

DOI: 10.47743/jss-2024-70-3-5

Influența jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene asupra impozitării veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală

The Influence of the Case Law of the Court of Justice of the European Union on the Taxation of Income Derived from the Exploitation of Intellectual Property Rights

Andreea-Iuliana PRISACARIU¹

Rezumat: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impactează și influențează dreptul național prin prisma caracterului obligatoriu al hotărârilor pronunțate de instanța unională. În materia impunerii veniturilor obținute din exploatarea activităților creative, întrebările referitoare la incidența taxei pe valoarea adăugată (TVA) au generat o jurisprudență bogată a instanței unionale. Întrebările adresate Curții au vizat: analiza unor ipoteze prin prisma îndeplinirii cumulative a condițiilor care determină incidența taxei, desfășurarea cu caracter de continuitate și de manieră independentă a unei activități economice; calificarea unor situații punctuale ca fiind prestare de servicii în sensul directivei TVA; calitatea de persoană impozabilă a organismelor de gestiune colectivă; ipoteze punctuale în care poate sau, după caz, nu poate fi incident regimul special aplicabil bunurilor *second-hand*, obiectelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție. În prezentul demers de cercetare ne propunem o cartografiere a aspectelor cu privire la care jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a impactat dreptul național în materia taxei pe valoare adăugată, regimul special aplicabil pentru bunuri *second-hand*, obiecte de artă, antichități și obiecte de colecție.

Cuvinte-cheie: taxa pe valoare adăugată, regim special aplicabil operelor de artă, impozite indirecte, persoană impozabilă, jurisprudență CJUE, venituri din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală.

Abstract: The case law of the CJEU impacts and influences national law through the mandatory nature of the judgments pronounced by the Union court. In the field of taxing income derived from the exploitation of creative activities, questions concerning the incidence of value-added tax (VAT) have generated an extensive case law of the Union court. The questions addressed to the Court have focused on: analyzing hypotheses in terms of the cumulative fulfillment of conditions determining the incidence of VAT, the continuous and independent conduct of an economic activity, the qualification of specific

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

situations as the provision of services within the meaning of the VAT Directive, the taxable status of collective management organizations, and individual cases where the special regime applicable to second-hand goods, artworks, antiques, and collectibles may or may not be applicable. In the current research endeavor, we aim to map out the aspects where the case law of the Court of Justice of the European Union has impacted national law regarding value-added tax, specifically the special regime applicable to second-hand goods, artworks, antiques, and collectibles.

Keywords: value-added tax, taxable person, C.J.E.U. case-law, special regime applicable to works of art, indirect taxes, income from the exploitation of intellectual property rights.

1. Considerații introductive

Jurisprudența înglobează ansamblul „*soluțiilor și hotărârilor judecătorești pronunțate de către instanțele judecătorești de toate gradele, prin care s-au interpretat sau aplicat normele juridice la diferite situații concrete*”². În aceeași optică, jurisprudența este rezultatul aplicării dreptului pozitiv de către organele judecătorești³.

În sistemul de drept național jurisprudența nu este considerată izvor de drept⁴. Derogatoriu de la regula generală care nu plasează la nivel național jurisprudența în rândul izvoarelor formale de drept, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare - CJUE) și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (în continuare - CEDO) sunt incluse în rândul instrumentelor care asigură cadrul juridic în România. Altfel spus, reprezintă izvoare formale de drept.

CJUE reprezintă „*instituția jurisdicțională a Uniunii și a Comunității Europene a Energiei Atomice (CEEa)*”⁵ și are în structura sa două instanțe: Curtea de Justiție și Tribunalul. CJUE are o serie de competențe jurisdicționale bine definite, concentrate în jurul îndeplinirii misiunii sale, „*examinarea legalității actelor Uniunii și asigurarea interpretării și aplicării uniforme a dreptului acesteia*”⁶, printre care și întrebărilor preliminare. Procedura întrebărilor preliminare⁷ materializează

² T. Ionașcu, *Jurisprudența - izvor de drept*, în *Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu, Seria Științe Juridice*, nr. 3/2014, pp. 31-38, disponibil online la adresa: [https://www.proquest.com/docview/1644294162?sourcetype=Scholarly Journals](https://www.proquest.com/docview/1644294162?sourcetype=Scholarly+Journals), accesat: 13.05.2024.

³ *Ibidem*, accesat: 13.05.2024.

⁴ Conform art. 1 alin. (1) C. civ. „*Sunt izvoare ale dreptului civil legea, uzanțele și principiile generale ale dreptului*”.

⁵ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/ro/#avantpropos, accesat: 13.05.2024.

⁶ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/ro/#avantpropos, accesat: 13.05.2024.

⁷ Reglementată conform art. 267 Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, J.O. C 326/47 din 26 octombrie 2012, „*Curtea de Justiție a Uniunii Europene este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, cu privire la: (a) interpretarea tratatelor; (b) validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii; În cazul în care o asemenea chestiune se invocă în fața unei instanțe dintr-un stat membru, această instanță poate, în cazul în care apreciază că o decizie în această privință îi este necesară pentru a pronunța o hotărâre, să ceară Curții să se pronunțe cu privire la această chestiune. În cazul în care o asemenea chestiune se invocă într-o cauză pendinte în fața unei instanțe naționale ale*

o colaborare între CJUE și instanțele judecătorești din statele membre, acestea din urmă fiind instanțe de drept comun în materia dreptului unional, urmărind o aplicare omogenă și efectivă a legislației unionale, dar și evitarea unor interpretări divergente⁸. Importanța deosebită a procedurii rezidă (și) în caracterul obligatoriu al hotărârii pronunțate, atât pentru instanța națională care a formulat cererea, cât și pentru celelalte instanțe naționale, în ipoteza în care sunt sesizate cu o problemă identică⁹.

În acest sens, Curtea a subliniat în în cauza C-283/81¹⁰ că nu poate fi acceptat ca răspunsurile date de Curte instanțelor statelor membre să fie pur consultative, fără a avea efect obligatoriu, această abordare ar modifica însăși funcția Curții, aceea de instanță ale cărei hotărâri au efect obligatoriu¹¹.

Prin raportare la stadiul procesul în care se află litigiul, primă instanță sau ultimă instanță, articolul 267 din TFUE prevede că instanța națională are facultatea, respectiv obligația, de a sesiza CJUE. Conform unei opinii doctrinare, această formulare necesită circumstanțiere, „*atât în cazul în care litigiul se află în fața unei instanțe care judecă în primă, cât și în ultimă instanță, obligația de sesizare a CJUE există doar dacă nu este incidentă doctrina „acte clair” - modalitatea de interpretare a normei în discuție nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, chiar dacă nu există o hotărâre anterioară asupra problemei respective sau „acte eclaire” - există deja o jurisprudență consacrată în chestiunea respectivă*”¹².

Cererea formulată în procedura întrebărilor preliminare poate avea ca obiect interpretarea tratatelor sau validitatea și interpretarea actelor adoptate de

cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern, această instanță este obligată să sesizeze Curtea. În cazul în care o asemenea chestiune se invocă într-o cauză pendinte în fața unei instanțe judecătorești naționale privind o persoană supusă unei măsuri privative de libertate, Curtea hotărăște în cel mai scurt termen”.

⁸ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/ro/#avantpropos, accesat: 13.05.2024.

