



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
YVES BOT
prezentate la 22 septembrie 2016¹

Cauza C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
împotriva
Skatteministeriet**

[cerere de decizie preliminară formulată de Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea Vest, Danemarca)]

„Trimitere preliminară — Directiva 2006/112/CE — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Regimul special al comercianților persoane impozabile — Regimul marjei de profit — Vânzări de piese de schimb pentru autovehicule — Noțiunea «bunuri second-hand»”

1. În prezenta cauză, se solicită Curții să se pronunțe cu privire la problema dacă piesele demontate de la autovehicule pot fi calificate drept „bunuri second-hand”, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112/CE².
2. Această cerere prezintă o importanță care nu poate fi neglijată pentru reclamanta din litigiul principal, în măsura în care bunurile second-hand beneficiază, în temeiul acestei directive, de regimul special al marjei de profit care prevede că baza impozabilă a acestui regim, respectiv marja totală de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, este egală cu diferența dintre prețul de vânzare a bunului solicitat de comerciantul persoană impozabilă și prețul său de cumpărare.
3. În prezentele concluzii, vom explica motivele pentru care considerăm că articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din directiva menționată trebuie interpretat în sensul că noțiunea „bunuri second-hand” include piesele auto care, după ce au fost demontate de la un vehicul scos din uz, cumpărat de o întreprindere de refolosire a vehiculelor de la o persoană fizică, sunt revândute ca piese de schimb, permițând astfel să se aplice regimul marjei de profit în cazul comerciantului persoană impozabilă.

¹ — Limba originală: franceza.

² — Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„Principiul sistemului comun privind [taxa pe valoarea adăugată («TVA»)] presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

[...]”

5. Articolul 73 din această directivă prevede:

„Pentru livrarea de bunuri [...], baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

6. Titlul XII din directiva menționată, „Regimuri speciale”, cuprinde capitolul 4, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”, reprezentat de articolele 311-343.

7. Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctele 1 și 5 din Directiva 2006/112:

„(1) În sensul prezentului capitol și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, se aplică următoarele definiții:

1. «bunuri second-hand» înseamnă bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre;

[...]

5. «comerciant persoană impozabilă» înseamnă orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă, în scopul revânzării, bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare.”

8. Articolul 312 din această directivă prevede:

„În sensul prezentei subsecțiunii, se aplică următoarele definiții:

1. «preț de vânzare» înseamnă tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de comerciantul persoană impozabilă de la client sau de la o parte terță, inclusiv subvenții direct legate de operațiune, impozite, drepturi, prelevări și taxe și cheltuieli neprevăzute, precum cheltuieli cu comisioane, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare percepute de comerciantul impozabil clientului, dar cu excepția sumelor prevăzute la articolul 79;
2. «preț de cumpărare» înseamnă tot ceea ce constituie contravaloarea, în sensul punctului 1, obținută sau care urmează să fie obținută de la comerciantul persoană impozabilă de către furnizorul său.”

9. Articolul 313 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„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 marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

10. Articolul 314 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„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 de una dintre următoarele persoane:

- (a) o persoană neimpozabilă;

[...]”

11. Articolul 315 din această directivă prevede:

„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.”

12. Articolul 318 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) Pentru a simplifica procedura de colectare a taxei și după consultarea comitetului TVA, statele membre pot prevedea că, pentru anumite operațiuni sau pentru anumite categorii de comercianți persoane impozabile, baza impozabilă pentru livrările de bunuri supuse regimului marjei urmează a fi determinată pentru fiecare perioadă impozabilă în cursul căreia comerciantul persoană impozabilă are obligația de a depune declarația privind TVA prevăzută la articolul 250.

În cazul unei prevederi adoptate în conformitate cu primul paragraf, baza impozabilă pentru livrările de bunuri cărora li se aplică aceeași cotă a TVA este marja totală de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă din care se scade valoarea TVA aferentă marjei respective.

