



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MICHAL BOBEK
prezentate la 10 aprilie 2018¹

Cauza C-154/17

**SIA „E LATS”
cu participarea:
Valsts ieņēmumu dienests**

[cerere de decizie preliminară formulată de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Noțiunea «bunuri second-hand» – Noțiunea «metale prețioase sau pietre prețioase»”

I. Introducere

1. SIA „E LATS” este un comerciant și o persoană impozabilă în scopuri de TVA. Aceasta oferă împrumuturi persoanelor fizice, în schimbul unei garanții sub formă de bunuri care conțin metale prețioase sau pietre prețioase. Gajurile nerestituite sunt revândute de SIA „E LATS” altor comercianți, în principal pentru extracția metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase. Acești comercianți sunt obligați la plata TVA-ului.

2. SIA „E LATS” a aplicat acestor tranzacții de revânzare un regim special de TVA pentru bunurile second-hand. Cu toate acestea, autoritatea fiscală competentă nu a fost de acord că acest regim special era aplicabil. Aceasta a constatat că produsele revândute de SIA „E LATS” nu erau bunuri second-hand în sensul reglementării fiscale aplicabile. În consecință, autoritatea fiscală competentă a obligat societatea SIA „E LATS” la plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA.

3. În acest context, Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia) a solicitat Curții să interpreteze dispoziția specifică din Directiva 2006/112/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”)² care reglementează TVA-ul aplicabil bunurilor second-hand. În special, instanța de trimitere solicită informații referitoare la domeniul de aplicare al excepției privind „metalele prețioase sau pietrele prețioase” care se găsește în definiția bunurilor „second-hand”. De asemenea, aceasta solicită să se stabilească dacă anumite caracteristici ale operațiunii de revânzare afectează domeniul de aplicare al acestei excepții.

¹ Limba originală: engleza.

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).

II. Cadrul juridic

A. Directiva TVA

4. Considerentul (51) al Directivei TVA enunță că „[e]ste 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”.

5. Capitolul 4 din titlul XII din Directiva TVA conține norme privind regimuri speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, articole de colecție și antichități. Mai precis, articolul 311 din respectiva directivă prevede:

„(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;

[...]”

B. Dreptul leton

6. Articolul 138 din Pievienotās vērtības nodokļa likums (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede că se aplică un regim special de TVA operațiunilor cu bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități. Potrivit deciziei de trimitere, această dispoziție transpune, printre altele, articolul 311 din Directiva TVA.

7. Conform deciziei de trimitere, există alte norme naționale relevante, prevăzute la articolele 183 și 184 din Ministru kabineta 2013. Gada 3. Janvāra noteikumi Nr. 17 ‘Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai’ [Regulamentul nr. 17 al Consiliului de Miniștri din 3 ianuarie 2013 privind procedura de aplicare a dispozițiilor Legii privind TVA-ul și diferitele condiții privind plata și administrarea TVA-ului (denumit în continuare „Regulamentul nr. 17”). Articolul 183 din Regulamentul nr. 17 definește bunurile second-hand ca obiecte corporale care au fost utilizate și pot fi reutilizate în același mod, fără transformare sau după reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile. Articolul 184 din același regulament exclude metalele prețioase sau pietrele prețioase din noțiunea de bunuri second-hand, menționând, de asemenea, că articolele care conțin metale prețioase sau pietre prețioase sunt acoperite de noțiunea de bunuri second-hand dacă au fost livrate sau transferate pentru vânzare de către vânzătorul menționat la articolul 138 din Legea privind TVA-ul. În plus, articolul 184 a doua teză prevede că articolele care corespund capitolului 71, 82, 83, 90 sau 96 din Nomenclatura combinată sunt considerate articole care conțin metale prețioase sau pietre prețioase.

III. Situația de fapt, procedura națională și întrebările preliminare

8. SIA „E LATS” (denumită în continuare „recurenta”) este un comerciant și o persoană impozabilă în scopuri de TVA. Aceasta oferă împrumuturi unor persoane fizice care, potrivit deciziei de trimitere, nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA. Pentru acordarea împrumuturilor, aceasta ia în gaj bunuri care conțin metale prețioase sau pietre prețioase precum coliere, pandantive, inele, verighete, cuțite și materiale stomatologice.

9. Recurenta a revândut garanțiile nerestituite altor comercianți, care sunt, de asemenea, persoane impozabile în scopuri de TVA. Bunurile au fost clasificate în funcție de metalul pe care-l conțineau și de puritatea lui. Acestea au fost revândute la cantitate, astfel încât acele metale prețioase sau pietre prețioase să poată fi extrase (denumite în continuare „tranzacțiile în litigiu”).

10. Recurenta a aplicat tranzacțiilor în litigiu regimul special de TVA pentru bunurile second-hand conform articolului 138 din Legea privind TVA-ul.

11. Valsts ieņēmumu dienests (denumită în continuare „Autoritatea fiscală”, Letonia) a considerat că bunurile pe care recurenta le-a revândut constituiau rebuturi: acestea nu erau bunuri second-hand, nefiind astfel aplicabil regimul special privind TVA-ul pentru bunuri second-hand. În consecință, aceasta a adoptat o decizie prin care a impus recurentei plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA.

12. Recurenta a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii. Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) a respins acțiunea, statuând că recurenta a aplicat în mod incorect articolul 138 din Legea privind TVA-ul tranzacțiilor în litigiu. Aceasta a considerat că bunurile din aur, din argint și din alte materiale prețioase au fost vândute de recurentă ca rebuturi, iar nu ca bunuri second-hand.

13. În prezent, cauza se află pe rolul Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), instanța de trimitere. Aceasta din urmă observă că se poate înțelege că regimul special în temeiul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA nu se aplică bunurilor care conțin metale prețioase sau pietre prețioase care nu sunt vândute ca bunuri second-hand, ci numai pentru extracția metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase conținute în ele. Instanța respectivă consideră că aceste bunuri nu sunt „bunuri second-hand”, ci sunt „metale prețioase sau pietre prețioase”. De asemenea, aceasta consideră că, în această privință, articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA nu conferă nicio marjă de apreciere statelor membre.