⁹ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/ro/#avantpropos, accesat: 13.05.2024. Repere jurisprudențiale în acest sens: Hotărârea pronunțată în data de 7 ianuarie 2004 în cauza C-201/02, Wells, pct. 64 și 65; Hotărârea pronunțată în data de 27 martie 1963 în cauza C-28/62.

¹⁰ <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=91672&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3255449>, accesat: 20.05.2024.

¹¹ „The third paragraph of Article 177 of the EEC Treaty must be interpreted as meaning that a court or tribunal against whose decisions there is no judicial remedy under national law is required, where a question of Community law is raised before it, to comply with its obligation to bring the matter before the Court of Justice, unless it has established that the question raised is irrelevant or that the Community provision in question has already been interpreted by the Court of Justice or that the correct application of Community law is so obvious as to leave no scope for any reasonable doubt. The existence of such a possibility must be assessed in the light of the specific characteristics of Community law, the particular difficulties to which its interpretation gives rise and the risk of divergences in judicial decisions within the Community” - Hotărârea pronunțată în data de 6 octombrie 1982, C-283/81, pct. 24.

¹² R. Bufan, *Tratat de drept fiscal. Volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Editura Hamangiu, București, 2018, pp. 86.

instituțiile, oficiile, agențiile sau organele Uniunii¹³, fără a cuprinde și elemente ce vizează interpretarea normelor din dreptul național sau aspecte de fapt¹⁴. Astfel, „CJUE se poate pronunța numai dacă dreptul UE este aplicabil cauzei principale”¹⁵.

În aceeași optică, în jurisprudența sa, de manieră constantă, instanța unională a subliniat că „atât din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cele ale principiului egalității rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare al acesteia trebuie în mod normal să primească în întreaga Uniune o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând seama nu doar de termenii acesteia, ci și de contextul prevederii și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză”¹⁶.

Totodată, cu privire la interpretările realizate în procedura întrebărilor preliminare, printr-o jurisprudență constantă, Curtea a subliniat că „o interpretare a unei dispoziții a dreptului Uniunii nu poate avea ca rezultat să lipsească de orice efect util textul clar și precis al acestei dispoziții (...), din moment ce sensul unei dispoziții a dreptului Uniunii reiese fără ambiguitate chiar din modul de redactare a acesteia, Curtea nu se poate abate de la această interpretare”¹⁷.

În prezentul demers de cercetare ne propunem o analiză a aspectelor care au generat formularea unor întrebări preliminare și interpretările date de CJUE la intersecția dreptului fiscal cu dreptul proprietății intelectuale, respectiv impozitarea veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală.

Includem în sfera veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală veniturile obținute din valorificarea activităților creative, atât în ipoteza în care iau forma unor opere de creație intelectuală protejate prin mecanismele specifice dreptului de autor și a drepturilor conexe, cât și în ipoteza în care materializează obiecte circumscrise proprietății industriale (mărci, invenții, desene și modele, *know-how*).

Aspectele referitoare la impunerea veniturilor obținute din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală au generat o jurisprudență bogată a CJUE, jurisprudență care prin prisma caracterului obligatoriu al interpretării date de Curte influențează și dreptul național. Interogațiile adresate Curții au vizat (și) aspecte referitoare la aplicarea taxei pe valoare adăugată (în continuare - TVA) în

¹³ *Idem*, pp. 83-91.

¹⁴ <https://eur-lex.europa.eu/RO/legal-content/summary/preliminary-ruling-proceedings-recommendations-to-national-courts.html>, accesat: 14.05.2024.

¹⁵ <https://eur-lex.europa.eu/RO/legal-content/summary/preliminary-ruling-proceedings-recommendations-to-national-courts.html>, accesat: 14.05.2024.

¹⁶ C.J.U.E., C-658/17, WB împotriva Przemysław Bac, ECLI:EU:C:2019:444, pct. 50. În aceeași optică și: C.J.U.E., C-20/17, Vincent Pierre Oberle, ECLI:EU:C:2018:485, pct. 33; C.J.U.E., Doris Margret Lisette Mahnkopf împotriva Sven Mahnkopf, ECLI:EU:C:2018:138, pct. 32.

¹⁷ C.J.U.E., cauzele conexe C-339/20 și C-397/20, VD (C-339/20) și SR (C-397/20), ECLI:EU:C:2022:703, pct. 71. În aceeași optică, C.J.U.E., C-181/20, VYSOČINA WIND a.s. împotriva Česká republika – Ministerstvo životního prostředí, ECLI:EU:C:2022:51, pct. 39.

cazul unor venituri obținute din exploatarea activităților creative. Vom aborda analitic două hotărâri pronunțate în materie de TVA, *regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități*.

2. Taxa pe valoare adăugată - impozit indirect cu origine europeană

Jurisprudența CJUE răspunde (și) unor interogații referitoare la TVA, acesta fiind un impozit indirect de origine europeană¹⁸, reglementat conform Directivei 112 - Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată¹⁹. *De plano*, regimul juridic al TVA „este armonizat în toate statele membre, acestea dispunând de o libertate redusă de reglementare, mai ales pentru a preciza cotele de impunere”²⁰.

Expresie a importanței deosebite a jurisprudenței CJUE în materia impozitelor indirecte este și reglementarea din cuprinsul art. 11 alin. (11) Cod fiscal potrivit căreia, „în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”.

În sistemul de drept național, TVA este reglementat în Titlul VII Cod fiscal, acest titlu conține propriile definiții, puse în acord cu Directiva 2006/112/CE, pe cale de consecință definițiile din Titlu I Cod fiscal nu sunt aplicabile în materie de TVA²¹.

Trecut prin filtrul principalelor elemente definitorii, TVA este un impozit neutru, cu plată fracționată și care grevează bunuri sau servicii²². Acesta este structurat pe două dimensiuni, taxă deductibilă și taxă colectată. Taxa deductibilă „(în amonte, datorată în calitate de debitor) reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate. Taxă colectată (în aval, încasată în calitate de creditor) reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei”²³.

Legiuitorul fiscal a reglementat în cuprinsul art. 268 Cod fiscal sfera operațiunilor impozabile din punctul de vedere al TVA incluzând operațiunile care îndeplinesc cumulativ condițiile: reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii; locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană

¹⁸ I. M. Costea, *Fiscalitatea europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 180.

¹⁹ J.O. L 347 din 11 decembrie 2006.

²⁰ I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a IX-a, Editura Hamangiu, București, 2024, p. 275.

²¹ M. Vizoli, *TVA de la A la Z. Ghid practic*, ed. a II-a, Editura Hamangiu, București, 2023, p. 1.

²² I. M. Costea, *Drept financiar...*, op. cit., p. 275.

²³ *Ibidem*.

impozabilă; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă dintr-o activitate economică²⁴.

Persoana impozabilă în materie de TVA este definită conform art. 269 Cod fiscal drept „*orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice (...), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități*”. Prin raportare la această definiție, sfera persoanelor impozabile include: persoanele fizice, persoanele juridice, cooperativele, asocierile de tip *joint venture*, parteneriatele, chiar și fără personalitate juridică, atât timp cât activitatea desfășurată este una economică impozabilă²⁵.

Noțiunea de activitate economică are o arie de cuprindere foarte generoasă și include, practic, toate activitățile producătorilor, prestatorilor de servicii și comercianților, activitățile agricole și cele miniere, dar și profesiile liberele²⁶.

