



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

1 august 2025*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Regim special pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități – Comercianți persoane impozabile – Regimul marjei – Articolul 316 alineatul (1) litera (b) – Opțiune pentru aplicarea regimului marjei – Noțiunea de «livrare a unui obiect de artă de către autor» – Livrare de către autor prin intermediul unei persoane juridice”

În cauza C-433/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 18 iunie 2024, primită de Curte la 18 iunie 2024, în procedura

Galerie Karsten Greve

împotriva

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, domnii N. Jääskinen, A. Arabadjiev (raportor) și M. Condinanzi și doamna R. Frendo, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 martie 2025,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Galerie Karsten Greve, de L. Poulet-Odent, avocat;
- pentru guvernul francez, de B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré și B. Fodda, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de A. Torró Molés, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Herold, W. Roels și J. Samnadda, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: franceza.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 iunie 2025,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 316 alineatul (1) litera (b) 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), în redactarea sa aplicabilă litigiului principal.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Galerie Karsten Greve (denumită în continuare „GKG”), pe de o parte, și ministere de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministerul Economiei, Finanțelor și Suveranității industriale și digitale, Franța), pe de altă parte, în legătură cu deciziile de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentele (4), (7) și (51) ale Directivei TVA sunt redactate astfel:
 - „(4) Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind TVA, astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.
 - [...]
 - (7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile 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.
 - [...]
 - (51) 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 Articolul 14 din această directivă prevede la alineatul (1):
 - „«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Potrivit articolului 103 din directiva menționată:

„(1) Statele membre pot prevedea ca respectiva cotă redusă sau una dintre cotele reduse pe care le aplică în conformitate cu articolele 98 și 99 să se aplice, de asemenea, importului de obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități, astfel cum sunt definite la articolul 311 alineatul (1) punctele 2, 3 și 4.

(2) În cazul în care statele membre își exercită opțiunea în temeiul alineatului (1), ele pot aplica, de asemenea, cota redusă următoarelor operațiuni:

- (a) livrarea de obiecte de artă, de către creatorul lor sau de către succesorii acestuia;
- (b) livrarea de obiecte de artă, în mod ocazional, de către o persoană impozabilă alta decât un comerciant persoană impozabilă, atunci când obiectele de artă au fost importate de persoana impozabilă însăși sau atunci când acestea i-au fost livrate de creatorul lor sau de succesorii lui sau atunci când acestea i-au conferit dreptul de deducere totală a TVA.”

6 Articolul 311 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

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

[...]

2. «obiecte de artă» înseamnă obiectele enumerate în anexa IX partea A;

[...]

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 Articolul 314 din Directiva TVA prevede:

„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 Comunitatea Europeană de una dintre următoarele persoane:

- (a) o persoană neimpozabilă;
- (b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;
- (c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

8 Articolul 316 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre acordă comercianților persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei următoarelor operațiuni:

- (a) livrarea de obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat;
- (b) livrarea de obiecte de artă unui comerciant persoană impozabilă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora;
- (c) livrarea de obiecte de artă unui comerciant persoană impozabilă de către o persoană impozabilă, alta decât un comerciant persoană impozabilă, în cazul în care livrarea respectivă a fost supusă cotei reduse, în temeiul articolului 103.”

9 Anexa IX la directiva menționată cuprinde o parte A, intitulată „Obiecte de artă”, care este redactată după cum urmează:

- „1. Tablouri, colaje și planșe decorative similare, picturi și desene, executate în totalitate manual de către artist, altele decât planurile și desenele efectuate de arhitecți, ingineri și alte desene industriale, comerciale, topografice sau similare, articole manufacturate decorate manual, pânze pictate pentru decoruri de teatre, fundaluri de ateliere sau pentru utilizări similare (cod NC 9701).
- 2. gravuri, stampe și litografii originale, fiind imprimate produse în număr limitat direct în alb-negru sau color a uneia sau mai multor planșe executate în totalitate manual de către artist, indiferent de tehnica sau materialul utilizate, cu excepția oricărui procedeu mecanic sau fotomecanic (cod NC 9702 00 00);
- 3. sculpturi și statui originale, din orice material, cu condiția ca producțiile respective să fie executate în totalitate de artist; mulaje de sculptură a căror producție este limitată la opt copii și supravegheată de către artist sau succesorii în drepturi ai acestuia (cod NC 9703 00 00); în mod excepțional, în cazurile determinate de statele membre, pentru mulajele de sculpturi produse înainte de 1 ianuarie 1989, limita de opt copii poate fi depășită;
- 4. tapiserii (cod NC 5805 00 00) și textile murale (cod NC 6304 00 00) realizate manual pe baza unor desene originale furnizate de artiști, cu condiția să nu existe un număr mai mare de opt copii din fiecare;
- 5. exemplare unice de ceramică executate în totalitate de către artist și semnate de acesta;
- 6. emailuri pe cupru, executate în totalitate manual, limitate la opt copii semnate de artist sau atelierul de artă, cu excepția articolelor de bijuterie, de orfevrărie și argintărie;
- 7. fotografii realizate de artist, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii, în toate formatele și pe toate suporturile.”

