

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a opta)

17 mai 2023(*)

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Regimul marjei de profit – Articolul 311 – No?iunea de «bunuri second?hand» – Vehicule scoase din uz vândute pentru piese”

În cauza C?365/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Belgia), prin decizia din 16 mai 2022, primit? de Curte la 7 iunie 2022, în procedura

IT

împotriva

État belge

CURTEA (Camera a opta),

compus? din domnul M. Safjan (raportor), pre?edinte de camer?, domnii N. Jääskinen ?i M. Gavalec, judec?tori,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.?C. Halleux ?i C. Pochet, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de F. Clotuche?Duvieusart ?i J. Jokubauskait?, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatei generale,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te 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 ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între IT, pe de o parte, ?i État belge, pe

de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul administra?iei fiscale belgiene de a aplica regimul marjei de profit în ceea ce prive?te anumite vânz?ri de vehicule realizate de IT.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 311 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentului capitol ?i f?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, se aplic? urm?toarele defini?ii:

1.«bunuri second?hand» înseamn? bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceea?i stare sau dup? repara?ii, altele decât obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i ?i altele decât metale pre?ioase sau pietre pre?ioase, astfel cum sunt definite de statele membre;

[...]

5.«comerciant persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? impozabil? care, în cursul activit??ii sale economice, cump?r? sau afecteaz? pentru nevoile întreprinderii sale sau import?, în scopul revânz?rii, bunuri second?hand, obiecte de art?, articole de colec?ie sau antichit??i, fie c? respectiva persoan? impozabil? ac?ioneaz? în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza c?ruia se pl?te?te un comision la cump?rare sau la vânzare;

[...]”

4 Potrivit articolului 313 alineatul (1) din Directiva TVA:

„În ceea ce prive?te livrarea de bunuri second?hand, obiecte de art?, articole de colec?ie sau antichit??i efectuat? de comercian?i impozabili, statele membre aplic? un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozi?iile prezentei subsec?iuni.”

5 Articolul 314 din Directiva TVA are urm?torul cuprins:

„Regimul marjei se aplic? livr?rii de c?tre un comerciant persoan? impozabil? a unor bunuri second?hand, obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i, în cazul în care respectivele bunuri i?au fost livrate în Comunitate de una dintre urm?toarele persoane:

(a) o persoan? neimpozabil?;

(b) alt? persoan? impozabil?, în m?sura în care livrarea de bunuri de c?tre aceasta este scutit? în temeiul articolului 136;

(c) alt? persoan? impozabil?, în m?sura în care livrarea de bunuri de c?tre aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prev?zut? la articolele 282-292, ?i se refer? la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoan? impozabil?, în m?sura în care [taxa pe valoarea ad?ugată (TVA)] a fost aplicat? livr?rii de bunuri de c?tre acesta în conformitate cu regimul marjei.”

6 Articolul 315 din Directiva TVA prevede:

„Baza impozabil? pentru livrarea de bunuri prev?zut? la articolul 314 este marja de profit realizat? de comerciantul persoan? impozabil?, din care se scade valoarea TVA aferent? marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoan? impozabil? este egal? cu diferen?a dintre pre?ul de v?nzare solicitat de comerciantul persoan? impozabil? pentru bunuri ?i pre?ul de cump?rare.”

Dreptul belgian

7 Articolul 58 alineatul (4) din Codul privind tava pe valoarea ad?ugat? ?i articolul 1 din Decretul regal nr. 53 din 23 decembrie 1994 privind regimul special de impozitare a marjei de profit aplicabile bunurilor second?hand, obiectelor de art?, obiectelor de colec?ie sau antichit??ilor transpun ?n dreptul belgian articolele 311 ?i 313 din Directiva TVA.

Litigiul principal ?i ?ntrebarea preliminar?

8 De la 1 octombrie 2013, IT este identificat ?n scopuri de TVA pentru o activitate profesional? de v?nzare de vehicule de ocazie ?i de epave. ?n cadrul acestei activit??i, el trebuie printre altele s? achizi?ioneze vehicule clasate, ?i anume ?n daun? total?, de la ?ntreprinderi de asigur?ri ?nainte de a le revinde unor ter?i ca epave sau „pentru piese”.

9 ?n anul 2015, IT a f?cut obiectul unui control care a condus la o decizie de regularizare pentru ?nc?lc?ri ale normelor de deducere a TVA?ului ?i ale regimului marjei de profit. ?n temeiul dispozi?iilor na?ionale de transpunere a articolelor 311 ?i 313 din Directiva TVA, administra?ia fiscal? a decis s? exclud? de la regimul marjei de profit facturile care men?ionau termenii „ma?ini v?ndute pentru piese” sau cele referitoare la epave.

10 IT a introdus o ac?iune ?n justi?ie ?mpotriva acestei decizii, sus?in?nd printre altele, cu trimitere la Hot?r?rea Cur?ii din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2017:20), c? vehiculele v?ndute „pentru piese” aveau natura de „bunuri second?hand” ?n sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA.