14. În aceste condiții, Augstākā tiesa (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că pot fi considerate bunuri second-hand articolele uzate dobândite de un comerciant care conțin metale prețioase sau pietre prețioase (precum în speță) și care sunt revândute în principal pentru extragerea metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase din acestea?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în scopul limitării aplicării regimului special, este relevant faptul că respectivul comerciant cunoaște scopul cumpărătorului de a extrage metalele prețioase sau pietrele prețioase prezente în articolele uzate sau sunt relevante caracteristicile obiective ale operațiunii (cantitatea de produse, statutul juridic al celeilalte părți la operațiune etc.)?”

15. Au formulat observații scrise guvernul leton și Comisia Europeană. Guvernul leton, Comisia și recurenta au formulat, de asemenea, observații orale în ședința care a avut loc la 25 ianuarie 2018.

IV. Aprecieri

16. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. În primul rând, vom stabili domeniul de aplicare și logica noțiunii „bunuri second-hand” care figurează la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA (A). În al doilea rând, ne vom referi la excepția pe care această din urmă dispoziție o stabilește pentru metale prețioase sau pietre prețioase, în scopul de a identifica scopul și logica acestei dispoziții (B). Pe baza acestor două puncte generale, vom furniza apoi anumite îndrumări referitoare la circumstanțele relevante care trebuie luate în considerare pentru a aprecia dacă bunurile în cauză pot fi clasificate ca bunuri second-hand (C).

A. Noțiunea „bunuri second-hand”

17. Articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA definește bunurile second-hand ca „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”.

18. Așadar, pentru a se încadra în definiția prevăzută la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, bunurile în cauză trebuie să întrunească două condiții pozitive: (i) „bunuri mobile corporale” care pot fi (ii) „reutilizate, în aceeași stare sau după reparații”, și una negativă (iii) „altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre”.

19. Nu există nicio îndoială că bunurile în cauză sunt „bunuri mobile corporale”. Astfel, prima condiție este îndeplinită în mod clar. Punctul de divergență în prezenta cauză se referă la lectura coroborată a celei de a doua condiții (pozitive) și relația exactă a acesteia cu cea de a treia condiție (negativă).

20. Pentru a evalua această interacțiune, vom examina mai întâi obiectivele urmărite de regimul special de TVA pentru bunurile second-hand (1) înainte de a aborda primul dintre elementele litigioase ale definiției, și anume termenii „care pot fi reutilizate” (2).

1. Obiectivele regimului special privind TVA-ul aplicabil bunurilor second-hand

21. Bunurile second-hand fac obiectul regimului marjei care derogă de la regimul comun de TVA: în loc să fie calculat pe baza prețului de vânzare, TVA-ul datorat se calculează pe baza diferenței dintre prețurile de cumpărare și de vânzare ale bunurilor³.

22. Regimul marjei reprezintă o excepție de la regimul general al TVA-ului. Domeniul său de aplicare în ceea ce privește bunurile care intră sub incidența sa trebuie interpretat, astfel, în mod restrictiv⁴ și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit⁵.

3 A se vedea capitolul 4 secțiunea 2 subsecțiunea 1 din Directiva TVA („Regimul marjei”). Articolul 313 alineatul (1) prevede că, „[i]n 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”. Potrivit articolului 315, „[m]arja 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”.

4 Cu privire la interpretarea articolului 314 din Directiva TVA, a se vedea Hotărârea din 18 mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punctul 23 și jurisprudența citată).

5 A se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctul 35 și jurisprudența citată).

23. Cu toate acestea, metalele prețioase sau pietrele prețioase sunt excluse din noțiunea de bunuri second-hand (și, în mod similar, de la regimul derogatoriu al marjei). Astfel, această noțiune reprezintă în realitate *o excepție de la o excepție*, ceea ce înseamnă că bunurile care se încadrează în excepția metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase revin la regimul general de TVA⁶.

24. Din considerentul (51) al Directivei TVA rezultă că regimul special de TVA pentru bunurile second-hand a fost introdus pentru a se evita dubla impunere și denaturarea concurenței⁷. În timp ce „sistemul comun de TVA urmărește, în principiu, să impoziteze valoarea adăugată economică la diferite etape ale procesului de producție și distribuție”⁸, TVA-ul colectat în ceea ce privește bunurile second-hand ridică problema specifică a dublei impuneri a sarcinii privind TVA-ul.

25. Acest lucru se întâmplă atunci când un comerciant persoană impozabilă dobândește bunuri de la o persoană neimpozabilă și achită TVA-ul inclus în prețul de achiziție fără a-l putea deduce ulterior. Cu alte cuvinte, atunci când o persoană neimpozabilă cumpără bunuri, aceasta trebuie să plătească TVA-ul aplicabil ca parte a prețului de achiziție. Când persoana respectivă vinde bunurile în cauză unui comerciant persoană impozabilă, acest comerciant persoană impozabilă nu va avea, în principiu, posibilitatea de a deduce TVA-ul plătit inițial și cuprins în prețul de cumpărare. În acest fel, comerciantul persoană impozabilă trebuie să plătească din nou TVA-ul și are loc dubla impunere. Tocmai aceasta este situația pe care regimul special de TVA pentru bunurile second-hand încearcă să o evite prin stabilirea faptului că TVA-ul datorat de comerciantul persoană impozabilă este determinat pe baza diferenței dintre prețurile de cumpărare și de vânzare⁹.

26. În acest sens, Curtea a explicat că „[i]mpozitarea, la întregul preț, a livrării unor bunuri second-hand [...] de către un comerciant persoană impozabilă, în condițiile în care prețul la care acesta din urmă a achiziționat bunurile respective încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de o persoană care face parte din una dintre categoriile identificate la articolul 314 literele (a)-(d) din directiva [TVA] și pe care nici această persoană, nici comerciantul persoană impozabilă nu a fost în măsură să îl deducă, ar determina, astfel, o asemenea dublă impunere”¹⁰.

27. O astfel de acumulare a impozitelor în contextul bunurilor second-hand a fost recunoscută destul de devreme¹¹. În această privință, Comisia a constatat că absența unor norme speciale privind operele de artă, antichitățile, obiectele de colecție și produsele uzate a condus la situația în care „un obiect finit reintrodus în circuitul economic ar fi din nou supus integral taxei pe valoarea adăugată, iar persoana impozabilă care dorește să revândă obiectul nu ar fi în măsură să deducă taxa inclusă în prețul de achiziție a acestuia [...] Diferența rezultată în ceea ce privește sarcina fiscală ar fi un stimulent pentru a ocoli canalele comerciale obișnuite”¹².

