este datorată doar de acei contribuabili care au venituri peste un anumit prag, respectiv cel echivalent cu 12 salarii minime brute pe țară. Sunt exceptați artiștii care cumulează calitatea de salariat ori cea de pensionar.

TVA va fi colectată și plătită de artist în toate cazurile în care este depășit plafonul impus de Codul fiscal, care este începând cu data de 1 aprilie 2018 de 300.000 de lei, conform art. 310 alin. (1) din Codul fiscal.