În materie de TVA, sunt stabilite prin legislația națională o serie de ipoteze derogatorii de la regimul de stabilire sau de impunere a taxei, regimul de scutire aplicabil întreprinderilor mici; regimul special pentru agențiile de turism; regimul special pentru bunurile *second hand*, opere de artă, obiecte de colecție și antichități; regimul special pentru aurul de investiții; regimul special pentru servicii prestate de persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană; regimul special pentru agricultori²⁷.

Astfel, persoana fizică sau persoana juridică ce obține venituri din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală trebuie să probeze că activitatea creativă este dublată de îndeplinirea cumulativă a celor 3 condiții referitoare la realizarea unei activități economice, cu caracter de continuitate și de manieră independentă²⁸ pentru a fi considerată persoană impozabilă în sfera TVA.

Referitor la îndeplinirea cumulativă a celor 3 condiții care conferă statutul de persoană impozabilă în sfera TVA de către persoanele care valorifică rezultatele unor activități creative au fost formulate întrebări preliminare pentru a analiza ipoteze punctuale.

²⁴ Conform art. 268 alin. (2) și (3) Cod fiscal, reprezintă, de asemenea, operațiuni impozabile și: „(...) importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România; (...) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă; (...) o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană; (...) o achiziție intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă”.

²⁵ C. F. Costăș, *Drept fiscal*, ed. a III-a, rev., Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 315.

²⁶ M. Vizoli, *op. cit.*, p. 20.

²⁷ Pentru o analiză a acestor regimuri: I. M. Costea, *Drept financiar...*, *op. cit.*, pp. 342-345.

²⁸ I. M. Costea, *Drept financiar...*, *op. cit.*, p. 277.

3. Repere jurisprudențiale în materie de TVA în cazul veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală

Aliniat cu statisticile ultimilor ani²⁹, TVA-ul s-a dovedit a fi principala sursă a întrebărilor preliminare adresate CJUE, fapt de natură să sublinieze „*ponderea uriașă a acestui impozit în economia statelor membre și importanța acestuia pentru Uniune*”³⁰.

Prin raportare la tema demersului nostru de cercetare, întrebări preliminare adresate CJUE și care au vizat aplicarea TVA în ceea ce privește veniturile obținute din exploatarea activităților creative au avut ca obiect: condițiile pe care o fotografie trebuie să le îndeplinească pentru a putea beneficia de cota de TVA redusă și posibilitatea, după caz, imposibilitatea statelor membre de a exclude de la beneficiul cotei reduse fotografii care nu au, în plus, caracter artistic³¹; dacă prestațiile pe care autorii, artiștii interpreți sau executanți, precum și ceilalți titulari de drepturi le realizează către producătorii și importatorii de magnetofone și alte aparate similare, de la care organismele de gestiune colectivă percep în nume propriu, dar pe seama titularilor drepturilor remunerații compensatorii pentru vânzarea acestor aparate și suporturi, pot fi considerate prestare de servicii în sensul dispozițiilor Directivei TVA³²; calificarea remunerațiilor primite pentru actele de comunicare publică a operelor muzicale, prin intermediul organismelor de gestiune colectivă, în baza unei licențe neexclusive, drept prestare de servicii în sensul dispozițiilor Directivei TVA³³; regimul special aplicabil operelor de artă³⁴.

3.1. Regimul special aplicabil operelor de artă

Legiuitorul fiscal a reglementat în materie de TVA un regim special aplicabil operelor de artă, obiectelor de colecție, antichităților și bunurilor *second hand*³⁵, „*agenților economici care livrează astfel de bunuri (...) li se aplică un regim special de taxare, ori, opțional, regimul normal*”³⁶. Reglementarea unui regim special pentru opere de artă, bunuri *second-hand*, obiecte de colecție și antichități dă expresie transunerii la nivel național a unor dispoziții cuprinse în Titlului XII,

²⁹ Rapoartele anuale de activitate sunt disponibile la adresa: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7000/, accesat: 20.05.2024.

³⁰ L. Dobrinescu, „*Jurisprudența CJUE (în materia TVA). Efecte*”, în *Tax Magazine* nr. 5/2022, pp. 346-350.

³¹ C.J.U.E., C-145/18, *Regards Photographiques SARL împotriva Ministre de l'Action et des Comptes publics*, ECLI:EU:C:2019:668.

³² C.J.U.E., C-37/16, *Minister Finansów împotriva Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)*, ECLI:EU:C:2017:22.

³³ C.J.U.E., C-501/19, *UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor împotriva Asociației Culturale „Suflet de Român”*, ECLI:EU:C:2021:50.

³⁴ C.J.U.E., C-264/17, *Harry Mensing împotriva Finanzamt Hamm*, ECLI:EU:C:2018:968; C.J.U.E., C-180/22, *Finanzamt Hamm împotriva Harry Mensing*, ECLI:EU:C:2023:565; C.J.U.E., C-388/18, *Finanzamt A împotriva B*, ECLI:EU:C:2019:642.

³⁵ Conform art. 312 Cod fiscal.

³⁶ I. M. Costea, *Fiscalitate europeană...*, op. cit., p. 231.

Capitolul 4 - *Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități* din Directiva 2006/112/CE³⁷, art. 311-325 și art. 333-341.

În considerentele Directivei TVA a fost subliniată necesitatea adoptării unui sistem unional de impozitare care să aibă aplicabilitate pentru opere de artă, bunuri *second-hand*, obiecte de colecție și antichități, având ca scop evitarea dublei impozitări și a denaturării concurenței între persoanele impozabile³⁸. Conform unor opinii doctrinare, în interpretarea și analiza regimurilor speciale este imperativ să fie avute în vedere obiectivele urmărite de legiuitorul european la momentul introducerii regimurilor speciale³⁹.

În optica demersului nostru de cercetare, vom aborda dispozițiile normative și o serie de repere de jurisprudență care vizează operele de artă, din ansamblul de bunuri reglementate de art. 312 Cod fiscal și pentru care s-ar putea aplica un regim special de impozitare.

Regimul special este expresia unui ansamblu de reglementări specifice care permit taxarea livrării de opere de artă la cota de marjă a profitului⁴⁰. Acesta este opțional⁴¹ și se poate aplica în cazul persoanelor care desfășoară activități economice ce au ca obiect comerțul cu opere de artă, în ipoteza în care autorii sau succesorii de drept ai acestora livrează operele de artă, nu va fi aplicabil regimul special, ci regimul normal de TVA⁴². Prin reglementarea unui regim special au fost trasate reguli și obligații specifice referitoare la determinarea bazei impozabile, deducere, modalitatea de emitere a facturilor, organizarea evidențelor⁴³, fără a deroga de la regulile privind stabilirea locului livrării bunurilor și a locului prestării serviciilor⁴⁴ (prevăzute în art. 275 și art. 278 Cod fiscal).

Rezultatele activităților creative pentru care ar putea fi aplicat regimul special de impozitare se circumscriu artei grafice și plastice, acestea sunt enumerate în cuprinsul normei de reglementare⁴⁵.

³⁷ J.O. L 347 din 11 decembrie 2006.

³⁸ Punctul (51) din Considerentele Directivei 2006/112/CE.

³⁹ M. Ene, „*Ce este special în regimurile speciale din TVA? Analiza regimului special aplicabil bunurilor second-hand*”, în *Tax Magazine*, nr. 4/2023, pp. 213-223.

⁴⁰ Conform art. 312 alin. (1) lit. h) Cod fiscal.