- (2) Marja totală de profit este egală cu diferența dintre următoarele două valori:

- (a) valoarea totală a livrărilor de bunuri supuse regimului marjei de profit și efectuate de comerciantul persoană impozabilă în cursul perioadei fiscale cuprinse în declarație, și anume totalul prețurilor de vânzare;

(b) valoarea totală a achizițiilor de bunuri, prevăzute la articolul 314, efectuate de comerciantul persoană impozabilă în cursul perioadei fiscale cuprinse în declarație, și anume totalul prețurilor de cumpărare.

(3) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a asigura că acei comercianți persoane impozabile prevăzuți la alineatul (1) nu beneficiază de un avantaj nejustificat sau nu suportă prejudicii nejustificate.”

B – Dreptul danez

13. Momsloven (Legea privind TVA-ul) din 23 ianuarie 2013 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul din 2013”) transpune în ordinea juridică daneză Directiva 2006/112. În capitolul 17 din această lege, intitulat „Dispoziții speciale referitoare la bunurile second-hand, operele de artă, obiectele de colecție și antichități”, articolul 69 alineatul 1 punctul 1 din legea menționată prevede că întreprinderile care cumpără, pentru revânzare, bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități pot să plătească la momentul revânzării taxa pentru bunurile second-hand în cauză în conformitate cu normele din acest capitol. Aplicarea acestor norme în special în cazul bunurilor second-hand este supusă condiției prealabile ca livrarea acestor bunuri de către o persoană neimpozabilă să provină din Danemarca sau dintr-un alt stat membru.

14. Articolul 69 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul din 2013 prevede că bunurile second-hand înseamnă bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât opere de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase. Pe de altă parte, în temeiul acestei dispoziții, un mijloc de transport livrat către sau din alt stat membru decât Regatul Danemarcei este considerat ca fiind second-hand în măsura în care nu este acoperit de definiția de la articolul 11 alineatul 6 din legea menționată.

15. Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca) precizează că în lucrările pregătitoare ale momsloven (Legea privind TVA-ul) din 18 mai 1994 se precizează că obiectivul normelor propuse este de a evita plata integralității TVA-ului pentru același bun de mai multe ori. Aceasta este situația, de exemplu, atunci când comercianții cumpără de la persoane fizice bunuri second-hand pentru a le revinde. În plus, în funcție de ceea ce figurează în aceste lucrări pregătitoare, noțiunea „bunuri second-hand” desemnează bunurile mobile corporale care pot fi reutilizate în aceeași stare sau după reparații. Rezultă că bunul mobil corporal trebuie să își păstreze identitatea³.

16. În circulara informativă din 10 februarie 2006 privind TVA-ul pentru casarea vehiculelor, autoritățile fiscale au precizat că normele referitoare la TVA pentru bunurile second-hand nu se aplică în cazul revânzării de piese demontate de către o întreprindere de casare a vehiculelor, întrucât se schimbă natura vehiculului, acesta transformându-se în piese de schimb.

II – Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară

17. Sjelle Autogenbrug I/S este o întreprindere de refolosire a vehiculelor, a cărei activitate principală este comercializarea de piese auto uzate, demontate de la vehicule scoase din uz.

18. În subsidiar, Sjelle Autogenbrug procedează și la depoluarea și la tratarea ca deșeuri a vehiculelor scoase de uz, prestație pentru care aceasta facturează un preț standard. În sfârșit, o parte nesemnificativă a cifrei de afaceri globale a întreprinderii rezultă din vânzarea de deșeuri metalice (fier vechi) care rămâne după demontarea pieselor de la autovehicule.

³ — A se vedea punctul 2.1, p. 11 din decizia de trimitere.

19. Cumpărarea de către Sjelle Autogenbrug a unor vehicule scoase din uz, care sunt fie vehicule foarte vechi, fie vehicule distruse total, se efectuează de la persoane fizice sau de la societăți de asigurări care nu declară TVA-ul cu privire la vânzările realizate.

20. Sjelle Autogenbrug declară în prezent TVA-ul conform normelor generale aplicabile. La 15 iulie 2010, aceasta a solicitat autorităților fiscale ca activității sale de comercializare a pieselor auto uzate, demontate de la vehicule scoase din uz, să i se aplice regimul special al marjei de profit aplicabile bunurilor second-hand.