6 A se vedea, într-un alt context, Hotărârea din 15 ianuarie 2002, Libéros/Comisia (C-171/00 P, EU:C:2002:17, punctul 27). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, punctul 19).

7 Acest obiectiv dublu a fost reamintit de Curte în Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punctele 47 și 48).

8 Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punctul 27).

9 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctele 38-41).

10 Hotărârea din 18 mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punctul 26 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punctul 25).

11 A se vedea Hotărârea din 5 decembrie 1989, ORO Amsterdam Beheer and Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punctul 16). A se vedea prin analogie Hotărârea din 27 iunie 1989, Kühne/Finanzam München III (C-50/88, EU:C:1989:262, punctele 9 și 10). A se vedea de asemenea punctul 1.2 din Avizul Comitetului Economic și Social din 21 iunie 1989 cu privire la propunerea de directivă a Consiliului de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a articolului 32 și a articolului 28 din Directiva 77/388/CEE – Dispoziții speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, antichități și obiecte de colecție (JO 1989, C 201, p. 6).

12 A se vedea Propunerea pentru a șaptea Directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată aplicabil obiectelor de artă, obiectelor de colecție, antichităților și bunurilor uzate (JO 1978, C 26, p. 2).

2. Posibilitatea reutilizării

28. Cea de a doua condiție de la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, privind posibilitatea reutilizării, a fost interpretată de Curte în Hotărârea Sjelle Autogenbrug. Această cauză privea autovehiculele scoase din uz care au fost cumpărate pentru a fi vândute ca piese de schimb. Curtea a explicat că sintagma „care pot fi reutilizate” trebuie examinată în funcție de împrejurarea dacă obiectul în cauză și-a „păstrat funcționalitățile” pe care le deținea în stare nouă¹³. Curtea a statuat că noțiunea „bunuri second-hand” nu 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»¹⁴.

29. Elementul-cheie al definiției „posibilității de reutilizare” este, prin urmare, *funcționalitatea conservată de același tip*. Cu toate acestea, în contextul prezentei cauze, îndeplinirea în fapt a acestei condiții pare a fi mărul discordiei între părți.

30. În ședință, recurenta a susținut în esență că condiția „posibilității reutilizării” a fost îndeplinită în măsura în care bunurile în cauză, cum ar fi inelele, pot fi utilizate în continuare ca inele, indiferent dacă sunt vândute la cantitate (ceea ce, potrivit recurenteii, nu este un fenomen neobișnuit în comerțul cu bijuterii). Chiar și un inel de logodnă care poartă o inscripție (cum ar fi expresia „pentru totdeauna”) poate fi considerat reutilizabil, deoarece, în mod clar, acesta continuă să fie un inel și poate fi purtat în continuare.

31. Poziția recurenteii cu privire la posibilitatea reutilizării nu a fost adoptată de guvernul leton. Guvernul respectiv recunoaște că, în temeiul dreptului național, și anume articolul 184 din Regulamentul nr. 17¹⁵, obiectele care conțin metale prețioase sau pietre prețioase sunt considerate bunuri second-hand. În același timp, potrivit guvernului respectiv, astfel de obiecte pot fi clasificate ca bunuri second-hand numai dacă pot fi încă reutilizate *în același mod* și cu condiția ca ele să fie evaluate pe baza valorii lor *individuale*. Potrivit guvernului leton, nu aceasta a fost situația bunurilor în cauză, vândute la cantitate și ca rebuturi, având în vedere elementele prețioase care urmau să fie extrase.

32. În ședință, recurenta a explicat în detaliu că numai 5 % din garanțiile nerestituite revândute luate în considerare de autoritățile fiscale din procedura principală nu puteau fi reutilizate și că repararea acestor bunuri ar fi prea costisitoare. Recurenta a susținut, de asemenea, că alte bunuri au fost evaluate și vândute în mod individual cu amănuntul sau în vrac, caz în care prețul acestora a fost determinat în funcție de cantitate. Aceste mărfuri au putut, potrivit recurenteii, să fie reutilizate fără a fi reparate. În ședință, recurenta a susținut că trăsăturile descrise mai sus ale celor 5 % din garanțiile nerestituite au afectat concluziile autorității fiscale cu privire la toate bunurile luate în considerare. Rezultatul este că tratamentul în materie de TVA rezervat respectivelor 5 % din bunuri a fost aplicat totalității bunurilor în cauză.

33. Comisia consideră că bunurile în cauză nu puteau fi reutilizate, fie din cauza naturii lor (materiale dentare), fie din cauza stării lor (bunuri deteriorate sau personalizate). Absența capacității de a putea fi reutilizate este, potrivit Comisiei, dovedită și de împrejurările în care a avut loc tranzacția în cauză.

13 Hotărârea din 18 ianuarie 2017 (C-471/15, EU:C:2017:20, punctele 32 și 33). Sublinierea noastră.

14 Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punctul 31).

15 A se vedea mai sus punctul 7 din prezentele concluzii.

34. O înțelegere corectă a elementelor factuale relevante este, cu siguranță, de o importanță capitală pentru evaluarea cauzei, inclusiv în fața Curții. Cu toate acestea, evaluările factuale țin în mod exclusiv de competența instanțelor naționale. Prezenta instanță este ținută de faptele constatate și prezentate de instanța de trimitere. Dorim să subliniem acest aspect în lumina unor declarații factuale formulate în special de recurentă, al căror scop a fost în esență să convingă Curtea că autoritățile naționale și, implicit, instanțele naționale au omis fapte relevante și/sau le-au evaluat în mod incorect.

35. Astfel, punctul de plecare pentru evaluarea juridică în temeiul dreptului Uniunii se bazează pe descrierea mărfurilor, astfel cum a fost realizată de instanța de trimitere în cadrul deciziei de trimitere și reflectată în modul de redactare a primei întrebări preliminare. În consecință, considerăm ca de la sine înțeles faptul că, după cum prevede prima întrebare, bunurile realizate din metale prețioase sau din pietre prețioase au fost revândute de recurentă pentru *extracție*, și anume pentru reutilizare *ca materie primă*.