⁴¹ În ipoteza în care persoana impozabilă care îndeplinește condițiile pentru a aplica regimul special alege aplicarea regimului normal de taxare, aceasta va avea dreptul de deducere pentru taxa achitată sau datorată pentru importul de opere de artă și pentru operele de artă achiziționate de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora (conform art. 312 alin. (8) Cod fiscal).

⁴² Conform art. 312 alin. (2) Cod fiscal.

⁴³ M. Vizoli, *op. cit.*, p. 702.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Conform art. 312 alin. (1) lit. a) - „1. tablouri, colaje și plachete decorative similare, picturi și desene, executate integral de mână, altele decât planurile și desenele de arhitectură, de inginerie și alte planuri și desene industriale, comerciale, topografice sau similare, originale, executate manual, texte manuscrise, reproduceri fotografice pe hârtie sensibilizată și copii carbon obținute de pe planurile, desenele sau textele enumerate mai sus și articolele industriale

Dispoziția normativă conține definiții pentru noțiuni cu relevanță în contextul regimului special. Astfel, *persoana impozabilă revânzătoare* este „persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă (...) și/sau opere de artă, (...) în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare”⁴⁶; organizatorul unei vânzări prin licitație publică este „persoana impozabilă care, în desfășurarea activității sale economice, oferă bunuri spre vânzare prin licitație publică, în scopul adjudecării acestora de către ofertantul cu prețul cel mai mare”⁴⁷; marja profitului este „diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare”⁴⁸.

Persoana impozabilă revânzătoare care îndeplinește condițiile prin optica definițiilor redate anterior poate aplica regimul special atunci când a achiziționat operele de artă din interiorul Uniunii Europene, de la unul din următorii furnizori: „o persoană neimpozabilă; o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectivă persoană este scutită de taxă (...); o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital; o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special”⁴⁹.

Astfel, persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special pentru livrarea operelor de artă pe care le-a importat sau pe care le-a achiziționat de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora⁵⁰. Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal⁵¹ această opțiune se exercită pentru toate categoriile de opere de artă și se notifică organului fiscal competent, opțiunea rămâne în vigoare până la data de 31 decembrie al celui de-al doilea an calendaristic următor exercitării opțiunii.

decorate manual, (...); 2. gravuri, stampe și litografii, originale vechi sau moderne, care au fost trase direct în alb-negru sau color, ale uneia sau mai multor plăci/planșe executate în întregime manual de către artist, indiferent de proces sau de materialul folosit de acesta, (...); 3. producții originale de artă statuară sau de sculptură, în orice material, numai dacă sunt executate în întregime de către artist; copiile executate de către un alt artist decât autorul originalului, (...); 4. tapiserii executate manual după modele originale asigurate de artist, cu condiția să existe cel mult 8 copii din fiecare, (...); 5. piese individuale de ceramică executate integral de către artist și semnate de acesta; 6. emailuri pe cupru, executate integral manual, în cel mult 8 copii numerotate care poartă semnătura artistului sau denumirea/numele atelierului, cu excepția bijuteriilor din aur sau argint; 7. fotografiile executate de către artist, scoase pe suport hârtie doar de el sau sub supravegherea sa, semnate, numerotate și limitate la 30 de copii, incluzându-se toate dimensiunile și monturile.”

⁴⁶ Conform art. 312 alin. (1) lit. e) Cod fiscal.

⁴⁷ Conform art. 312 alin. (1) lit. f) Cod fiscal.

⁴⁸ Conform art. 312 alin. (1) lit. g) Cod fiscal.

⁴⁹ Conform art. 312 alin. (2) Cod fiscal.

⁵⁰ Conform art. 312 alin. (3) Cod fiscal.

⁵¹ H.G. nr. 1/2016, M. Of. nr. 22 din 13 ianuarie 2016.

Din ansamblul regulilor specifice care conturează regimul special aplicabil operelor de artă, enunțăm și faptul că pentru operele de artă pentru care aplică regimul special de taxare, persoana impozabilă nu poate exercita dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru aceste bunuri; livrările de opere de artă pentru care este aplicabil regimul special sunt scutite de taxă dacă sunt efectuate în afara teritoriului Uniunii Europene⁵².

Legiuitorul fiscal a reglementat o ipoteză derogatorie în care persoana impozabilă revânzătoare nu poate opta în sensul aplicării regimului special, pentru operele de artă achiziționate în interiorul Uniunii Europene de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul operelor de artă sau care a beneficiat de rambursarea taxei⁵³.

Pentru livrările de opere de artă pentru care persoana impozabilă a optat în sensul aplicării regimului special, cu îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la nivel normativ, baza de impozitare este reprezentată de marja profitului⁵⁴. Cu titlu derogatoriu, pentru operele de artă importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, prețul de cumpărare utilizat pentru a calcula marja de profit este constituit din baza de impozitare la import, calculată conform art. 289 Cod fiscal, la care se adăugă taxa datorată sau achitată la import⁵⁵.

Prin raportare la obligațiile ce revin persoanei impozabile revânzătoare care aplică regimul special de taxare, această trebuie să stabilească pentru fiecare perioadă fiscală în care îi revin obligații privind depunerea decontului de taxă, taxa colectată în cadrul regimului special; să țină evidența operațiunilor pentru care aplică regimul special de taxare⁵⁶.

⁵² Conform art. 312 alin. (5) și (6) Cod fiscal.

⁵³ Ipoteza are în vedere scutirile de taxă aplicabile importurilor de bunuri și achiziții intracomunitare, precum și cele aplicabile exporturilor sau a altor operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar, reglementate în cuprinsul art. 293 și art. 294 Cod fiscal.

⁵⁴ Marja profitului urmează a fi determinată conform dispozițiilor art. 312 alin. (1) lit. g), „marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care: 1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț; 2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare”.

⁵⁵ Conform art. 312 alin. (4) Cod fiscal.

⁵⁶ Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, persoana impozabilă revânzătoare are o serie de obligații: de a emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură; de a ține un jurnal special de cumpărări în care va înscrie toate bunurile supuse regimului special; de a ține un jurnal special de vânzări în care va înscrie toate bunurile livrate în regim special; de a întocmi un registru în baza căruia va putea fi stabilit

Prin comparație și distinct față de regimul normal de taxare, persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul de a înscrie pe facturile emise clienților, distinct, taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special⁵⁷.

În ipoteza în care persoana impozabilă revânzătoare efectuează atât operațiuni care sunt supuse regimului normal de taxare, cât și operațiuni pentru care a ales regimul special de taxare, aceasta are obligația de a ține evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim și obligația de a stabili taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă⁵⁸.

Regimul special de taxare aplicabil operelor de artă se poate aplica și vânzărilor prin licitație publică efectuate de persoane impozabile revânzătoare care acționează în calitate de organizatori de vânzări prin licitație publică⁵⁹.

Pe rolul instanței unionale au fost înregistrate o serie de întrebări preliminare care vizează regimul special reglementat în cuprinsul art. 312 Cod fiscal, regim aplicabil (și) operelor de artă. Vom reda două astfel de repere jurisprudențiale, nuanțând influența pe care au avut-o asupra dreptului național.

3.2. Repere jurisprudențiale

Un prim reper jurisprudențial analizat este reprezentat de cauza C-388/18⁶⁰, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE.