21. La 6 august 2010, autoritățile fiscale au emis în privința Sjelle Autogenbrug o decizie obligatorie potrivit căreia întreprinderea nu avea dreptul să se prevaleze de un asemenea regim, dat fiind că piesele auto în discuție nu intră sub incidența noțiunii „bunuri second-hand”, în sensul legislației aplicabile.

22. Prin ordonanța din 12 decembrie 2011, Landsskatteretten (Tribunalul Fiscal, Danemarca) a confirmat decizia administrației fiscale. Sjelle Autogenbrug a declarat, prin urmare, apel împotriva acestei ordonanțe în fața instanței de trimitere.

23. Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea Vest), care are îndoieli în ceea ce privește interpretarea care trebuie dată articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În împrejurările prezentei cauze, piesele care provin de la vehicule scoase din uz pe care o întreprindere de refolosire a vehiculelor înregistrată în scopuri de TVA le demontează dintr-un vehicul în vederea revânzării lor ca piese de schimb pot fi considerate ca fiind «bunuri second-hand» în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112?”

III – Analiza noastră

24. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că regimul general al TVA-ului actual garantează, grație unui sistem de deduceri, o neutralitate perfectă a TVA-ului pentru operatorii economici care au obligația să plătească TVA-ul încasat în cadrul activităților lor economice. Astfel, pentru fiecare operațiune economică, operatorul economic care datorează TVA poate deduce din valoarea TVA-ului perceput la vânzarea produsului valoarea TVA-ul pe care l-a achitat în amonte cu privire la achizițiile care au servit pentru activitatea sa comercială. Acest sistem de deduceri permite să se asigure că TVA-ul este un TVA al produsului și nu ține de cifra de afaceri a operatorilor economici și că doar consumatorul final suportă sarcina TVA-ului.

25. În ceea ce privește persoanele fizice, întrucât nu exercită o activitate economică, acestea nu sunt supuse TVA-ului. În consecință, atunci când vând un bun second-hand unei alte persoane fizice sau unei persoane impozabile, operațiunea nu este supusă TVA-ului.

26. Apar dificultăți în cazul în care cumpărătorul este un comerciant persoană impozabilă. Astfel, întrucât bunul este reintegrat în circuitul comercial, comerciantul persoană impozabilă este obligat la plata TVA-ului atunci când procedează la revânzarea bunului. Cu toate acestea, dat fiind că nu a plătit TVA în momentul cumpărării bunului second-hand de la persoana fizică neimpozabilă, acesta nu îl poate deduce din suma care trebuie plătită statului, sumă constituită în mod exclusiv în acest caz din TVA-ul încasat la revânzarea acestui bun. Decurge de aici o ruptură a principiului neutralității TVA-ului și o dublă impunere pentru bunul respectiv.

27. Regimul marjei de profit, instituit prin Directiva 94/5/CE⁴ și integrat la articolele 311-343 din Directiva 2006/112, a fost adoptat pentru a înlătura aceste dificultăți. Acesta urmărește, pe de o parte, să armonizeze regimurile aplicabile bunurilor cumpărate noi și grevate de TVA, ulterior revândute ca obiecte second-hand, și, pe de altă parte, să evite dubla impunere, precum și denaturarea concurenței între persoanele impozabile în domeniul bunurilor second-hand⁵.

28. Pentru a beneficia de acest regim, comerciantul persoană impozabilă trebuie să propună, așadar, spre vânzare bunuri care intră sub incidența noțiunii „bunuri second-hand”, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112.

29. Or, în prezenta cauză, instanța de trimitere urmărește să afle în mod specific în esență dacă această dispoziție trebuie interpretată în sensul că noțiunea „bunuri second-hand” include piesele auto care, după ce au fost demontate de la un vehicul scos din uz cumpărat de o întreprindere de re folosire a autovehiculelor de la persoane fizice, sunt revândute ca piese de schimb, permițând astfel comerciantului persoană impozabilă să i se aplice regimul marjei de profit.