36. Dacă într-adevăr astfel stau lucrurile, aspect a cărui verificare și stabilire revine exclusiv instanței de trimitere, opinia noastră este că, într-o astfel de situație, din motive pe care le vom explica în detaliu în următoarele secțiuni ale prezentelor concluzii, excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase se aplică într-adevăr. Bunurile precum cele descrise de instanța de trimitere nu sunt bunuri second-hand și reintră sub incidența regimului general de TVA.

37. Cu toate acestea, dincolo de aprecierea în esență factuală a naturii unei tranzacții concrete, există o problemă mai profundă pe care am subliniat-o deja și care înțelegem că alimentează prima întrebare adresată de instanța de trimitere: relația dintre *posibilitatea de reutilizare* și excepția privind *metalele prețioase sau pietrele prețioase*. Suntem de acord că această relație este dificil de descris, deoarece a doua condiție a articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA este definită prin utilitatea (*funcționalitatea*) obiectului în cauză, în timp ce a treia condiție – excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase – este definită de *materialul* în cauză. Dacă se adaugă la această complexitate faptul că a doua condiție este bazată pe dreptul Uniunii, în timp ce definirea celei de a treia condiții este lăsată în mod explicit la latitudinea statelor membre, este foarte clar că cele două definiții sunt susceptibile să intre în conflict sau să se suprapună.

38. Observațiile orale prezentate în ședință au evidențiat incertitudini cu privire la această relație. Faptul că un inel folosit este fabricat din aur exclude acest inel în mod automat din noțiunea de bunuri second-hand (și de la regimul marjei), deoarece, pe lângă faptul de a fi folosit și de a putea fi reutilizat, acesta este de asemenea fabricat dintr-un metal prețios? Sau condiția privind utilizarea și posibilitatea de reutilizare prevalează asupra calității de a fi fabricat din metale prețioase sau din pietre prețioase, ceea ce ar însemna că orice obiect folosit care poate fi refolosit și este fabricat din metale prețioase sau din pietre prețioase trebuie să fie întotdeauna considerat un bun second-hand și, astfel, să i se aplice regimul marjei?

39. Pentru a defini relația exactă dintre aceste două noțiuni, mai întâi, trebuie să fie subliniat scopul specific, logica și istoricul excepției privind metalele prețioase sau pietrele prețioase.

B. Excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase

40. La o primă lectură a textului articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, reiese clar că „metalele prețioase sau pietrele prețioase” sunt pur și simplu excluse din noțiunea de bunuri second-hand, în mod similar cu excluderea „obiecte[lor] de artă, obiecte[lor] de colecție” [și a] „antichități[lor]”.

41. Această similitudine aparentă trebuie, cu toate acestea, luată în considerare în contextul său. „[O]biecte[le] de artă”, „obiecte[le] de colecție” și „antichități[le]” sunt excluse din noțiunea de bunuri second-hand, dar sunt încă incluse în regimul marjei. În acest scop, acestea sunt pur și simplu definite în dispoziții separate ale Directivei TVA¹⁶. Dimpotrivă, metalele prețioase sau pietrele prețioase sunt excluse din noțiunea de bunuri second-hand și, în mod similar, acestea sunt, de asemenea, excluse din regimul marjei. În plus, definiția „metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase” este în mod explicit lăsată la latitudinea statelor membre.

42. Întrucât luarea în considerare a modului de redactare a articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA (inclusiv diferitele versiuni lingvistice ale acestuia) nu aduce nicio lămurire suplimentară cu privire la relația exactă dintre posibilitatea de reutilizare și excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase, ne vom îndrepta către istoricul legislativ al acestei excepții (1), înainte de a lua în considerare obiectivul și scopul său (2).

1. Istoricul legislativ

43. Prima propunere¹⁷ care a luat în considerare metalele prețioase sau pietrele prețioase în contextul regimului marjei a definit „bunurile uzate” ca fiind „alte bunuri mobile decât [obiectele de artă, obiectele de colecție și antichitățile], care au fost utilizate și care pot fi reutilizate în aceeași stare sau după reparații”¹⁸. În mod interesant, articolul 3 alineatul (4) din propunerea menționată prevedea că regimul bunurilor uzate „nu se aplică livrărilor de *bunuri uzate fabricate din aur sau din orice alt metal prețios sau care conțin pietre prețioase*”¹⁹. În același timp, definiția propusă a „operelor de artă”, a „obiectelor de colecție” și a „antichităților” includea bunurile fabricate din aur sau din orice alte metale prețioase sau care conțin pietre prețioase, în care valoarea acestor materiale prețioase nu depășește 50 % din prețul de vânzare²⁰. Această propunere a fost retrasă, totuși, în noiembrie 1987 din cauza lipsei unui acord.

44. Într-o altă propunere²¹ care a condus, în cele din urmă, la adoptarea Directivei 94/5/CE²², Comisia a sugerat că obiectele fabricate din aur sau din orice alte metale prețioase sau care conțin pietre prețioase, în cazul în care valoarea acestor materiale nu depășește 50 % din prețul lor de vânzare, ar beneficia în continuare de regimul special aplicabil, printre altele, bunurilor second-hand²³.

45. Comitetul Economic și Social a susținut introducerea regimurilor speciale și a aprobat excluderea metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase. Cu toate acestea, Comitetul nu a fost de acord că domeniul de aplicare al acestor regimuri speciale ar trebui să depindă de valoarea materialelor încorporate. Acesta a subliniat că „[...] propunerea de includere a obiectelor care conțin pietre

16 A se vedea părțile A, B și C din anexa IX la Directiva TVA.

17 Propunere pentru a șaptea Directivă a Consiliului din 11 ianuarie 1978 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată aplicabil operelor de artă, obiectelor de colecție, antichităților și bunurilor uzate (JO 1978, C 26, p. 2). Această propunere a fost modificată ulterior, însă aceste modificări nu sunt relevante în contextul actual (JO 1979, C 136, p. 8).

18 A se vedea articolul 3 din propunerea menționată la nota de subsol 17 (JO 1978, C 26, p. 2).

19 Sublinierea noastră.

20 A se vedea articolul 2 alineatul (4) din propunerea menționată anterior, la nota de subsol 17.

21 Propunere de directivă a Consiliului de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a articolelor 32 și 28 din Directiva 77/388/CEE – Regimul special pentru bunuri second-hand, opere de artă, antichități și obiecte de colecție, COM(88) 846 final (JO 1989, C 76, p. 10).