Dreptul francez

- 10 Articolul 278-0 bis din code général des impôts (Codul general al impozitelor, denumit în continuare „CGI”), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede printre altele:

„[TVA-ul] se percepe la cota redusă de 5,5 % în ceea ce privește:

[...]

I. – 1° Importul de opere de artă, de obiecte de colecție sau de antichități, precum și achiziția intracomunitară efectuate de către o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, de opere de artă, de obiecte de colecție sau de antichități care sunt importate pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene;

2° Achiziția intracomunitară de opere de artă care au făcut obiectul unei livrări într-un alt stat membru de către alte persoane impozabile decât comercianții persoane impozabile.”

- 11 Potrivit articolului 278 septies din CGI, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„[TVA-ul] se percepe la cota de 10 %:

[...]

2° Pentru livrarea de opere de artă de către autor sau de către succesorii în drepturi ai acestuia.”

- 12 Articolul 297 A alineatul I din CGI are următorul cuprins:

„1° Baza impozabilă pentru livrarea de către un comerciant persoană impozabilă de bunuri second-hand, de opere de artă, de obiecte de colecție sau de antichități care i-au fost livrate de o persoană care nu datorează [TVA] sau care nu este autorizată să factureze [TVA-ul] pentru această livrare este reprezentată de diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.

Definiția bunurilor second-hand, a operelor de artă, a obiectelor de colecție și a antichităților este stabilită prin decret.”

- 13 Articolul 297 B primul paragraf din CGI prevede:

„Comercianții persoane impozabile pot solicita aplicarea dispozițiilor articolului 297 A pentru livrarea de opere de artă, de obiecte de colecție sau de antichități ulterioară unui import, unei achiziții intracomunitare sau unei livrări supuse cotei reduse a [TVA-ului] în temeiul articolului 278 septies sau al articolului 278-0 bis alineatul I.”

- 14 Articolul 98 A alineatul II din anexa III la CGI, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Sunt considerate opere de artă următoarele realizări:

1° Tablouri, colaje și planșe decorative similare, picturi și desene, executate în totalitate manual de către artist, altele decât planurile și desenele efectuate de arhitecți, ingineri și alte desene industriale, comerciale, topografice sau similare, articole manufacturate decorate manual, pânze pictate pentru decoruri de teatre, fundaluri de ateliere sau pentru utilizări similare”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 15 GKG desfășoară o activitate de galerie de artă și a livrat obiecte de artă care îi fuseseră livrate în cursul anului 2014 de societatea de drept britanic Studio Rubin Gideon (denumită în continuare „SRG”). GKG a făcut obiectul unei verificări contabile în urma căreia administrația fiscală a repus în discuție beneficiul regimului marjei aplicat acestor livrări efectuate de GKG și, în consecință, i-a solicitat plata TVA-ului suplimentar pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2014.
- 16 Prin hotărârea din 25 noiembrie 2020, tribunal administrativ de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris, Franța) a respins cererea GKG având ca obiect anularea acestor decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar, precum și a penalităților corespunzătoare. Prin hotărârea din 1 iunie 2022, cour administrative d’appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris, Franța) a respins apelul declarat de GKG împotriva acestei hotărâri.
- 17 Sesizat cu un recurs formulat de GKG, Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța), care este instanța de trimitere, arată că reiese în mod constant din înscrisurile din dosar că societatea SRG a efectuat, în perioada de impozitare în litigiu, livrări de obiecte de artă în mod obișnuit. În consecință, în orice caz, GKG nu ar fi fost îndreptățită să supună regimului marjei, în temeiul dispozițiilor articolului 297 B și ale articolului 278-0 bis alineatul I punctul 2° din CGI, propriile livrări ca urmare a achizițiilor intracomunitare realizate de la această societate.
- 18 În aceste condiții, din cuprinsul punctului 2 al articolului 278 septies din CGI, în versiunea aplicabilă perioadei de impozitare în litigiu, coroborat cu dispozițiile articolului 297 B din acest cod ar rezulta că dreptul de a opta pentru regimul special al marjei este aplicabil livrării de obiecte de artă ulterioare unei livrări efectuate de autorul sau de succesorii în drepturi ai acestora, precum și celor ulterioare unei achiziții intracomunitare de astfel de obiecte de la autorul sau de la succesorii săi în drepturi.
- 19 În speță, GKG ar fi aplicat regimul marjei unor livrări, efectuate către clienții săi, de tablouri ale pictorului Gideon Rubin, pe care ea însăși le obținuse ca urmare a unor achiziții intracomunitare realizate de la societatea SRG, în cadrul căreia domnul Rubin era unul dintre cei doi asociați.
- 20 Pentru a statua că GKG nu avea dreptul să aplice regimul marjei acestor livrări de tablouri, cour administrative d’appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris) ar fi apreciat că tablourile în cauză nu fuseseră livrate acestei societăți de autorul lor, în special pentru motivul că autorul unui tablou nu putea fi decât artistul care l-a pictat manual, astfel încât societatea SRG, în calitatea sa de persoană juridică, nu putea fi considerată autorul acestor tablouri. În susținerea recursului formulat, GKG afirmă că cour administrative d’appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris) a săvârșit, cu privire la acest aspect, o eroare de drept.
- 21 Potrivit Conseil d’État (Consiliul de Stat), răspunsul la motivul invocat de GKG este condiționat de aspectul dacă dispozițiile articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA coroborate cu cele ale articolului 311 alineatul (1) punctul 2 și cu cele ale părții A din anexa IX la aceasta trebuie interpretate în sensul că se opun ca o persoană juridică, precum o societate, să fie considerată, în sensul și în vederea aplicării acestor dispoziții, drept „autorul” unui tablou.
- 22 În cazul unui răspuns negativ la această primă întrebare, răspunsul la acest motiv ar depinde și de stabilirea criteriilor care trebuie luate în considerare pentru a admite ca o persoană juridică, precum o societate, să poată fi considerată, în sensul și pentru aplicarea aceluiași dispoziții, ca

fiind „autorul” unui tablou. Astfel de criterii ar putea fi supunerea acestei societăți unui regim juridic special, deținerea de către persoana fizică ce a pictat tabloul a întregului capital social al societății menționate sau chiar exercitarea de către această persoană a unei funcții de conducere în cadrul aceleiași societăți.

- 23 În aceste condiții, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA] coroborate cu cele ale articolului 311 alineatul (1) punctul 2 și cu cele ale părții A din anexa IX la aceasta trebuie interpretate în sensul că se opun ca o persoană juridică, precum o societate, să fie considerată, în sensul și în vederea aplicării acestor dispoziții, drept «autorul» unui tablou?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, ce criterii trebuie luate în considerare pentru a admite că o persoană juridică, precum o societate, poate fi considerată, în sensul și în vederea aplicării acelorași dispoziții, drept «autorul» unui tablou (cum ar fi, în cazul unei societăți, supunerea societății la un regim juridic special, deținerea de către persoana fizică ce a pictat tabloul a întregului capital social al societății sau a unei părți a acestuia, exercitarea de către această persoană a unei funcții de conducere în cadrul societății etc.)?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 24 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 30 aprilie 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 și C-332/23, EU:C:2025:303, punctul 65, precum și jurisprudența citată).
- 25 În temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă, statele membre acordă comercianților persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei livrării de obiecte de artă care le-au fost livrate de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora.
- 26 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că instanța de trimitere ridică în special problema dacă o persoană juridică poate fi considerată, în scopul aplicării, de către un comerciant persoană impozabilă, a regimului marjei prevăzut la acest articol 316 alineatul (1) litera (b), ca fiind autorul unui obiect de artă și, în caz afirmativ, în ce condiții.
- 27 Cu toate acestea, este cert că autorul tablourilor în discuție în litigiul principal este pictorul Gideon Rubin, care le-a comercializat prin intermediul societății SRG, în cadrul căreia este unul dintre cei doi asociați.
- 28 Pe de altă parte, în conformitate cu articolul 314 litera (a) din Directiva TVA, regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Uniune de o persoană neimpozabilă. Astfel, articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această

directivă vizează, la rândul său, cazul comercianților persoane impozabile care efectuează livrări de obiecte de artă care le-au fost livrate de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora în calitate de persoane înregistrate în scopuri de TVA.