30. Guvernul danez consideră că utilizarea, în dispoziția menționată, a termenilor „în aceeași stare” ar arăta că, pentru a fi calificat drept „bun second-hand”, un bun trebuie să își păstreze identitatea, ceea ce nu ar fi cazul pieselor demontate în măsura în care Sjelle Autogenbrug cumpără, mai întâi, un vehicul complet. Pe de altă parte, acest guvern susține că, chiar dacă aceste piese demontate ar putea fi calificate drept „bunuri second-hand”, aplicarea regimului marjei de profit nu ar fi posibilă dat fiind că prețul de cumpărare a pieselor demontate respective nu poate fi stabilit cu exactitate.

31. Pentru motivele prezentate în continuare, nu împărtășim această opinie.

32. Amintim că, potrivit articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, bunurile second-hand sunt definite drept „bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre”.

33. Niciun element nu indică, în această definiție, nici chiar în cuprinsul acestei directive, faptul că legiuitorul Uniunii a intenționat să excludă din această noțiune bunurile care provin, la origine, dintr-un ansamblu unic, dar care pot fi separate de acesta, precum piesele demontate de la vehicule scoase din uz.

34. Utilizarea termenilor „care pot fi reutilizate” în definiția respectivă demonstrează că, pentru a putea fi calificat drept „bun second-hand”, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, un bun trebuie să poată fi utilizat din nou, excluzând fără ambiguitate bunurile noi. Această nouă utilizare poate avea loc fără să fie necesar să se repare bunul sau după ce a fost reparat. Acesta este, în opinia noastră, sensul care trebuie dat termenilor „în aceeași stare sau după reparații”.

35. Având în vedere definiția dată de legiuitorul Uniunii, elementul esențial în vederea calificării drept „bun second-hand” este, în opinia noastră, faptul că bunul uzat și-a păstrat caracteristicile pe care le avea în stare nouă. În plus, observăm că, la articolul 2 punctul 6 din Directiva 2000/53/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 18 septembrie 2000 privind vehiculele scoase din uz⁶, legiuitorul Uniunii a definit termenul „refolosire” ca „orice operație prin care componentele

4 — Directiva Consiliului din 14 februarie 1994 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – regim special aplicabil bunurilor de ocazie, operelor de artă, obiectelor de colecție și antichităților (JO 1994, L 60, p. 16).

5 — A se vedea considerentul (51) al Directivei 2006/112, precum și Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 47 și jurisprudența citată).

6 — JO 2000, L 269, p. 34, Ediție specială, 15/vol. 6, p. 142.

vehiculelor scoase din uz sunt utilizate în același scop pentru care au fost concepute”. Piesele unui autovehicul îndeplinesc perfect această cerință în măsura în care, chiar și separate de acest vehicul, respectivele piese își păstrează caracteristicile inițiale întrucât vor fi reutilizate în aceleași scopuri la un alt autovehicul. În consecință, este irelevant dacă aceste piese au fost demontate de la un vehicul.

36. Pe de altă parte, trebuie să se aibă în vedere faptul că re folosirea pieselor demontate de la autovehicule scoase din uz este încurajată în mod clar de legiuitorul Uniunii. Acesta din urmă, în considerentul (5) al Directivei 2000/53, indică chiar că un principiu fundamental stabilește că deșeurile trebuie re folosite și recuperate și acordă întâietate re folosirii și reciclării. Acest obiectiv ar putea fi afectat în cazul în care comercianții persoane impozabile, precum Sjelle Autogenbrug, care cumpără autovehicule pentru a recupera piesele și a le revinde ulterior ca piese demontate, nu ar putea beneficia de regimul marjei de profit.

37. În sfârșit, în cazul în care piesele demontate de la autovehicule scoase din uz, vândute ca piese de schimb, nu ar putea fi calificate drept „bunuri second-hand”, în sensul Directivei 2006/112, în măsura în care acestea nu pot să fie calificate nici drept „bunuri noi”, ar rezulta că există o lacună juridică cu privire la tratamentul fiscal care trebuie rezervat acestor piese.

38. În consecință, piesele auto care, după ce au fost demontate de la un vehicul scos din uz cumpărat de o întreprindere de re folosire a vehiculelor de la persoane fizice, sunt revândute ca piese de schimb trebuie să fie calificate drept „bunuri second-hand”.