22 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 pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități (JO 1994, L 60, p. 16).

23 Articolul 1 din propunerea de directivă a Consiliului de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a articolelor 32 și 28 din Directiva 77/388/CEE – Regimul special pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, antichități și obiecte de colecție, COM(88) 846 final (JO 1989, C 76, p. 10).

prețioase și metale prețioase numai atunci când valoarea materialelor încorporate reprezintă mai puțin de 50 % din prețul de vânzare pare oarecum arbitrară. Dificultatea unei evaluări obiective ar genera probabil numeroase litigii sau cazuri de fraudă. Poate că ar fi fost mai utilă excluderea obiectelor care sunt potrivite pentru reprelucrare”²⁴.

46. Versiunea adoptată a Directivei 94/5 a introdus un nou articol 26a²⁵ care a prevăzut o simplă excludere a metalelor prețioase și a pietrelor prețioase, fără a se face referire la valoarea pe care aceste elemente o reprezintă în cadrul întregului obiect.

47. Având în vedere cele prezentate anterior, ideea excluderii bunurilor *fabricate din* metale prețioase sau *care conțin* pietre prețioase din cadrul regimului, precum și ideea unui prag de 50 % au apărut în cadrul procesului legislativ ca elemente relevante pentru delimitarea regimurilor speciale pentru, printre altele, bunurile second-hand.

48. Cu toate acestea, deși instructiv cu privire la toate problemele practice întâmpinate pe parcurs, istoricul legislativ nu reușește să dezvăluie motivele exacte care au condus la excluderea metalelor prețioase și a pietrelor prețioase din cadrul regimului marjei. Pentru a înțelege aceste motive, este necesar să ne întoarcem la logica (economică) inerentă bunurilor fabricate din metale prețioase sau pietre prețioase.

2. Logica economică și scopul

49. Natura obiectelor fabricate din sau care conțin metale prețioase sau pietre prețioase este specifică²⁶. Funcția (și valoarea) lor este dublă. În funcție de calitatea și de starea fiecărui bun în parte, acestea constituie nu numai un obiect special elaborat sau fabricat, înzestrat cu o anumită funcționalitate (valoarea funcțională), ci ele stochează și valoarea intrinsecă atribuită de societate metalelor prețioase sau pietrelor prețioase conținute în acestea (valoarea intrinsecă „materială”).

50. Problema practică demonstrată de istoricul legislativ complex al articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA este că, având în vedere vasta gamă de obiecte fabricate din sau care conțin elemente din metale prețioase sau pietre prețioase, este dificil să se elaboreze un criteriu abstract pentru a evalua în mod general importanța relativă a fiecăruia dintre aceste tipuri de valori.

51. La o extremitate a spectrului, este cert că se poate folosi o pepită din aur ca prespapier. De asemenea, aceasta poate fi vândută și reutilizată ca prespapier. Cu toate acestea, este foarte puțin probabil ca prețul unui astfel de prespapier să fie determinat având în vedere eficiența incontestabilă a acestuia în a împiedica o grămadă de hârtii să zboare, chiar dacă există o puternică rafală de vânt. În schimb, prețul său este probabil să fie determinat pe baza prețului de piață curent al aurului. Într-un astfel de scenariu, prețul obiectului va fi prețul materiei prime din care acesta este compus.

52. La cealaltă extremitate, se poate imagina un dispozitiv medical complex și scump, care este alcătuit, printre altele, din mai multe metale prețioase sau chiar din pietre prețioase. Valoarea metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase din cadrul dispozitivului ar putea fi, în sine, considerabilă, dar este probabil ca valoarea funcțională a dispozitivului, dacă acesta este revândut în timp ce este pe deplin funcțional, să fie mult mai mare decât valoarea materialelor prețioase din care este alcătuit.

24 Punctul 3.1 din Avizul din 21 iunie 1989 privind propunerea de directivă a Consiliului de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a articolelor 32 și 28 din Directiva 77/388/CEE – Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, antichități și obiecte de colecție (JO 1989, C 201, p. 6).

25 „A. [...]: (d) bunurile second-hand reprezintă bunuri mobile corporale care pot fi reutilizate în aceeași stare sau după reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, și altele decât metalele prețioase sau pietrele prețioase astfel cum sunt definite de statele membre.”

26 A se vedea prin analogie, cu privire la aurul de investiții, Hotărârea din 26 mai 2016, *Envirotec Danemarca* (C-550/14, EU:C:2016:354, punctul 41).

53. Cu toate acestea, lăsând deoparte aceste exemple care pot stârni curiozitatea, este destul de clar că, în scopul aplicării articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, primul scenariu este cel susceptibil să fie relevant. Există o varietate de obiecte fabricate din sau care conțin metale prețioase, a căror valoare, ca obiecte înzestrate cu o anumită funcționalitate, este departe de a fi evidentă. Dar aceste obiecte sunt în continuare tranzacționate datorită conținutului lor de material prețios. În prezenta cauză, aceasta pare să privească în special materiale dentare sau bucăți de tacâmuri sau de bijuterii deteriorate.

54. Astfel, este evident că obiectele din metale prețioase sau din pietre prețioase au o „valoare înmagazinată” care este independentă de faptul dacă funcționalitatea inițială a obiectului concret este de asemenea menținută sau nu. Acesta este, în definitiv, motivul pentru care metalele și pietrele în cauză sunt numite *prețioase*, pentru care s-au purtat războaie pentru proprietatea asupra acestora și pentru care descoperirea unei comori ascunse care conține monede, inele și bijuterii ale unei regine necunoscute o face pe norocoasa descoperitoare o femeie bogată²⁷, chiar dacă aceasta ar putea să prefere în continuare bijuteriile moderne, mai ușoare, pentru uzul cotidian.

55. Având în vedere această logică economică, s-ar părea astfel că excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase vizează situații în care, mai simplu spus, se pierde funcționalitatea originală a bunurilor second-hand sau, în contextul tranzacției în cauză, aceasta nu contează. Astfel de bunuri nu mai sunt revândute datorită funcționalității lor, ci datorită valorii intrinseci a materiei prime din care sunt compuse. În consecință, astfel de bunuri părăsesc ciclul economic specific al bunurilor second-hand. În schimb, ele intră într-un nou ciclu economic al materiei „prime”, în care servesc practic drept material pentru producerea de obiecte noi fabricate din metale prețioase sau din pietre prețioase.