11 Printr?o hot?r?re din 1 martie 2019, cour d’appel de Liège (Belgique) [Curtea de Apel din Liège (Belgia)] a respins preten?iile formulate de IT. Aceasta a re?inut c? Hot?r?rea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2017:20), nu se referea, precum ?n spe??, la vehicule rev?ndute „pentru piese”, f?r? vreo individualizare a acestora, ci la piese prelevate de ?nsu?i v?nz?torul persoan? impozabil? de la vehicule scoase din uz ?i rev?ndute ca atare de c?tre acest v?nz?tor persoan? impozabil?. Instan?a men?ionat? a considerat ?n continuare c? era necesar s? se verifice dac? vehiculele ?n discu?ie ?n litigiul principal p?straser? func?ionalit??ile pe care le aveau ?n stare nou? astfel ?nc?t s? poat? fi reutilizate ca atare sau dup? repara?ii ?i dac?, ?n consecin??, puteau fi calificate drept „bunuri second?hand” ?n sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA.

12 Instan?a men?ionat? a apreciat, pe de o parte, c? nu aceasta era ?n mod v?dit situa?ia vehiculelor v?ndute „pentru piese” de IT, men?iunea „pentru piese” atest?nd ?n mod obiectiv c? aceste vehicule nu mai erau, ?n principiu, susceptibile de a fi reutilizate ca atare ?i c? trebuia s? se ?in? seama de circumstan?ele obiective ?n care au intervenit opera?iunile de rev?nzare. Pe de alt? parte, aceasta a considerat c?, ?n ceea ce prive?te vehiculele care se afl? ?n stare de epav?, nici acestea nu puteau fi calificate drept „bunuri second?hand”, din moment ce nu puteau fi utilizate din nou prin p?strarea caracteristicilor pe care le aveau ?n stare nou?, utilizarea lor neput?nd s? se limiteze dec?t la recuperarea c?torva piese ?i a materialelor care le compun.

13 ?ntruc?t IT a formulat recurs la Cour de cassation (Curtea de Casa?ie, Belgia), instan?a de

trimitere, împotriva hotărârii pronunțate în apel, aceasta din urmă ridică problema dacă interpretarea reținută de instanța de apel a articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA este corectă.

14 În aceste condiții, Cour de cassation (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că autovehiculele scoase din uz, dobândite de o întreprindere de vânzare de vehicule second-hand și de epave, de la persoane menționate la articolul 314 din directivă, destinate să fie vândute «pentru piese», fără ca piesele să fi fost demontate din acestea, constituie bunuri second-hand în sensul dispoziției menționate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

15 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că autovehiculele scoase definitiv din uz, dobândite de o întreprindere de la persoane prevăzute la articolul 314 din Directiva TVA și destinate vânzării „pentru piese” fără ca piesele să fi fost demontate din acestea, constituie bunuri second-hand în sensul celei dintâi dintre aceste dispoziții.

16 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că reiese atât din expunerea situației de fapt, cât și din întrebarea adresată că vehiculele achiziționate de IT sunt vehicule declasate, cu alte cuvinte în daună totală, și că, din această cauză, sunt definitiv scoase din uz. În aceste condiții și astfel cum reiese de asemenea din decizia de trimitere, aceste vehicule nu pot fi revândute decât ca epave sau pentru o exploatare ulterioară a pieselor care le compun („revânzare pentru piese”), iar nu pentru a fi reutilizate ca atare sau pentru a fi reparate, precizându-se că întrebarea adresată de instanța de trimitere nu se referă decât la situația revânzării pentru piese.

17 Sub beneficiul acestei considerații introductive, trebuie amintit că, potrivit articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, „bunuri second-hand” înseamnă „bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații”.

18 În această privință, Curtea a apreciat că această noțiune include 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 și că calificarea drept „bun second-hand” impune numai ca bunul uzat să își fi pierdut funcționalitățile pe care le deținea în stare nouă și, ca urmare a acestui fapt, să poată fi reutilizat ca atare sau după reparații (a se vedea printre altele Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punctele 31 și 32).

19 În plus, Curtea a arătat de asemenea că aplicarea regimului marjei de profit nu presupune în mod necesar o identitate între bunul cumpărat și bunul vândut. În special, Curtea a confirmat că acest regim se aplică revânzării de piese demontate prelevate chiar de persoana imposibilă dintr-un vehicul scos din uz achiziționat de aceasta din urmă, în măsura în care 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 (a se vedea printre altele Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punctele 36 și 37).

20 Este adevărat că, spre deosebire de cauza în care s-a pronunțat hotărârea citată anterior, cauza principală se caracterizează prin faptul că comerciantul persoană imposibilă nu a demontat piesele vehiculului scos definitiv din uz pe care l-a achiziționat în scopul de a le revinde el însuși, ci a revândut vehiculul ca atare „pentru piese”, cu alte cuvinte în vederea unei exploatare ulterioare

a pieselor acestui vehicul ca piese demontate.