39. În aceste condiții, trebuie analizată problema dacă regimul marjei de profit se poate aplica acestui tip de bunuri pe care îl reprezintă piesele demontate. Astfel, deși întrebarea privește exclusiv noțiunea „bunuri second-hand”, aceasta este formulată totuși în contextul litigiului principal, care ridică problema dacă Sjelle Autogenbrug poate beneficia de regimul special al marjei de profit având în vedere particularitatea bunurilor în cauză. Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare dintre instanțele naționale și Curte, instituită prin articolul 267 TFUE, este de competența acestora din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată⁷. În consecință, pentru a răspunde în mod util instanței de trimitere, trebuie să se analizeze dacă particularitatea bunurilor second-hand în cauză împiedică, astfel cum susține guvernul danez, aplicarea regimului marjei de profit societății Sjelle Autogenbrug.

40. Articolul 315 din Directiva 2006/112 prevede că baza impozabilă pentru acest regim, respectiv 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. Dificultățile pe care le ridică situația în speță privesc stabilirea prețului de cumpărare. Astfel, piesele de schimb demontate nu au fost cumpărate ca atare, ci ca făcând parte dintr-un ansamblu, respectiv dintr-un vehicul, pentru care a fost plătit un preț total de către comerciantul persoană impozabilă.

41. Guvernele danez și elen afirmă că complexitatea operațiunii efectuate cu ocazia casării (demontare, dar și depoluare, tratarea deșeurilor etc.) face ca stabilirea prețului de cumpărare pentru piesele demontate să fie imposibilă. Guvernul danez consideră în special că, în aceste condiții, a se permite aplicarea regimului special al marjei de profit ar determina un risc de abuz sau de eludare a acestui regim, în măsura în care întreprinderea ar avea posibilitatea de a adapta prețurile de cumpărare astfel încât să obțină o marjă de profit care să fie cât mai redusă posibil și să obțină astfel un avantaj în ceea ce privește TVA-ul.

7 — A se vedea Hotărârea din 28 aprilie 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, punctul 30 și jurisprudența citată).

42. În opinia noastră, din momentul în care un bun este calificat drept „bun second-hand”, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, statul membru pe teritoriul căruia își desfășoară activitatea persoana impozabilă care revinde acest bun trebuie să aplice regimul marjei de profit, indiferent de bunul second-hand în cauză.

43. Astfel, amintim că, potrivit articolului 313 alineatul (1) din această directivă, „[î]n ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, [...] efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil”⁸. Utilizarea indicativului prezent la acest alineat nu lasă, în opinia noastră, nicio marjă de apreciere statului membru în cauză în ceea ce privește aplicarea acestui regim special.

44. Regimul marjei de profit permite respectarea deplină a principiului neutralității fiscale. În această privință, Curtea a indicat că acest principiu constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de dreptul Uniunii în materie⁹. Aceasta a statuat de asemenea că din jurisprudența Curții rezultă că principiul respectiv, inerent sistemului comun al TVA-ului, se opune ca impozitarea activităților profesionale ale unei persoane impozabile să determine o dublă impozitare¹⁰.

45. În plus, Curtea a decis că principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament cu privire la taxa pe valoarea adăugată între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficientă pentru a stabili o încălcare a acestui principiu¹¹. Aceasta a indicat, în plus, că principiul respectiv se opune ca prestații de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului¹². Curtea a adăugat că principiul neutralității fiscale include eliminarea denaturării concurenței care rezultă dintr-un tratament diferențiat din punctul de vedere al TVA-ului. Prin urmare, denaturarea este demonstrată din moment ce se constată că prestațiile de servicii se află în concurență și sunt tratate inegal din punctul de vedere al TVA-ului¹³.

