



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

18 ianuarie 2017¹

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Regim special de impozitare a marjei de profit — Noțiunea «bunuri second-hand» — Vânzări de piese demontate de la vehicule scoase din uz”

În cauza C-471/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca), prin decizia din 2 septembrie 2015, primită de Curte la 7 septembrie 2015, în procedura

Sjelle Autogenbrug I/S

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii M. Vilaras (raportor), J. Malenovský, M. Safjan și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 septembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Sjelle Autogenbrug I/S, de C. Bachmann, avocat;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning, în calitate de agent, asistat de D. Auken, avocat;
- pentru guvernul elen, de E. Tsaousi și de K. Nasopoulou, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, inițial de L. Lozano Palacios și de M. Clausen, ulterior de L. Lozano Palacios, de L. Grønfeldt și de M. Clausen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 septembrie 2016,

pronunță prezenta

¹ — * Limba de procedură: daneza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112/CE a 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).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Sjelle Autogenbrug I/S, pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu aplicabilitatea regimului de impozitare a marjei de profit la vânzarea de piese provenite de la autovehicule scoase din uz destinate a fi vândute ca piese de schimb.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

- 3 Considerentul (51) al Directivei 2006/112 are următorul cuprins:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second-hand, operelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.”

- 4 Potrivit articolului 1 alineatul (2) din această directivă:

„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 Titlul XII din Directiva 2006/112, intitulat „Regimuri speciale”, cuprinde capitolul 4, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”, constituit din articolele 311-343 din această directivă.

- 6 Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctele 1 și 5 din directiva menționată:

„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.”
- 7 Secțiunea 2 a capitolului 4 care figurează în titlul XII din Directiva 2006/112 se intitulează „Regim special pentru comercianți persoane impozabile”. Aceasta conține printre altele o subsecțiune 1 intitulată „Regimul marjei”, în care sunt incluse articolele 312-325 din această directivă.

- 8 Articolul 312 din directiva menționată prevede:

„În sensul prezentei subsecțiuni, 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 2006/112 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 Potrivit articolului 314 din această directivă:

„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 directiva menționată 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 2006/112 prevede:

„(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.”

Directiva 2000/53/CE

13 În considerentul (5) al Directivei 2000/53/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 18 septembrie 2000 privind vehiculele scoase din uz (JO 2000, L 269, p. 34, Ediție specială, 15/vol. 6, p. 142) se menționează că un principiu fundamental stabilește că deșeurile trebuie refolosite și recuperate și acordă întâietate refolosirii și reciclării. Considerentul (14) al acestei directive recunoaște necesitatea încurajării dezvoltării piețelor de materiale reciclate.

14 Articolul 3 din Directiva 2000/53, intitulat „Domeniul de aplicare”, prevede la alineatul (1):

„Prezenta directivă se aplică vehiculelor și vehiculelor scoase din uz, inclusiv componentelor și materialelor acestora. Fără a aduce atingere articolului 5 alineatul (4) al treilea paragraf, aceasta se aplică indiferent de modul în care vehiculul a fost întreținut sau reparat pe durata utilizării și indiferent dacă este echipat cu componentele furnizate de producător sau cu alte componente a căror asamblare ca piese de rezervă sau de schimb este în conformitate cu deciziile comunitare sau naționale corespunzătoare.”

Dreptul danez

- 15 În cadrul capitolului 17, intitulat „Dispoziții speciale referitoare la bunurile second-hand, operele de artă, obiectele de colecție și antichități” din lov om merværdiafgift nr. 106 (Legea nr. 106 privind taxa pe valoarea adăugată) din 23 ianuarie 2013, în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), articolul 69 alineatul 1 punctul 1 și alineatul 3 prevede:

„1. Întreprinderile care cumpără printre altele, 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 dispozițiile din prezentul capitol. Aplicarea acestor norme, în special în cazul bunurilor second-hand, este supusă condiției prealabile ca aceste bunuri să fie livrate către întreprinderi din Danemarca sau dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene de către:

- 1) o persoană neimpozabilă;

[...]

3. Bunurile second-hand înseamnă bunurile mobile corporale care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție, antichitățile, pietrele prețioase și metalele prețioase. Un mijloc de transport livrat către sau din alt stat membru al Uniunii Europene este considerat ca fiind second-hand în măsura în care nu este acoperit de definiția de la articolul 11 alineatul 6.”