56. În sfârșit, ca punct al unei analogii sistemice mai largi, trebuie remarcat că considerente similare au determinat legiuitorul Uniunii să scutească în totalitate aurul de investiții de la plata TVA-ului²⁸. În propunerea relevantă de introducere a regimului special pentru aur, Comisia a luat notă de problema impozitului rezidual și a dublei impunerii, care constituie „însăși justificarea regimului special propus [...] pentru bunuri second-hand, opere de artă, antichități și articole de colecție. [...] În schimb, aurul, ca obiect al investiției, poate face obiectul unui număr nelimitat de tranzacții. [...] Orice sistem de impozitare a marjei minimizează, dar nu elimină complet efectele impozitului rezidual: acesta va continua să crească cu cât este mai lung ciclul economic, pentru simplul fapt că impozitul pentru marjă este încorporat în preț și nu poate fi dedus de cumpărătorul ulterior. Valoarea deosebit de ridicată a aurului și numărul mare de tranzacții succesive la care acesta ar putea fi supus ar amplifica acest fenomen”²⁹.

57. Excepția aplicabilă aurului de investiții rezultă din faptul că acesta este considerat „inerent simila[r] altor instrumente financiare care sunt scutite de TVA”³⁰. În schimb, motivele excepției dispar în cazul în care aurul de investiții este transformat, de exemplu, în bijuterii. Este în continuare același material, dar funcția sa în cadrul ciclului economic este privită în mod diferit³¹.

27 Bineînțeles, sub rezerva reglementării naționale relevante.

28 A se vedea articolul 346 din Directiva TVA. Articolul 344 din Directiva TVA definește „aurul de investiții”.

29 Propunere de directivă a Consiliului de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – Regimul special pentru aur [COM(92) 441 final, p. 6 și 7]. Această propunere a condus la Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – Regimul special pentru aurul de investiții (JO 1998, L 281, p. 31).

30 Considerentul (53) al Directivei TVA.

31 Astfel cum se recunoaște în considerentul (27) al Directivei TVA. A se vedea de asemenea articolul 82 din Directiva TVA. A se vedea în continuare considerentul (4) al Propunerii de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată și de asistență în combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări [COM(2005) 89 final].

3. Marja de apreciere a statelor membre și limitele acesteia

58. În sfârșit, articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA prevede că metalele prețioase și pietrele prețioase trebuie să fie *definite de statele membre*.

59. Cu toate acestea, marja de apreciere largă de care beneficiază statele membre în stabilirea condițiilor de aplicare a excepției privind metalele prețioase sau pietrele prețioase nu este nelimitată. Două tipuri de limite pot fi menționate ca o concluzie la această secțiune: generale și specifice.

60. În ceea ce privește limitele *generale* aplicabile excepțiilor din Directiva TVA, Curtea a recunoscut că, atunci când pun în aplicare o excepție, statele membre trebuie să respecte în special principiile egalității de tratament și neutralității fiscale³², ținând seama de obiectivul urmărit³³ de Directiva TVA.

61. Limita *specifică* rezultă din obiectivul concret al dispoziției interpretate, și anume, în prezenta cauză, articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA. Din nou, este clar că această dispoziție acordă statelor membre o largă marjă de apreciere în ceea ce privește definirea conceptului de „metale prețioase sau pietre prețioase”, în special pentru definirea tipurilor de metale prețioase și de pietre prețioase, precum și a naturii bunurilor în cauză. Cu toate acestea, exercitarea acestei puteri de apreciere nu poate priva conceptul „bunuri second-hand” de conținutul propriu acestuia, printr-o definiție excesiv de restrânsă a ceea ce poate constitui metal prețios sau piatră prețioasă. Consecința acestui fapt ar fi că orice bunuri care conțin metale prețioase sau pietre prețioase ar rămâne permanent în cadrul regimului bunurilor second-hand, indiferent de utilizarea și de funcționalitatea continuă a acestora.

62. Cu alte cuvinte, trebuie respectată logica economică de bază a metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase. Pentru ca un obiect să rămână în cadrul regimului marjei aplicabil bunurilor second-hand, trebuie să existe o anumită funcționalitate conservată a obiectului în cauză, în plus față de conținutul de material prețios³⁴.

C. Evaluarea unei tranzacții

63. Criteriul-cheie pentru a decide dacă un obiect intră sub incidența regimului marjei aplicabil bunurilor second-hand sau dacă acesta revine (prin intermediul excepției privind metalele prețioase sau pietrele prețioase) înapoi la regimul general de TVA îl reprezintă *funcționalitatea* (folosința) *conservată* a mărfurilor luate în considerare. Logica de ansamblu este prevenirea dublei impunerii și a denaturării concurenței în contextul bunurilor care sunt reintroduse în ciclul economic fără a aduce nicio valoare economică adăugată nouă.

64. Cu toate acestea, după cum demonstrează prezenta cauză, diavolul se ascunde în detalii. Cum trebuie aplicată această regulă generală în situații factuale complexe cu obiecte aparent mixte care sunt vândute în vrac? Instrucțiunile furnizate în această secțiune cu privire la astfel de situații sunt inevitabil limitate, din două motive: în primul rând, fiecare evaluare efectuată într-un context similar

32 Cu privire la diferitele noțiuni ale Directivei TVA (sau ale predecesoarelor acesteia) a căror definiție este lăsată la latitudinea statelor membre, a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctele 51-54), Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, punctele 27-36), Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punctele 41-49), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 31-33), Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctele 37 și 38), sau Hotărârea din 13 martie 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punctul 42).

33 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, punctul 35), Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și the Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punctul 43), și Hotărârea din 13 martie 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punctul 42).

34 A se vedea de asemenea Capaccioli, S., „VAT Taxation of Gold in the European Union” [Impozitarea aurului în materie de TVA în Uniunea Europeană], *CE Tax Review*, 2014, p. 85-101, la p. 100: „regimul marjei este aplicabil bijuteriilor uzate numai dacă tranzacția are o «marjă» asupra metalelor prețioase conținute, ceea ce înseamnă că există o valoare adăugată asupra metalului. Dacă tranzacția are ca substanță reprelucrarea sau recuperarea aurului, bijuteriile folosite sunt considerate material din aur”.

va trebui să pună accentul pe fapte și trebuie realizată de instanța națională. În al doilea rând, această apreciere factuală va fi încadrată în mod suplimentar de normele naționale care transpun articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA și care, cu condiția să respecte limitele stabilite de dreptul Uniunii, pot permite o anumită diferențiere, în cazuri limită speciale.