Cererea de decizie preliminară are ca obiect dispozițiile art. 288 primul paragraf, punctul 1 din Directiva TVA, interpretarea vizând metoda de calcul al cifrei de afaceri anuale în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici prevăzut de Directiva TVA. Aceasta a fost formulată într-un litigiu între Administrația Financiară A, Germania și B⁶¹.

Curtea a analizat dispozițiile normative cu relevanță în contextul speței din dreptul Uniunii Europene⁶² și din dreptul german⁶³. Conform art. 288 din Directiva TVA „*cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului prevăzut în prezenta secțiune se constituie din următoarele sume, exclusiv TVA: 1. valoarea livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, în măsura în care sunt impozitate; (...)*”. Conform art. 313 alin. (1) din Directiva TVA: „*în ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea*

la finalul fiecărei perioade fiscale totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată.

⁵⁷ Conform art. 312 alin. (12) Cod fiscal.

⁵⁸ Conform art. 312 alin. (14) Cod fiscal.

⁵⁹ Conform art. 312 alin. (15) Cod fiscal.

⁶⁰ CJUE, C-388/18, Finanzamt A împotriva B, ECLI:EU:C:2019:642.

⁶¹ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 1 și 2.

⁶² Art. 73, art. 282- 292, art. 312, art. 313 și art. 314 din Directiva TVA.

⁶³ Art. 1, art. 10, art. 19, art. 25 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri).

marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, (...)”. Conform art. 315 din Directiva TVA „baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă (...) marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare (...)”.

Conform art. 25a din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, „(1) pentru livrările (...), de bunuri mobile corporale impozitul se aplică potrivit următoarelor dispoziții (regimul marjei), dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: (...); (3) cifra de afaceri se calculează la nivelul diferenței dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare plătit pentru bunul respectiv; (...)”.

Redăm punctual elemente din litigiul principal, în acord cu punctele 17-27 din Hotărârea pronunțată de CJUE în cauza C-388/18⁶⁴. B desfășura operațiuni impozabile supuse regimului marjei în temeiul art. 25a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri. În declarațiile de TVA aferente anilor 2009 și 2010 acesta a considerat că se putea prevala de calitatea de „întreprinzător mic”, în sensul art. 19 din același act normativ. Astfel, B a calculat cifra de afaceri aferentă anului 2009, respectiv 2010, raportându-se la marja de profit și nu la încasări. Administrația fiscală a admis determinarea cifrei de afaceri anuale, referință pentru aplicarea regimului întreprinderilor mici, în raport de quantumul marjei de profit și a acceptat ca B să beneficieze de regimul aplicabil întreprinderilor mici. Diferit, Administrația fiscală A, a refuzat printr-o decizie de impunere ca lui B să îi fie aplicat regimul pentru întreprinderile mici. A motivat prin modificarea practicii administrative printr-o serie de Instrucțiuni privind aplicarea impozitului pe cifra de afaceri emise la 1 octombrie 2010. Conform acestor Instrucțiuni pentru a aplica regimul pentru întreprinderile mici, cu precădere în cazurile de aplicare a regimului marjei de profit, cifra de afaceri anuală trebuie să fie calculată în funcție de încasări și nu în funcție de marja de profit. Decizia de impunere a fost anulată într-o acțiune înregistrată pe rolul Tribunalului Fiscal, motivat de faptul că încasările care depășesc marja de profit nu ar trebui luate în considerare pentru calcularea cifrei de afaceri, în scopul de a aplica regimul special pentru întreprinderile mici. Instanța a avut în vedere dispozițiile din art. 288 din Directiva TVA care prevăd că cifra de afaceri care trebuie reținută pentru aplicarea regimului pentru întreprinderile mici se constituie din valoarea livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii „în măsura în care sunt impozitate”. În cadrul unui recurs introdus în fața Curții Federale Fiscale, apreciind că soluționarea litigiului necesită interpretarea unor dispoziții ale Directivei TVA, instanța a decis să adreseze CJUE o întrebare preliminară.

Întrebarea adresată CJUE a vizat clarificarea următorului aspect: „*articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale în temeiul căreia cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici unei persoane impozabile care intră sub*

⁶⁴ C.J.U.E., C-388/18, precit.

*incidența regimului special al marjei prevăzut pentru comercianții persoane impozabile este calculată, conform articolului 315 din această directivă, ținând seama numai de marja de profit realizată?*⁶⁵.

În răspunsul oferit Curtea unională a nuanțat și clarificat o serie de aspecte. A stabilit că o interpretare literală a articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA implică faptul că valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii impozitate este cea care constituie cifra de afaceri a unei persoane impozabile, termenul „impozitate” referindu-se la „livrări” sau la „prestări” și nu la „valoare”⁶⁶. Integrarea livrărilor și prestărilor în cifra de afaceri este condiționată de impozitarea acestora, fără a fi precizate modalitățile de impozitare. Astfel, din modul de redactare nu reiese că livrările de bunuri sau prestările de servicii trebuie să fie impozitate integral⁶⁷. În aceeași optică, „este cert că livrările efectuate de comerciantul persoană impozabilă sunt impozitate, chiar dacă în temeiul unui regim special”⁶⁸.

Astfel, Curtea a subliniat că „o interpretare literală a articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA implică faptul că valoarea totală a livrărilor efectuate de comercianții persoane impozabile, iar nu marja de profit a acestora din urmă, constituie cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici (...) economia generală, geneza și finalitatea Directivei TVA confirmă această interpretare”⁶⁹.

Un alt aspect la care face trimitere Curtea în analiza sa aduce în discuție faptul că este analizată relația dintre două regimuri speciale, autonome și independente, și că în acord cu geneza reglementării TVA, atunci când lipsește o mențiune în cadrul unuia dintre regimuri care să facă trimitere la elemente din conținutul celuilalt, conținutul fiecărui regim trebuie să fie apreciat fără a fi necesar să se țină seama de celălalt regim⁷⁰.

Totodată, a fost analizată și relația dintre cele două regimuri speciale prin perspectiva temporalității, fiind pus în evidență faptul că regimul pentru întreprinderile mici a fost instituit primul⁷¹, cu ceva înainte și independent de regimul special privind bunurile *second-hand*, operele de artă, obiectele de colecție și antichitățile⁷². Astfel, „normele referitoare la stabilirea cifrei de afaceri în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici, (...), nu pot, în consecință, să

⁶⁵ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 28.

⁶⁶ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 31.

⁶⁷ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 32 și 33.

⁶⁸ C.J.U.E., C-388/18, precit. pct. 34.

⁶⁹ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 35 și 36.

⁷⁰ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 37 și 38.

⁷¹ A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

⁷² Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – Regimul special aplicabil în domeniul bunurilor *second-hand*, al obiectelor de artă, al obiectelor de colecție și al antichităților (JO 1994, L 60, p. 16).

fie considerate ca fiind aliniate, în lipsa unei dispoziții exprese care să prevadă o asemenea aliniere, cu cele privind regimul special pentru comercianți persoane impozabile instituit prin Directiva 94/5⁷³.

În aceeași optică, instanța a subliniat că în ipoteza în care întreprinderi de mari dimensiuni care comercializează bunuri *second-hand* (pentru identitate de rațiune și opere de artă, obiecte de colecție și antichități) nu ar lua în considerare pentru calculul cifrei de afaceri încasările ce exced marja de profit, altfel spus, dacă realizează o cifră de afaceri ridicată și o marjă de profit redusă care face incidentă aplicarea regimului special, acestea ar putea intra sub incidența unui avantaj concurențial nejustificat. O astfel de abordare fiind în contradicție cu obiectivul urmărit prin reglementarea unui regim pentru întreprinderile mici⁷⁴.