- 16 Potrivit lucrărilor pregătitoare ale Legii privind TVA-ul din 1994 (Folketingstidende 1993-1994, Anexa A, coloana 4368), care a introdus normele privind TVA-ul pentru bunurile second-hand, „[o]biectivul normelor propuse este de a evita plata integralității taxei pentru același bun de mai multe ori. Aceasta este situația, de exemplu, atunci când comercianții cumpără de la particulari bunuri second-hand pentru a le revinde”.
- 17 Reiese din aceste lucrări pregătitoare că noțiunea „bunuri second-hand” vizată la articolul 69 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul desemnează „bunurile mobile corporale care pot fi reutilizate în aceeași stare sau după reparații. Rezultă că bunul mobil corporal trebuie să își păstreze identitatea”.
- 18 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 vehiculul, transformat în piese demontate, își schimbă, în consecință, natura.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 19 Sjelle Autogenbrug este o întreprindere de refolosire a vehiculelor, a cărei activitate principală constă în comercializarea de piese auto uzate, provenite de la vehicule scoase din uz.
- 20 Activitatea Sjelle Autogenbrug include, în plus, depoluarea și tratarea deșeurilor provenite de la aceste vehicule, condiție prealabilă pentru a avea dreptul de a efectua prelevarea pieselor de schimb. În sfârșit, o parte nesemnificativă a cifrei de afaceri globale a întreprinderii rezultă din vânzarea deșeurilor metalice (fier vechi) care rămân după tratarea și prelevarea pieselor auto.
- 21 Sjelle Autogenbrug cumpără vehiculele scoase din uz de la particulari și de la societăți de asigurări. Nici particularii, nici societățile de asigurări nu declară TVA-ul cu privire la vânzările realizate. Instanța de trimitere a precizat în decizia sa că întrebarea pe care o adresează Curții privește numai calificarea pieselor uzate provenite de la vehicule cumpărate de Sjelle Autogenbrug de la particulari.

- 22 Casarea unui vehicul scos din uz dă dreptul la o primă de casare, plătită de Ministerul Mediului ultimului proprietar al vehiculului înscris în registrul național al vehiculelor. Acest sistem urmărește să ofere proprietarilor un stimulent pentru a se asigura că vehiculul este casat în mod ecologic. Începând din anul 2014, le revine proprietarilor acestor vehicule, iar nu societății Sjelle Autogenbrug, să se asigure că primesc prima de casare.
- 23 Instanța de trimitere menționează că nu există elemente disponibile cu privire la compunerea prețului de cumpărare a vehiculelor și în special cu privire la stabilirea și la integrarea în prețul de vânzare a valorii pieselor auto, a deșeurilor metalice, precum și a primei de casare prevăzute pentru depoluarea și tratamentul deșeurilor provenite de la vehicule.
- 24 Instanța de trimitere arată că Sjelle Autogenbrug declară TVA-ul potrivit normelor generale. La 15 iulie 2010, ea a solicitat autorităților fiscale daneze adoptarea unei decizii obligatorii cu privire la aplicabilitatea regimului de TVA pentru bunurile second-hand, prevăzut în capitolul 17 din Legea privind TVA-ul, la activitatea sa de revânzare a pieselor auto uzate.
- 25 Potrivit deciziei obligatorii pe care administrația a emis-o la 6 august 2010, Sjelle Autogenbrug nu are dreptul de a se prevala de regimul de impozitare a marjei de profit pentru vânzările de bunuri second-hand, pentru motivul că piesele auto în discuție nu intră sub incidența noțiunii „bunuri second-hand” în sensul legislației aplicabile.
- 26 Landsskatteretten (Tribunalul Fiscal, Danemarca) a confirmat această decizie obligatorie prin hotărârea din 12 decembrie 2011. Reclamanta din litigiul principal a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.
- 27 În aceste condiții, Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca) 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]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 28 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că piesele uzate care provin de la autovehicule scoase din uz, dobândite de o întreprindere de refolosire a autovehiculelor de la un particular și care sunt destinate a fi vândute ca piese de schimb, constituie „bunuri second-hand”, în sensul acestei dispoziții, cu consecința că livrările unor astfel de piese, efectuate de un comerciant persoană impozabilă, sunt supuse aplicării regimului marjei de profit.
- 29 În această privință, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de obiectivul și de contextul acesteia (Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 41 și jurisprudența citată).
- 30 În speță, potrivit articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, „bunuri second-hand” înseamnă „bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații”.
- 31 Este necesar să se constate că nu reiese din dispoziția menționată că noțiunea „bunuri second-hand”, în sensul acesteia, exclude bunurile mobile corporale care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, provenite de la un alt bun în care erau încorporate ca părți constitutive. Astfel, împrejurarea

că un bun uzat care este un element constitutiv al unui alt bun este separat de acesta din urmă nu pune în discuție calificarea bunului prelevat drept „bun second-hand”, în măsura în care acesta poate fi reutilizat „în aceeași stare sau după reparații”.