65. Având în vedere aceste rezerve, secțiunea finală a prezentelor concluzii va stabili mai întâi criteriul pentru a efectua o astfel de evaluare (1), înainte de a se referi la factorii concreți care ar putea fi luați în considerare în cadrul efectuării unei astfel de evaluări (2).

1. Criteriul: funcționalitatea (utilitatea) conservată a bunurilor luate în considerare

66. După cum am arătat deja, întrebarea-cheie care trebuie adresată este dacă funcționalitatea bunurilor în cauză este conservată și dacă această funcționalitate există în plus față de „simplul” metal prețios din care este alcătuit bunul respectiv.

67. Discuția care s-a desfășurat în ședință a dezvăluit complexitatea scenariilor factuale care pot apărea în practică. Pentru a începe, există anumite scenarii care sunt clare.

68. În primul rând, a existat un consens că excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase se aplică bunurilor atunci când acestea sunt vândute ca *materie primă*. Ne raliem la acest punct de vedere. În principiu, acest lucru înseamnă (cu excepția cazului în care se aplică o altă prevedere specifică din Directiva TVA, cum ar fi cea referitoare la aurul de investiții, la obiectele de colecție sau la antichități), că o pepită din aur păstrată cândva ca suvenir și apoi dată drept gaj în schimbul unui împrumut ar fi clasificată drept metal prețios în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA. Excluderea de la regimul marjei pare logică, întrucât astfel de bunuri sunt susceptibile să fie tranzacționate pentru a fi modificate într-un anumit fel.

69. În al doilea rând, vor exista obiecte realizate din metale prețioase sau din pietre prețioase care vor fi vândute luând în considerare valoarea materialului și, *de asemenea*, funcția individuală a acestora. Astfel de obiecte sunt susceptibile să fie vândute într-un mod *individualizat*. Acesta ar putea fi, de exemplu, cazul unui colier de aur uzat, a cărui valoare este cu siguranță evaluată în lumina purității materialului utilizat, dar și în lumina stării acestuia, care include faptul dacă colierul este încă potrivit pentru a fi purtat. Includerea unui astfel de obiect în cadrul regimului marjei pare să fie adecvată, deoarece astfel de bunuri nu sunt susceptibile să fie tranzacționate în vederea reprelucrării.

70. În afară de astfel de cazuri clare, care ar putea fi considerate ca formând extremitățile unui spectru, există, între acestea, un număr de scenarii mai puțin clare.

71. Pe de o parte, există obiecte care, din motive economice, sunt vândute la greutate sau în vrac, funcționalitatea acestora fiind nu doar menținută, ci chiar luată în considerare. Acesta poate fi cazul unui amestec de inele de argint de calitate inferioară, evaluate și vândute la kilogram. În mod similar cu ceea ce a fost susținut de recurentă în ședință, considerăm că faptul că mărfuri specifice sunt evaluate și vândute la kilogram nu împiedică neapărat posibilitatea de a considera aceste obiecte bunuri second-hand în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, dacă funcționalitatea conservată a acestora este într-adevăr un element relevant al tranzacției. Într-adevăr, dacă funcționalitatea conservată a acestora are importanță pentru a le stabili valoarea, atunci astfel de obiecte nu sunt susceptibile să fie vândute pentru a fi reprelucrate.

72. Pe de altă parte, cu toate acestea, este necesară o concluzie diferită în cazul bunurilor evaluate și vândute în vrac independent de funcționalitatea lor. Într-o astfel de situație, ignorarea funcționalității inițiale a acestora ar însemna și absența oricărei individualizări a fiecărui element în parte. Aceasta ar fi situația, astfel cum s-a discutat în ședință și a fost menționat de instanța de trimitere, în ceea ce privește materialele dentare sau obiectele deteriorate, fabricate din sau care conțin metale prețioase

sau pietre prețioase. În cazul în care funcționalitatea bunurilor uzate în cauză nu mai este considerată a fi elementul relevant al întregii operațiuni, obiectele pierd „statutul de bunuri second-hand”. Într-adevăr, dacă funcționalitatea devine irelevantă, pare dificil să se considere că aceste bunuri fac obiectul unor tranzacții prin care urmează să fie introduse și menținute ca atare în ciclul economic. Rațiunea regimului marjei dispare în acel moment.

73. În cele din urmă, în cadrul ultimei categorii, ar putea să existe situația factuală specifică a unui *amestec în cadrul amestecului*: într-un sac ar putea fi nu doar elemente mixte (inele, linguri, brățări, pandantive), ci și un amestec în ceea ce privește modul în care unele obiecte ar putea fi în mod obiectiv refolosite, în cazul în care cineva ar dori să le scoată din sac și să le folosească, în timp ce altele ar putea să nu fie.

74. Modalitatea de a clasifica astfel de situații limită este din nou profund dependentă de situația de fapt și de modul în care un stat membru a pus în aplicare excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase de la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA. În ceea ce ne privește, am considera foarte justificată o regulă empirică potrivit căreia scopul *predominant* al fiecărei tranzacții ar conduce la trasarea liniei la aproximativ 50%: dacă majoritatea obiectelor vândute în vrac este destinată reprelucrării, fiind vândute ca materie primă, atunci pur și simplu nu este relevant că cineva ar putea în continuare să aleagă obiecte individuale dintr-un sac și să le folosească, deoarece scopul general al tranzacției a fost diferit. Dar, astfel cum s-a explicat mai sus³⁵, întrucât încercările legiuitorului Uniunii de a introduce astfel de praguri au fost respinse în mod expres, iar marja de apreciere a fost lăsată la latitudinea statelor membre, trebuie respectată această decizie și să se concluzioneze că, în cadrul limitelor marjei de apreciere a statelor membre menționate anterior³⁶, statele membre au sarcina de a stabili reguli pentru astfel de situații, inclusiv pragurile aplicabile.