21 Cu toate acestea, astfel cum arată în esență Comisia Europeană în observațiile sale scrise, această diferență nu poate conduce la concluzia că raționamentul urmat de Curte în Hotărârea din 18 ianuarie 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), nu ar putea fi transpus într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

22 Astfel, trebuie să se țină seama de faptul, arătat la punctul 16 din prezenta hotărâre, că vehiculele achiziționate de un comerciant persoană fizică precum IT sunt scoase definitiv din uz și, prin urmare, nu pot fi revândute pentru a fi reutilizate în aceeași stare sau reparate. Din moment ce vehiculul însuși, în calitate de bun mobil corporal, nu este, prin ipoteză, susceptibil de a fi reutilizat, în aceeași stare sau după reparații, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA, pentru a stabili dacă acest vehicul poate fi considerat un bun second-hand și poate beneficia astfel de regimul marjei de profit, trebuie să se ia în considerare numai elementele acestui vehicul care pot fi reutilizate, în cadrul unei revânzări de către comerciantul persoană fizică precum cete alte persoane.

23 O interpretare care permite ca un vehicul scos definitiv din uz să poată, în calitate de bun second-hand, să intre sub incidența regimului marjei de profit ca urmare a faptului că unele dintre părțile sale constitutive pot fi reutilizate este conformă cu obiectivul acestui regim care urmărește, astfel cum reiese din considerentul (51) al Directivei TVA, să evite printre altele dubla impozitare care poate rezulta din împrejurarea că, pe de o parte, prețul de vânzare al acestor părți constitutive ține deja seama de TVA-ul care a fost achitat în amonte la cumpărarea vehiculului de către o persoană care intră sub incidența articolului 314 din această directivă și, pe de altă parte, nici această persoană, nici comerciantul persoană fizică nu este în măsură să deducă acest quantum (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2017, *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, punctele 39 și 40, precum și jurisprudența citată).

24 În speță, pentru a verifica dacă vehiculele revândute de IT pot intra sub incidența regimului marjei de profit, instanța de trimitere va trebui să se asigure că, în conformitate cu jurisprudența amintită la punctul 18 din prezenta hotărâre, aceste vehicule conțineau încă părți constitutive care pot strău funcționalitățile pe care le aveau în stare nouă, astfel încât să poată fi reutilizate ca atare sau după reparații.

25 În plus, instanța de trimitere va trebui să verifice că vehiculele menționate nu au fost vândute în realitate pentru a fi pur și simplu distruse sau transformate într-un alt obiect. Astfel, un vehicul ale cărui părți constitutive care își pot strează funcționalitățile pe care le aveau în stare nouă nu ar fi prelevate de cumpărător pentru a fi reutilizate ca atare sau după reparații nu ar rămâne în ciclul economic care îi era propriu și, prin urmare, nu poate beneficia de regimul marjei de profit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2018, *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, punctul 34).

26 În cadrul acestei verificări, instanța de trimitere va trebui să ia în considerare toate circumstanțele obiective în care a intervenit operațiunea de revânzare. Într-adevăr, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, noțiunile reținute de Directiva TVA au un caracter obiectiv și se aplică în mod independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor vizate (Hotărârea din 11 iulie 2018, *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, punctul 35 și jurisprudența citată).

27 Dacă luarea în considerare a intenției unei persoane fizice care participă la operațiune este, în afara unor cazuri excepționale, contrară obiectivelor sistemului comun al TVA-ului, instanța de trimitere va putea, în schimb, să ia în considerare elemente obiective precum prezentarea și starea vehiculelor, obiectul contractului, valoarea la care au fost vândute aceste vehicule, metoda de facturare sau chiar activitatea economică a persoanei care a

achiziționat vehiculele respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punctele 36 și 37, precum și jurisprudența citată).

28 Având în vedere motivele care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că autovehiculele scoase definitiv din uz, dobândite de o întreprindere de la persoane menționate la articolul 314 din această directivă și destinate vânzării „pentru piese” fără ca piesele să fi fost demontate din acestea, constituie bunuri second-hand în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din directiva menționată atunci când, pe de o parte, conțin încă piese care pot strează funcționalitățile pe care le aveau în stare nouă, astfel încât să poată fi reutilizate ca atare sau după reparații, și, pe de altă parte, se stabilește că aceste vehicule au rămas în ciclul economic care le era propriu ca urmare a unei astfel de reutilizări a pieselor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

29 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 opta) 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

autovehiculele scoase definitiv din uz, dobândite de o întreprindere de la persoane menționate la articolul 314 din această directivă și destinate vânzării „pentru piese” fără ca piesele să fi fost demontate din acestea, constituie bunuri second-hand în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din directiva menționată atunci când, pe de o parte, conțin încă piese care pot strează funcționalitățile pe care le aveau în stare nouă, astfel încât să poată fi reutilizate ca atare sau după reparații, și, pe de altă parte, se stabilește că aceste vehicule au rămas în ciclul economic care le era propriu ca urmare a unei astfel de reutilizări a pieselor.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.