46. Regimul marjei de profit urmărește, așadar, în ceea ce privește principiul neutralității TVA-ului, evitarea dublei impuneri și a denaturării concurenței dintre persoanele impozabile, printre altele în domeniul bunurilor second-hand. Curtea a reamintit dublul obiectiv al acestui regim la punctele 47 și 48 din Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Astfel, impozitând nu prețul de revânzare a bunului, ci doar marja de profit, regimul evită, pe de o parte, ca acest bun revândut să fie afectat de o dublă impunere și, pe de altă parte, ca comerciantul persoană impozabilă să fie obligat să plătească statului membru o cotă de TVA-ului din care nu ar fi putut deduce valoarea pe care a achitat-o în amonte, ceea ce ar avea drept efect crearea unei denaturări a concurenței.

48. Or, piesele demontate de la autovehicul, chiar dacă fac parte inițial dintr-un ansamblu, au fost supuse unei impozitări în amonte în momentul cumpărării acestui vehicul de către particular. O parte din prețul de vânzare a acestor piese se compune, așadar, din prețul de cumpărare a vehiculului scos din uz pentru care vânzătorul persoană fizică a plătit deja valoarea TVA-ului fără ca acest vânzător

8 — Sublinierea noastră.

9 — A se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punctul 34 și jurisprudența citată).

10 — A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 40 și jurisprudența citată).

11 — A se vedea Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 36).

12 — A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 32 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 48).

13 — A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 33 și jurisprudența citată).

sau comerciantul persoană impozabilă să o poată deduce. În consecință, se impune constatarea că obiectivul privind evitarea dublei impuneri ar fi afectat în cazul în care bunurile second-hand, precum piesele demontate de la autovehicule, nu ar putea beneficia de regimul marjei de profit. Aceasta ar aduce atingere în mod direct principiului neutralității TVA-ului¹⁴.

49. În ceea ce privește obiectivul privind evitarea denaturării concurenței între persoane impozabile, trebuie arătat că considerentul (7) al Directivei 2006/112 prevede că sistemul comun privind TVA-ul este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiurile 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.

50. Or, refuzul de a aplica regimul marjei de profit în privința unei activități precum cea în discuție în litigiul principal ar avea drept efect să conducă tocmai la o denaturare a concurenței pe piața vânzării de piese de schimb second-hand între comercianții persoane impozabile care revând piesele respective după ce le-au demontat de la vehicule scoase din uz, precum Sjelle Autogenbrug, și comercianții persoane impozabile care au cumpărat piesele de schimb ca atare.

51. Astfel, întrucât nu pot beneficia de regimul special, primii comercianți ar fi obligați să plătească statului membru TVA-ul încasat pe prețul de vânzare total al pieselor fără a putea beneficia de o deducere. Prețurile lor de vânzare ar fi în acest caz, în mod necesar, mai ridicate decât cele ale comercianților persoane impozabile din a doua categorie, care beneficiază de regimul marjei de profit, generând o pierdere a competitivității pe piața pieselor de schimb second-hand, în cazul în care nu renunță la o parte din cifra lor de afaceri. Această denaturare a concurenței ar conduce la crearea unei diferențe de tratament cu privire la TVA între două prestări de servicii similare din punctul de vedere al consumatorului și care răspund aceluiași nevoi ale acestuia.

52. În ceea ce privește aplicarea concretă a regimului marjei de profit în cazul bunurilor second-hand precum piesele demontate din autovehicule, considerăm că revine instanței naționale sarcina de a stabili, având în vedere reglementarea națională aplicabilă, maniera în care acest regim se poate aplica în situația în discuție. Mai multe state membre au adoptat soluții care permit înlăturarea dificultăților legate de stabilirea prețului de cumpărare a pieselor de schimb.

53. Printre altele, în Franța și în Luxemburg se prevede, pentru livrarea operelor de artă, atunci când nu este posibil să se stabilească cu precizie prețul de cumpărare plătit de un comerciant persoană impozabilă vânzătorului sau atunci când acest preț nu este semnificativ, că baza impozabilă poate fi constituită dintr-un procent al prețului de vânzare egal cu 30 % din acesta¹⁵.

54. Deși această soluție privește, desigur, operele de artă, pare totuși posibil să fie aplicată în cazul bunurilor second-hand pentru care prețul de cumpărare ar fi de asemenea dificil de stabilit.

14 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punctele 45 și 46, precum și jurisprudența citată), și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 42).