- 32 Pe de altă parte, calificarea drept „bun second-hand” impune numai ca bunul uzat să își fi păstrat funcționalitățile pe care le deținea în stare nouă și, ca urmare a acestui fapt, să poată fi reutilizat ca atare sau după reparații.
- 33 Or, acesta este cazul pieselor auto demontate de la un autovehicul scos din uz, în măsura în care, chiar separate de acest vehicul, ele își păstrează funcționalitățile pe care le dețineau în stare nouă și pot fi astfel reutilizate în aceleași scopuri.
- 34 Această interpretare este de altfel conformă cu principiul, enunțat în considerentul (5) al Directivei 2000/53, potrivit căruia trebuie reutilizate și recuperate deșeurile provenite de la autovehicule, printre care figurează părțile componente și materialele vehiculelor scoase din uz.
- 35 Argumentația guvernului danez potrivit căreia calificarea drept „bunuri second-hand” în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 presupune o identitate între bunul cumpărat și bunul vândut, ceea ce nu ar fi cazul în ipoteza cumpărării unui autovehicul complet și a revânzării de piese demontate prelevate de la acest vehicul, nu poate să repună în discuție o astfel de interpretare. Acest guvern apreciază că piesele demontate de la un vehicul uzat au fost produse cu ocazia tratării deșeurilor provenite de la vehicul. Ca urmare a acestui fapt, ele nu și-ar păstra identitatea între momentul în care au fost dobândite de întreprindere ca părți ale unui vehicul scos din uz și momentul în care au fost vândute ca piese demontate.
- 36 Trebuie totuși să se constate că un autovehicul este compus dintr-un ansamblu de piese care au fost asamblate și care pot fi demontate și revândute, în aceeași stare sau după reparații.
- 37 În aceste condiții, trebuie să se considere că piesele provenite de la autovehicule scoase din uz constituie „bunuri second-hand” în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, cu consecința că livrările unor astfel de piese efectuate de comercianți persoane fizice sunt supuse aplicării regimului marjei de profit, în conformitate cu articolul 313 alineatul (1) din această directivă.
- 38 În această privință, în ceea ce privește regimul marjei de profit, trebuie amintit că, potrivit articolului 315 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, marja de profit a comerciantului persoană fizică este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană fizică pentru bunuri și prețul de cumpărare.
- 39 Neaplicarea acestui regim la piesele de schimb demontate de la autovehicule scoase din uz cumpărate de particulari ar fi contrară obiectivului regimului special al marjei de schimb, care urmărește, astfel cum reiese din considerentul (51) al Directivei 2006/112, evitarea dublei impozitări și a denaturării concurenței dintre persoanele fizice în domeniul bunurilor second-hand (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, punctul 25, Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punctul 37, precum și Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 47).
- 40 Astfel, supunerea la plata TVA-ului a operațiunilor de livrare a unor asemenea piese de schimb efectuate de un comerciant persoană fizică ar determina o dublă impunere în măsura în care, pe de o parte, prețul de vânzare a pieselor menționate cuprinde deja în mod necesar TVA-ul care a fost achitat în amonte la cumpărarea vehiculului de o persoană care intră sub incidența articolului 314 litera (a) din Directiva 2006/112 și, pe de altă parte, nici această persoană, și nici comerciantul persoană fizică nu au fost în măsură să deducă această sumă (a se vedea Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 48 și jurisprudența citată).

- 41 Desigur, guvernele danez și elen fac vorbire despre eventuale dificultăți în stabilirea, în conformitate cu articolul 315 din Directiva 2006/112, a bazei de impozitare a marjei de profit și în special a prețului de cumpărare a fiecăreia dintre piesele demontate.
- 42 Cu toate acestea, eventualele dificultăți practice în aplicarea regimului marjei de profit nu pot justifica excluderea anumitor categorii de comercianți persoane impozabile de la acest regim, întrucât posibilitatea unei astfel de excluderi nu este prevăzută nici la articolul 313, nici la vreo altă dispoziție din Directiva 2006/112.
- 43 Pe de altă parte, baza de impozitare stabilită potrivit regimului de impozitare a marjei de profit trebuie să reiasă dintr-o contabilitate care permite să se verifice că toate condițiile de aplicare a acestui regim sunt îndeplinite.
- 44 În plus, trebuie amintit că, 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 de profit și cărora li se aplică aceeași cotă a TVA este marja totală de profit, astfel cum este definită la articolul 318 din Directiva 2006/112.
- 45 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că piesele uzate care provin de la autovehicule scoase din uz, dobândite de o întreprindere de refolosire a autovehiculelor de la un particular și care sunt destinate a fi vândute ca piese de schimb, constituie „bunuri second-hand”, în sensul acestei dispoziții, cu consecința că livrările unor astfel de piese, efectuate de un comerciant persoană impozabilă, sunt supuse aplicării regimului marjei de profit.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 46 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

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 piesele uzate care provin de la autovehicule scoase din uz, dobândite de o întreprindere de refolosire a autovehiculelor de la un particular și care sunt destinate a fi vândute ca piese de schimb, constituie „bunuri second-hand”, în sensul acestei dispoziții, cu consecința că livrările unor astfel de piese, efectuate de un comerciant persoană impozabilă, sunt supuse aplicării regimului marjei de profit.

Semnături