2. Evaluarea unei tranzacții: factorii

75. Îi revine instanței de trimitere sarcina să verifice care dintre categoriile prezentate anterior se aplică, sub rezerva normelor naționale specifice adoptate pentru transpunerea articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA. Din ceea ce este prevăzut în decizia de trimitere și mai precis din modul de redactare a primei întrebări preliminare, considerăm că instanța de trimitere a efectuat deja o astfel de apreciere factuală și a concluzionat că obiectul tranzacției a fost acela ca metalele prețioase sau pietrele prețioase să fie extrase și reutilizate ca materie primă. Dacă aceasta este într-adevăr situația de fapt, suntem de acord că trebuie să se aplice excepția privind metalele prețioase sau pietrele prețioase.

76. Fără a pune la îndoială în vreun fel această evaluare factuală, ci pentru a oferi orientări generale, vom discuta pe scurt câțiva factori care ar putea fi relevanți pentru a face o astfel de evaluare factuală. Ar trebui remarcat că orientările oferite fac parte din răspunsul la prima întrebare preliminară adresată. Acestea nu se referă la cea de a doua întrebare care, având în vedere răspunsul nostru la prima întrebare, nu trebuie să fie abordată de Curte.

77. Trebuie afirmat de la început că orice astfel de evaluare a unei tranzacții trebuie să fie una *obiectivă*. Aceasta urmărește să stabilească scopul tranzacției, astfel cum ar fi perceput de un observator independent luând în considerare circumstanțele sale obiective. Realizând o generalizare cu privire la diferenții factori discutați în cadrul prezentei proceduri, apreciem că aceștia pot fi plasați în trei categorii diferite.

³⁵ Punctele 44-46 de mai sus din prezentele concluzii. Cu siguranță, recunoaștem potențialul de fraudă identificat de Comitetul Economic și Social în cadrul opoziției acestuia față de introducerea vreunui prag clar în acest sens (punctul 45 de mai sus). Cu toate acestea, ne întrebăm în ce măsură această problemă recunoscută este abordată efectiv prin faptul de a nu avea niciun prag la nivelul UE și prin lăsarea acestei probleme la latitudinea statelor membre.

³⁶ Punctele 58-62 de mai sus din prezentele concluzii.

78. În primul rând, există factorii care sunt relevanți și care ar trebui luați în considerare precum prezentarea bunurilor pentru revânzare, metodele de evaluare a acestor bunuri și alte condiții de vânzare, cum ar fi cantitățile de bunuri vândute împreună, și faptul că cumpărătorul este implicat într-o anumită afacere, și anume prelucrarea metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase.

79. În al doilea rând, în afară de acești factori obiectivi, există și elementul discutat pe larg al intenției subiective. În această privință, suntem într-un tot de acord cu guvernul leton și cu Comisia în sensul că intențiile uneia sau a alteia dintre părți nu pot fi decisive. O astfel de intenție nu poate determina în mod autonom scopul tranzacției și regimul de TVA aplicabil³⁷. Acest lucru este valabil și în ceea ce privește cunoașterea pe care recurenta a avut-o la momentul tranzacției cu privire la intenția cumpărătorilor respectivi referitoare la modul în care bunurile urmau să fie utilizate, menționată de instanța de trimitere.

80. Acest lucru nu înseamnă că intenția părților nu are nicio relevanță. Cu siguranță are, dar nu ca un factor determinant. Aceasta este doar una dintre indicațiile (obiective) care ar putea contribui la explicarea adevăratei naturi și a scopului tranzacției pentru observatorul extern care evaluează tranzacția în ansamblu. Acest lucru se referă la recunoașterea mai amplă de către Curte a faptului că „luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului”³⁸.

81. În al treilea rând, există factori care, pentru tipul specific de evaluare în cauză, sunt pur și simplu irelevanți. Acesta este cazul statutului juridic al cumpărătorului, astfel cum au arătat de asemenea guvernul leton și Comisia.

82. În sfârșit, este clar că toți factorii obiectivi relevanți trebuie să fie luați în considerare și evaluați în ansamblu. Aceștia nu trebuie să fie luați în considerare în mod separat unul de altul. Astfel, de exemplu, faptul că obiectele care conțin metale prețioase sau pietre prețioase și care sunt vândute la greutate, dar care își păstrează funcționalitatea³⁹, pot fi considerate, în anumite circumstanțe, drept bunuri second-hand arată clar că faptul de a vinde bunuri la greutate nu face, în mod necesar și prin el însuși, să dispară relevanța funcționalității acestor bunuri. Același lucru este valabil și pentru metoda de evaluare: în timp ce evaluarea prețului bunurilor pe baza valorii materialului poate fi o indicație a faptului că bunurile în cauză sunt tranzacționate fără a se lua în considerare funcția lor individuală, luarea în considerare a valorii materialului este susceptibilă să facă parte din procesul de stabilire a prețului pentru un inel de aur individualizat. Din acest motiv și în mod similar celor susținute de Comisie, apreciem că circumstanțele obiective relevante ale tranzacției trebuie considerate în ansamblu și în interacțiunea lor.

V. Concluzie

83. Având în vedere cele prezentate anterior, propunem Curții să răspundă la întrebările formulate de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia) 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» nu cuprinde bunurile uzate, achiziționate de un comerciant, care conțin metale prețioase sau pietre prețioase precum cele din procedura principală, care sunt revândute în

³⁷ A se vedea prin analogie Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 41 și 42 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește noțiunea „prestare de servicii”, Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 41).

³⁸ Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42 și jurisprudența citată).

³⁹ Exemplu menționat anterior la punctul 71 din prezentele concluzii.

principal pentru extragerea acestor metale prețioase sau pietre prețioase, în cazul în care, din împrejurările obiective ale tranzacției, rezultă că astfel de bunuri sunt revândute fără o apreciere a funcționalității bunurilor în cauză.

- Faptul dacă aceasta este situația trebuie stabilit pe baza circumstanțelor obiective ale tranzacției, considerate în ansamblul lor. Elementele care trebuie luate în considerare includ modul de prezentare a bunurilor în scopul revânzării acestora, metodele de evaluare a acestor bunuri, cantitățile de mărfuri vândute împreună și faptul că cumpărătorul este implicat într-o anumită afacere, precum prelucrarea metalelor prețioase sau a pietrelor prețioase.”