15 — A se vedea articolul 297 secțiunea A partea III din Codul fiscal general (Franța) și articolul 56 ter-1 alineatul 4 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Luxemburg).

55. În această privință, observăm că punctul 310 din *Buletinul oficial al finanțelor publice – Impozite* (Franța)¹⁶ prevede că „[c]umpărătorii unor loturi eterogene (fabrici dezafectate sau material destinat casării de exemplu) sunt obligați să efectueze o selecție în urma căreia stabilesc natura exactă a produselor pe care le revând, unele dintre aceste produse pot fi materiale reciclate destinate să intre într-un nou circuit de fabricație, altele constituie articole second-hand care pot fi reutilizate. Pentru acestea din urmă, în cazul în care nu se cunoaște exact prețul de cumpărare corespunzător, se admite că baza impozabilă este stabilită la jumătate din prețul de cesiune”¹⁷.

56. Pe de altă parte, trebuie să se considere că o altă soluție în scopul calculării marjei de profit este și aplicarea metodei globale. Astfel, articolul 318 din Directiva 2006/112, care a fost transpus prin articolul 70 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul din 2013, stabilește că statele membre pot prevedea că baza impozabilă este determinată nu în mod individual pentru fiecare livrare de bunuri, ci în mod global pe o perioadă. În această situație, baza impozabilă este egală, pentru perioada de referință, cu diferența dintre valoarea totală a livrărilor de bunuri supuse regimului marjei de profit și efectuate de comerciantul persoană impozabilă în cursul perioadei fiscale vizate de declarație, și anume totalul prețurilor de vânzare, și valoarea totală a achizițiilor de bunuri prevăzute la articolul 314 din Directiva 2006/112 efectuate de comerciantul persoană impozabilă în cursul perioadei fiscale vizate de declarație, și anume totalul prețurilor de cumpărare.

57. Ar părea, astfel cum susține Sjelle Autogenbrug, că, potrivit practicii daneze, această metodă globală se poate aplica atunci când comerciantul persoană impozabilă cumpără bunuri dintr-o succesiune a căror facturare sau dosar de facturare nu cuprinde un preț pentru fiecare dintre mărfuri, ci pentru toată succesiunea, prețul fiecărui bun individual fiind necunoscut.

58. În consecință, considerăm că metoda globală poate fi transpusă în situația în discuție în litigiul principal. Astfel, marja de profit ar fi calculată pe o anumită perioadă. Ea ar fi egală cu diferența dintre suma vânzărilor de piese de schimb efectuate în această perioadă și suma achizițiilor acestor piese. Pentru a calcula această din urmă sumă, s-ar putea avea în vedere scăderea din suma achizițiilor de autovehicule scoase din uz a sumei corespunzătoare depoluării și tratării deșeurilor, prestații pentru care Sjelle Autogenbrug facturează un preț standard, și valoarea vânzării de fier vechi sau a oricărei alte prestații. Astfel, odată scăzute aceste sume din prețul de cumpărare a vehiculelor, ar rămâne o sumă corespunzătoare prețului de cumpărare a tuturor pieselor demontate din fiecare vehicul pentru această perioadă dată.

59. În orice caz, astfel cum am indicat, revine instanței naționale sarcina de a stabili maniera în care regimul marjei de profit se poate aplica în situația în cauză.

60. Având în vedere toate considerațiile precedente, considerăm că articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că noțiunea „bunuri second-hand” include piesele auto care, după ce au fost demontate de la un vehicul scos din uz achiziționat de o întreprindere de re folosire a autovehiculelor de la o persoană fizică, sunt revândute ca piese de schimb, permițând astfel să se aplice comerciantului persoană impozabilă regimul marjei de profit.

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Sublinierea noastră.

IV – Concluzie

61. Având în vedere elementele de mai sus, propunem Curții să răspundă Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea Vest, Danemarca) după cum urmează:

„Articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea «bunuri second-hand» include piesele auto care, după ce au fost demontate de la un vehicul scos din uz achiziționat de o întreprindere de re folosire a autovehiculelor de la o persoană fizică, sunt revândute ca piese de schimb, permițând astfel să se aplice comerciantului persoană impozabilă regimul marjei de profit.”