- 29 În aceste condiții, pentru a oferi instanței naționale un răspuns util, trebuie să se analizeze nu aspectul dacă o persoană juridică, precum societatea SRG, poate intra sub incidența noțiunii de „autor”, în sensul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, ci dacă intră sub incidența acestei dispoziții livrarea de obiecte de artă efectuată de autorul lor sau de succesorii în drepturi ai acestuia care acționează prin intermediul unei persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA.
- 30 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că intră sub incidența acestei dispoziții livrarea de către comercianți persoane impozabile a unor obiecte de artă care le-au fost livrate de autor sau de succesorii în drepturi ai acestuia care acționează prin intermediul unei persoane juridice și, în caz afirmativ, în ce condiții.
- 31 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama atât de modul de redactare și de obiectivul acesteia, cât și de contextul în care această dispoziție se înscrie și de obiectivele urmărite de reglementarea din care aceasta face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, punctul 37).
- 32 În primul rând, trebuie arătat că textul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu specifică modalitățile prin care un autor sau succesorii în drepturi ai acestuia trebuie să livreze obiectele de artă comercianților persoane impozabile. Cu toate acestea, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 23 din concluzii, livrarea de obiecte de artă face parte din activitatea comercială a autorului sau a succesorilor în drepturi ai acestuia, a cărei substanță constă, conform articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, în transferul, în general în schimbul unei remunerații, al dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.
- 33 Prin urmare, modul de redactare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu exclude în mod expres ca un autor sau succesorii în drepturi ai acestuia să poată efectua o astfel de livrare prin intermediul unei persoane juridice și nici ca o astfel de livrare să poată fi efectuată de o persoană juridică.
- 34 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie această dispoziție, desigur, regimul de impozitare a marjei realizate de comerciantul persoană impozabilă atunci când sunt livrate obiecte de artă constituie un regim special de TVA, care derogă de la regimul general al acestei directive, astfel încât articolele 314 și 316 din aceasta, care stabilesc cazurile de aplicare a acestui regim, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini regimul menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care l-ar priva de efecte. Astfel, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de același regim și să respecte cerințele neutralității fiscale (Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 22 și 23).
- 35 În al treilea rând, în ceea ce privește obiectivele urmărite de Directiva TVA, din considerentele (4) și (7) ale acestei directive reiese că aceasta urmărește să instituie un sistem de TVA care să nu denatureze condițiile concurenței sau să nu împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor.

Dintr-o jurisprudență constantă reiese că principiul neutralității fiscale este inerent acestui sistem și că acest principiu se opune tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al operatorilor economici care efectuează aceleași operațiuni (Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 32).