În răspunsul oferit Curtea a stabilit că art. 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA „trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale în temeiul căreia cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici unei persoane impozabile care intră sub incidența regimului special al marjei prevăzut pentru comercianții persoane impozabile este calculată, conform articolului 315 din această directivă, ținând seama numai de marja de profit realizată. Această cifră de afaceri trebuie stabilită pe baza tuturor sumelor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, încasate sau care urmează a fi încasate de acest comerciant persoană impozabilă, independent de modalitățile potrivit cărora aceste sume vor fi efectiv impozitate⁷⁵.

Hotărârea pronunțată de CJUE în cauza C-388/18 a influențat și dreptul național, în acord cu precizările pe care le-am făcut anterior instanțele naționale sunt ținute de interpretarea oferită de instanța unională în procedura întrebărilor preliminare.

Subliniem un alt efect pe care Hotărârea pronunțată în cauza C-388/18 l-a avut asupra dreptului național, prin H.G. nr. 864/2020⁷⁶ începând cu luna octombrie 2020 a fost abrogat alin. (4) al pct. 83 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal⁷⁷, pentru a pune în acord dispozițiile normative naționale cu interpretarea dată de Curte. Astfel, începând cu luna octombrie 2020 în cazul persoanelor care comercializează opere de artă, bunuri *second-hand*, antichități sau/și obiecte de colecție, cifra de afaceri⁷⁸, punct de referință în scopul aplicării

⁷³ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 41.

⁷⁴ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 43.

⁷⁵ C.J.U.E., C-388/18, precit., pct. 45.

⁷⁶ M. Of. nr. 956 din 16 octombrie 2020.

⁷⁷ Redăm conținutul dispoziției normative care a făcut obiectul abrogării: „persoanele impozabile care, dacă ar fi înregistrate normal în scopuri de taxă conform art. 316 din Codul fiscal, ar aplica un regim special de taxă conform prevederilor art. 311 și 312 din Codul fiscal vor lua în calculul determinării cifrei de afaceri prevăzute la art. 310 alin. (1) din Codul fiscal numai baza impozabilă pentru respectivele operațiuni determinată în conformitate cu prevederile art. 311 și 312 din Codul fiscal”.

⁷⁸ Calculată conform dispozițiilor art. 310 Cod fiscal.

regimului pentru mici întreprinderi, urmează a fi stabilită prin raportare la toate sumele încasate sau care urmează a fi încasate de persoana impozabilă (exclusiv TVA)⁷⁹. Această abrogare a impactat persoanele impozabile care comercializează opere de artă (sau/și bunuri *second-hand*, antichități și obiecte de colecție), acestea urmând a calcula cifra de afaceri pentru depășirea plafonului de scutire de 300.000 lei nu prin raportare la marja profitului, așa cum era prevăzut anterior Hotărârii din Cauza C-388/18, ci prin raportare la toate sumele încasate sau care urmează a fi încasate⁸⁰. Astfel, „*pentru operațiunile desfășurate până la data de 16 octombrie 2020, cifra de afaceri se calculează potrivit vechilor prevederi (anterior abrogării prevederii din norme prin H.G. nr. 864/2020), iar pentru operațiunile realizate începând cu 16 octombrie 2020 întreaga contrapartidă va fi considerată baza impozabilă care va intra în calculul cifrei de afaceri prevăzute la art. 310 Cod fiscal. Așadar, cifra de afaceri aferentă anului 2020 va fi calculată după două formule diferite*”⁸¹.

Un alt reper jurisprudențial este reprezentat de Hotărârea pronunțată în data de 13 iulie 2023 în cauza C-180/22, Finanzamt Hamm împotriva Harry Mensing⁸², având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE.

Cererea de decizie preliminară are ca obiect dispozițiile din Directiva TVA referitoare la calculul bazei de impozitare a TVA, interpretarea vizând ipoteza în care este aplicat regimul marjei de profit *la livrările de obiecte de artă care au fost achiziționate în amonte de persoana în cauză în cadrul unor livrări intracomunitare*. Aceasta a fost formulată într-un litigiu între Finanzamt Hamm (Administrația Fiscală din Hamm, Germania) și domnul Harry Mensing, un comerciant de obiecte de artă⁸³.

Curtea a analizat dispozițiile normative cu relevanță în contextul speței din dreptul Uniunii Europene⁸⁴ și din dreptul german⁸⁵. Conform art. 314 din Directiva TVA, „*regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate[a Europeană] de una dintre următoarele persoane: (a) o persoană neimpozabilă; (b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136; (c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital; (d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate*

⁷⁹ M. Vizoli, *op. cit.*, p. 701.

⁸⁰ *Idem*, p. 702.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² C.J.U.E, C-180/22, Finanzamt Hamm împotriva Harry Mensing, ECLI:EU:C:2023:565, pct. 1 și 2.

⁸³ C.J.U.E, C-180/22, precit.

⁸⁴ Considerentele Directivei TVA punctele (4), (5) și (51), art. 193, art. 311, art. 312-317 din Directiva TVA.

⁸⁵ Art. 25a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri).

cu regimul marjei”. Conform art. 315 din Directiva TVA „baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit. Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare”. Conform art. 316 „statele membre acordă comercianților persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei următoarelor operațiuni: (a) livrarea de obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat; (b) livrarea de obiecte de artă unui comerciant persoană impozabilă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora; (...)”. Conform art. 317 din Directiva TVA „în cazul în care un comerciant persoană impozabilă exercită opțiunea prevăzută la articolul 316, baza impozabilă se determină în conformitate cu articolul 315. În ceea ce privește livrarea de obiecte de artă, (...) pe care le-a importat comerciantul persoană impozabilă însuși, prețul de cumpărare ce se ia în considerare pentru calcularea marjei de profit este egal cu baza impozabilă la import, (...), la care se adaugă TVA datorată sau achitată la import”.

Conform art. 25a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, „cifra de afaceri se calculează în funcție de suma cu care prețul de vânzare depășește prețul de cumpărare al bunului; (...) în cazul alineatului (2) prima teză punctul 2, prețul de cumpărare include impozitul pe cifra de afaceri al furnizorului (...) regimul marjei de profit nu se aplică: a) livrărilor de bunuri achiziționate de comerciant intracomunitar, în cazul în care livrarea către comerciant a fost scutită potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare de pe restul teritoriului comunitar; (...).