- 36 În ceea ce privește, mai precis, obiectivele urmărite de regimul marjei, astfel cum este prevăzut la articolele 314 și 316 din Directiva TVA, este necesar să se arate că, potrivit considerentului (51) al acestei directive, acest sistem are ca scop, în domeniul bunurilor second-hand, al operelor de artă, al antichităților și al obiectelor de colecție, să evite dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile (Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 35).
- 37 În plus, pe de o parte, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctele 25 și 26 din concluzii, prin adoptarea articolelor 103 și 316 din Directiva TVA, legiuitorul Uniunii avea ca obiectiv specific să favorizeze introducerea de noi opere de artă pe piața Uniunii, indiferent dacă sunt importate sau nou-create pe teritoriul său, prevăzând un tratament fiscal favorabil pentru importul de asemenea obiecte, pentru prima lor livrare după creare și pentru livrarea acestor obiecte de către comercianți persoane impozabile.
- 38 Pe de altă parte, astfel cum a arătat în mod întemeiat guvernul francez, prin limitarea dreptului comercianților persoane impozabile de a opta pentru regimul marjei numai la obiectele de artă care le-au fost livrate de autori sau de succesorii în drepturi ai acestora, articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA urmărește de asemenea să limiteze, atât pentru comercianții persoane impozabile, cât și pentru administrațiile fiscale ale statelor membre, sarcinile administrative de probă și de control, printre care în special cele legate, în cazul celor dintâi, de dovada că prețul de cumpărare a unui obiect de artă include sau nu TVA-ul aferent intrărilor, iar pentru cei din urmă, de controlul unei astfel de stări de fapt.
- 39 În această privință, Curtea a constatat deja că s-ar putea dovedi dificil să se determine dacă un anumit bun a fost supus anterior TVA-ului în măsura în care, având în vedere însăși natura obiectelor de artă, a obiectelor de colecție și a antichităților, bunul ar putea fi vechi sau putea să fi făcut obiectul mai multor schimburi între diferite persoane neimpozabile. Tocmai având în vedere aceste dificultăți în stabilirea TVA-ului care, eventual, a grevat deja astfel de bunuri, Directiva TVA prevede dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei și de a calcula TVA-ul datorat prin referire, ca element de calcul al unei asemenea marje, la prețul de vânzare a acestor bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 36).
- 40 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se constate că o interpretare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA care ar exclude din domeniul de aplicare al acestuia, în toate cazurile, livrările de către comercianții persoane impozabile a obiectelor de artă care le-au fost livrate de autori sau de succesorii în drepturi ai acestora care acționează prin intermediul unor persoane juridice ar putea încălca obiectivele care urmăresc să garanteze neutralitatea fiscală, să evite denaturarea concurenței și să favorizeze introducerea de noi obiecte de artă pe piața Uniunii.
- 41 Astfel, după cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, principiul neutralității fiscale se opune în special tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al operatorilor economici care efectuează aceleași operațiuni. Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 27, 29 și 33 din concluzii, atunci când livrează obiecte de artă comercianților persoane impozabile,

autorii sau succesorii în drepturi ai acestora efectuează operațiuni identice din punctul de vedere al aplicării TVA-ului, indiferent dacă efectuează aceste livrări în calitate de persoane fizice sau prin intermediul unor persoane juridice.

- 42 De asemenea, atunci când articolul 103 alineatul (2) literele (a) și (b) din Directiva TVA acordă statelor membre posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA anumitor livrări, acesta utilizează în esență aceiași termeni ca articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă, astfel încât un asemenea tratament diferit în funcție de forma juridică în care acționează autorii sau succesorii în drepturi ai acestora ar putea conduce de asemenea la o colectare a TVA-ului la cote diferite pentru operațiuni identice.
- 43 În plus, diferența de tratament care ar rezulta din interpretarea menționată la punctul 40 din prezenta hotărâre ar risca, pe de o parte, să aducă atingere obiectivului care urmărește favorizarea introducerii de noi obiecte de artă pe piața Uniunii și, pe de altă parte, să denatureze concurența între comercianții persoane impozabile care efectuează aceleași operațiuni, și anume, în esență, achiziția și revânzarea de obiecte de artă, în măsura în care acestora li s-ar aplica un tratament diferit în ceea ce privește posibilitatea de a opta pentru aplicarea regimului marjei în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, după cum aceste obiecte le-au fost livrate de autori sau de succesorii în drepturi ai acestora care acționează sau nu acționează prin intermediul unei persoane juridice.
- 44 În consecință, trebuie să se considere, având în vedere în special obiectivele urmărite de Directiva TVA și de articolul 316 alineatul (1) litera (b) din aceasta, că această dispoziție vizează și livrările de către un comerciant persoană impozabilă de obiecte de artă care i-au fost livrate de o persoană juridică, cu condiția însă ca, într-o asemenea situație, livrările acestor obiecte de artă de către această persoană juridică către respectivul comerciant persoană impozabilă să poată fi atribuite autorului sau succesorilor în drepturi ai acestuia.
- 45 În această privință, pe de o parte, atunci când livrarea unui obiect de artă către un comerciant persoană impozabilă se efectuează, astfel cum pare să fie situația în speță, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, de către o persoană juridică pe care autorul sau succesorii în drepturi ai acestuia au înființat-o în scopul comercializării obiectelor de artă pe care autorul le-a creat, se poate prezuma că livrarea poate fi atribuită autorului sau succesorilor în drepturi ai acestuia, în măsura în care, într-o asemenea situație, această livrare are loc în cadrul acordurilor pe care autorul sau succesorii în drepturi ai acestuia le-au realizat în general în scopul acestei comercializări.
- 46 Pe de altă parte, întrucât obiectivul specific al articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA este de a favoriza introducerea de noi obiecte de artă pe piața Uniunii, astfel cum s-a arătat la punctul 37 din prezenta hotărâre, este necesar să se limiteze interpretarea realizată la punctul anterior din prezenta hotărâre la livrările vizate la acel punct care constituie efectiv prima introducere a unui obiect de artă pe piața Uniunii, astfel încât nu trebuie să existe indicii ale unei livrări anterioare a acestuia, supusă TVA-ului, care să constituie o asemenea primă introducere.
- 47 În consecință, în cazul în care un autor sau succesorii în drepturi ai acestuia efectuează livrarea unui astfel de obiect către un comerciant persoană impozabilă prin intermediul unei persoane juridice, este necesar, în scopul aplicării acestei dispoziții cu ocazia livrării ulterioare a acestui obiect de către comerciantul persoană impozabilă, ca această persoană juridică să aibă dreptul de a dispune de obiectul menționat în calitate de proprietar de la crearea sa sau, fără livrare anterioară supusă TVA-ului, la momentul acestei prime introduceri pe piața Uniunii.