Redăm punctual elemente din litigiul principal, în acord cu punctele 12-20 din Hotărârea pronunțată de CJUE. în cauza C-180/22⁸⁶. Domnul Mensing desfășoară activitate în calitate de comerciant de obiecte de artă, acesta este stabilit în Germania și gestionează galerii în mai multe orașe din țară. „În anul 2014, acestuia i-au fost livrate obiecte de artă care proveneau de la artiști stabiliți în alte state membre. Aceste livrări au fost declarate în statul membru de stabilire ca fiind livrări intracomunitare scutite. Domnul Mensing a achitat TVA-ul aferent acestora cu titlu de achiziție intracomunitară”. Ulterior, Domnul Mensing a formulat o cerere către Administrația Fiscală din Hamm în sensul aplicării regimului marjei de profit. Raportându-se la dispozițiile art. 25a alin. (7) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri care prevede că „regimul marjei de profit nu se aplică livrărilor de bunuri achiziționate de comerciant intracomunitar, în cazul în care livrarea către comerciant a fost scutită potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare de pe restul teritoriului Uniunii Europene, Administrația Fiscală din Hamm a refuzat să admită cererea sa și, în consecință, a stabilit că domnul Mensing era obligat la plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA”. O primă acțiune introdusă de domnul Mensing împotriva deciziei de impunere a fost respinsă. Într-o acțiune ulterioară introdusă pe rolul Tribunalului Fiscal din Münster, Germania, domnul Mensing a invocat neconformitatea reglementării naționale cu dreptul Uniunii și a solicitat aplicarea

⁸⁶ C.J.U.E, C-264/17, precit.

directă a art. 316 alin. (1) lit. b). Prin Hotărârea pronunțată în data de 29 noiembrie 2018 în cauza C-264/17⁸⁷, Curtea a stabilit că art. 316 alin. (1) lit. b) din directiva TVA trebuie interpretat *„în sensul că un comerciant persoană impozabilă poate opta pentru aplicarea regimului marjei de profit unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de către autori sau de către succesorii în drepturi ai acestora, chiar dacă aceștia nu fac parte din categoriile de persoane enumerate la articolul 314 din această directivă și, pe de altă parte, că un comerciant persoană impozabilă nu poate să opteze pentru aplicarea regimului marjei de profit unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte în cadrul unei livrări intracomunitare scutite și, în același timp, să pretindă un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în situațiile în care un astfel de drept este exclus în temeiul articolului 322 litera (b) din această directivă, dacă această din urmă dispoziție nu a fost transpusă în dreptul național”*. Urmare a acestei Hotărâri, Tribunalul Fiscal din Münster a admis cererea domnului Mensing. Sintetizând, instanța a considerat că stabilirea bazei de impozitare trebuia să fie efectuată în conformitate cu dreptul Uniunii și că *„impozitul pe cifra de afaceri trebuie să fie luat în considerare ca o componentă a „prețului de achiziție” care reduce marja de profit”*. Împotriva acestei Hotărâri Administrația Fiscală din Hamm a formulat recurs, susținând că impozitul pe cifra de afaceri nu reduce baza de impozitare și făcând trimitere la Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza C-264/17⁸⁸. Cu soluționarea recursului a fost investită Curtea Federală Fiscală, instanță care a hotărât să suspende cauza și să adreseze CJUE două întrebări preliminare.

Prima întrebare are în vedere situația unei persoane impozabile care, în acord cu cele stabilite de Curte în Hotărârea din 29 noiembrie 2018, în cauza C-264/17, se întemeiază pe faptul că *„și livrarea de obiecte de artă pe care le-a achiziționat în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de la autor (sau de la succesorii în drepturi ai acestuia) este supusă regimului marjei de profit (...)”*. Într-o astfel de ipoteză, *„baza de impozitare trebuie stabilită exclusiv în conformitate cu dreptul Uniunii, potrivit punctului 49⁸⁹ din această hotărâre, astfel încât nu este admisibilă interpretarea de către instanța națională de ultim grad de jurisdicție, a*

⁸⁷ C.J.U.E, C-264/17, precit.

⁸⁸ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=205659&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3107114>, accesat: 20.05.2024.

⁸⁹ Redăm conținutul punctului 49 din Hotărâre: *„în speță, trebuie arătat că domnul Mensing invocă în mod direct dreptul de opțiune prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, pe care reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu îl prevede pentru livrările intracomunitare de obiecte de artă. În consecință, domnul Mensing nu poate beneficia de regimul marjei de profit în temeiul acestui articol decât în condițiile prevăzute de această directivă, și anume atunci când nu exercită, pentru aceleași livrări, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte”*.

unei dispoziții de drept național (...) potrivit căreia taxa datorată pentru achiziția intracomunitară nu face parte din baza de impozitare?”⁹⁰.

Cea de-a doua întrebare, cu sens în măsura în care răspunsul la prima întrebare este unul afirmativ, vizează art. 311 și următoarele din Directiva TVA, respectiv dacă aceste dispoziții trebuie înțelese în sensul că, *„în cazul în care regimul marjei de profit se aplică livrărilor de obiecte de artă achiziționate anterior de la autor (sau de la succesorii în drepturi ai acestuia) în cadrul unei livrări intracomunitare, impozitul datorat pentru achiziția intracomunitară reduce marja comercială sau există în această privință, în dreptul Uniunii, o lacună contrară obiectivului urmărit, care nu poate fi remediată de jurisprudență prin intermediul dezvoltării pe cale pretoriană a dreptului, ci numai de către legiuitor?”*⁹¹.

În soluționarea cererii privind întrebarea preliminară, Curtea a analizat cu prioritate cea de-a doua întrebare, cu privire la care a nuanțat și clarificat o serie de elemente. Astfel, a subliniat că, în esență, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă art. 312, art. 315 și art. 317 primul paragraf din Directiva TVA *„trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare în aval este supusă regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) din această directivă, face parte din baza de impozitare a livrării în cauză”*⁹².

Instanța unională a pus în evidență faptul că din modalitatea de redactare a art. 317, cu trimitere la art. 316 și art. 315 din Directiva TVA, rezultă că baza impozabilă în cazul livrărilor de bunuri cărora li se aplică regimul marjei de profit este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă din care va fi scăzută valoarea TVA-ului. Marja de profit este egală cu diferența dintre „prețul de vânzare” solicitat pentru bunuri și „prețul de cumpărare”⁹³. Făcând trimitere la concluziile avocatului general, instanța subliniază că noțiunile de *preț de vânzare* și *preț de cumpărare* „(...), vizează, pe de o parte, elementele de cost a căror acoperire a fost obținută de comerciantul persoană impozabilă în schimbul unei operațiuni de livrare supuse regimului marjei de profit și, respectiv, pe de altă parte, elementele de cost pe care acesta le-a plătit furnizorului cumpărând bunul care ulterior face obiectul livrării în cauză”⁹⁴.

Continuând raționamentul instanța subliniază că noțiunea de *preț de cumpărare* nu include elementele de cost pe care comerciantul persoană impozabilă nu le-a plătit furnizorului, dar pe care le-a plătit unor terți, astfel încât acest preț de cumpărare nu include TVA-ul achitat autorității fiscale pentru achiziția intracomunitară a bunului care ulterior face obiectul operațiunii de livrare în cauză⁹⁵. În aceeași optică, TVA-ul aferent marjei de profit (și care trebuie să fie

⁹⁰ C.J.U.E, C-180/22, Finanzamt Hamm împotriva Harry Mensing, ECLI:EU:C:2023:565, pct. 20.

⁹¹ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 20.

⁹² C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 21.

⁹³ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 23-25.

⁹⁴ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 27.

⁹⁵ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 28.

scăzut din marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă) reprezintă taxa pe care comerciantul persoană impozabilă trebuie să o achite pentru vânzarea obiectului de artă pe care a efectuat-o. Acest TVA nu poate include taxa plătită de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a obiectului de artă, care este aferentă prețului de achiziție al acestui obiect⁹⁶. Astfel, prin raportare la elementele subliniate și la conținutul art. 312, 315 și 317 din Directiva TVA, Curtea unională subliniază că este necesar „să se considere că TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă care face obiectul unei operațiuni de livrare în aval supuse regimului marjei de profit nu face parte din prețul de cumpărare al acestui bun, (...), astfel încât nu este necesar să se excludă cuantumul acestei taxe din baza de impozitare a acestei livrări în aval”⁹⁷.

Cu toate acestea, atât domnul Mensing, cât și Comisia Europeană, au subliniat că o interpretare strict literală a art. 312, art. 315 și art. 317 primul paragraf din Directiva TVA nu ar fi în acord cu obiectivele urmărite de aceste reglementări. Conform susținerilor Comisiei „interpretarea articolului 312 din Directiva TVA în sensul că prețul de cumpărare al unui obiect de artă achiziționat de un comerciant persoană impozabilă de la un furnizor stabilit într-un alt stat membru în cadrul unei achiziții intracomunitare a acestui obiect include TVA-ul achitat pentru această achiziție ar permite evitarea dublei impuneri, precum și a denaturării concurenței, independent de aspectul dacă obiectul în cauză a fost achiziționat în același stat membru, într-un alt stat membru sau într-o țară terță”⁹⁸.

În acest context, Curtea a subliniat că este de acord cu faptul că reiese din considerentele Directivei TVA „că aceasta urmărește să instituie un sistem de TVA care să nu denatureze condițiile de concurență și să nu împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor” și că „sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”⁹⁹. În același timp, în acord cu jurisprudența constantă a C.J.U.E., „principiul neutralității fiscale este inerent sistemului comun de TVA instituit prin Directiva TVA și acesta se opune printre altele tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni”¹⁰⁰. Instanța achiesează la opinia Comisiei potrivit căreia o interpretare literală a art. 312, art. 315 și art. 317 primul paragraf din Directiva TVA ar „conduce a o sarcină fiscală diferențiată care grevează livrările într-un stat membru, după cum obiectul de artă a făcut obiectul unei astfel de achiziții intracomunitare, a fost

⁹⁶ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 29.

⁹⁷ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 30.

⁹⁸ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 31.

⁹⁹ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 32.

¹⁰⁰ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 35.

achiziționat de comerciantul persoană impozabilă pe teritoriul aceluiași stat membru sau a fost importat dintr-o țară terță”¹⁰¹.

Totodată, Curtea pune în evidență că, „în timp ce, (...), TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă care face obiectul unei operațiuni de livrare în aval supuse regimului marjei de profit nu face parte din prețul de cumpărare al bunului în cauză, în sensul articolului 312 punctul 2 din Directiva TVA, TVA-ul achitat de acest comerciant persoană impozabilă pentru achiziționarea unui obiect de artă într-un stat membru și care face obiectul unei operațiuni de livrare în aval supuse acestui regim în același stat membru este, în general, plătit de comerciantul persoană impozabilă direct furnizorului său, care are, în principiu, obligația de a-l plăti autorității fiscale, conform articolului 193 din această directivă, astfel încât el intră în sfera noțiunii de „preț de cumpărare”, în sensul articolului 312 punctul 2 din directiva menționată”¹⁰².

Concluzionând, instanța răspunde la cea de-a doua întrebare declarând că modul de interpretare a art. 312, art. 315, precum și art. 317 primul paragraf din Directiva TVA este în sensul în care „taxa pe valoarea adăugată achitată de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare în aval este supusă regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) din această directivă, face parte din baza de impozitare a livrării în cauză”¹⁰³.

În acord cu nuanțele pe care le-am subliniat anterior, Hotărârea pronunțată de CJUE în data de 13 iulie 2023 în Cauza C-180/22 influențează dreptul național, prin prisma caracterului obligatoriu al acesteia pentru instanțele naționale care vor fi sesizate cu o astfel de problemă.

Astfel, în cauzele înregistrate pe rolul instanțelor naționale ulterior pronunțării Hotărârii (13 iulie 2023), art. 312, art. 315 și art. 317 primul paragraf din Directiva TVA vor fi interpretate în sensul în care din baza de impozitare face parte și TVA achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru o achiziție intracomunitară a unui obiect de artă a cărui livrare este supusă în aval regimului marjei de profit. Hotărârile pronunțate de C.J.U.E. „au autoritate de lucru judecat în situațiile în care chestiunea de drept este aceeași, chiar dacă întrebările adresate în cazurile anterioare au fost diferite și chiar dacă tipurile de acte juridice, contextul factual sau procedura în care a apărut problema supusă judecății sunt diferite”¹⁰⁴.

Hotărârile pronunțate de CJUE produc efecte *ex tunc*; interpretarea dată de instanța unională dispozițiilor de drept al Uniunii Europene, respectiv Directivei TVA în contextul demersului nostru de cercetare, produce efecte încă de la momentul în care norma a intrat în vigoare¹⁰⁵. Dispoziția normativă, în acord cu sensul dat acesteia de interpretarea Curții, „poate și trebuie să fie aplicată de instanțele naționale chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de pro-

¹⁰¹ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 36.

¹⁰² C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 38.

¹⁰³ C.J.U.E, C-180/22, precit., pct. 43.

¹⁰⁴ L. Dobrinescu, *op. cit.*, pp. 346-350.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

*nunțarea hotărârii CJUE care vizează norma în discuție*¹⁰⁶. Cu titlu derogatoriu, expresie a aplicării principiului securității juridice, Curtea poate censura invocarea unei dispoziții pe care a interpretat-o atunci când este făcută cu scopul de a contesta anumite raporturi juridice, dacă acestea au fost stabilite cu bună-credință¹⁰⁷.

3. Concluzii

Jurisprudența CJUE servește drept bornă de referință pentru instanțele naționale dar și pentru celelalte autorități din statele membre în ceea ce privește interpretarea și aplicarea legislației unionale. În contextul unui mediu socio-economic profund dinamizat, aceasta aduce o contribuție substanțială și la evoluția și dezvoltarea dreptului Uniunii Europene.

Clarificarea înțelesului unor norme de drept european sau interpretarea acestora de către Curte este o piatră de temelie și pentru aplicarea uniformă la nivelul Uniunii Europene a dispozițiilor referitoare la impozitarea veniturilor obținute din exploatarea unor drepturi de proprietate intelectuală.

Acest demers este imperativ asigurării funcționării eficiente a pieței interne și este particularizat de specificul activităților creative, facil de exploatat în context european, inclusiv prin intermediul tehnologiei.

Referințe

- Bufan R. (coord.), *Tratat de drept fiscal. Volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Editura Hamangiu, București, 2018.
- Bufan R. (coord.), *Tratat de drept fiscal. Volumul I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Costaș C. F., *Drept fiscal*, ed. a III-a, rev., Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Costea I. M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a IX-a, rev., Editura Hamangiu, București, 2024.
- Costea I.M., *Fiscalitate europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Dobrinescu L., *Jurisprudența CJUE (în materia TVA). Efecte*, în *Tax Magazine*, nr. 5/2022, pp. 346-350.
- Ene M., „Ce este special în regimurile speciale din TVA? Analiza regimului special aplicabil bunurilor second-hand”, în *Tax Magazine*, nr. 4/2023, pp. 213-223.
- Ionașcu T., „Jurisprudența - izvor de drept”, în *Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu, Seria Științe Juridice*, nr. 3/2014, pp. 31-38.
- Vizoli M., *TVA de la A la Z. Ghid practic*, ed. a II-a, Editura Hamangiu, București, 2023.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ *Ibidem*.