- 48 Rezultă că, atunci când aceste două criterii enunțate la punctele 44 și 46 din prezenta hotărâre sunt îndeplinite, livrarea în cauză intră sub incidența articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, ceea ce permite unui comerciant persoană impozabilă să opteze pentru regimul marjei.
- 49 Pe de altă parte, trebuie să se observe că aplicarea unor criterii precum cele avute în vedere de instanța de trimitere, și anume supunerea persoanei juridice unui regim juridic special, deținerea de către persoana fizică care a creat un obiect de artă a întregului capital social al acestei persoane juridice sau a unei părți a acestuia, exercitarea de către această persoană fizică a unor funcții de conducere în cadrul persoanei juridice menționate și/sau transferul unei părți substanțiale din produsul vânzării către persoana fizică care a creat obiectul menționat, ar putea compromite obiectivul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, care constă în evitarea unor sarcini excesive în materie de probă și de control, în măsura în care o astfel de aplicare ar implica o verificare a acordurilor, eventual foarte complexe, referitoare la drepturile de proprietate sau de vot în cadrul unei persoane juridice, precum și la repartizarea profiturilor între asociații acesteia, de exemplu în cazul în care mai mulți artiști acționează în cadrul unei astfel de persoane juridice pentru a-și comercializa obiectele de artă și în special atunci când astfel de obiecte sunt create în colaborare.
- 50 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că intră sub incidența acestei dispoziții livrarea de către comercianți persoane impozabile a unor obiecte de artă care le-au fost livrate de autor sau de succesori în drepturi ai acestuia care acționează prin intermediul unei persoane juridice, cu condiția ca, în primul rând, livrarea de către persoana juridică să poată fi atribuită autorului sau succesorilor în drepturi ai acestuia, această situație regăsindu-se atunci când autorul sau succesori în drepturi au înființat această persoană juridică în scopul comercializării obiectelor de artă pe care autorul le-a creat și, în al doilea rând, livrarea acestor obiecte de artă către comerciantul persoană impozabilă să constituie prima introducere a respectivelor obiecte de artă pe piața Uniunii Europene.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 51 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 patra) declară:

Articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că intră sub incidența acestei dispoziții livrarea de către comercianți persoane impozabile a unor obiecte de artă care le-au fost livrate de autor sau de succesori în drepturi ai acestuia care acționează prin intermediul unei persoane juridice, cu condiția ca, în primul rând, livrarea de către persoana juridică să poată fi atribuită autorului sau succesorilor în drepturi ai acestuia, această situație regăsindu-se atunci când autorul sau succesori în drepturi au înființat această persoană juridică în scopul comercializării obiectelor de artă pe care autorul le-a creat, și, în al doilea rând, livrarea acestor obiecte de

artă către comerciantul persoană impozabilă să constituie prima introducere a respectivelor obiecte de artă pe piața Uniunii Europene.

Semnături