

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

În cauza C-264/17 – Harry Mensing, aplicarea TVA la marja de profit pentru bunuri de natura colecțiilor de art, antichități și colecții.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

29 noiembrie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 314 – Articolul 316 – Articolul 322 – Regimuri speciale pentru obiecte de artă – Regimul marjei de profit – Comercianți persoane impozabile – Livrarea de obiecte de artă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora – Operațiuni intracomunitare – Refuzul autorităților fiscale naționale de a recunoaște unei persoane impozabile beneficiul dreptului de a opta pentru aplicarea regimului marjei de profit – Condiții de aplicare – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”

În cauza C-264/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania), prin decizia din 11 mai 2017, primită de Curte la 17 mai 2017, în procedura

Harry Mensing

împotriva

Finanzamt Hamm,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe și domnii C. Lycourgos, E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 iunie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Mensing, de O.-G. Lippross, Rechtsanwalt, și de H. Portheine, expert-comptable;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de F. Clotuche-Duvieusart, de M. Wasmeier și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 septembrie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 316 alineatul (1) litera (b) și a articolului 322 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Harry Mensing, un comerciant de obiecte de artă, pe de o parte, și Finanzamt Hamm (Administrația Fiscală din Hamm, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a acorda beneficiul regimului marjei de profit unor livrări de obiecte de artă achiziționate de reclamantul din litigiul principal în alte state membre.

Cadru juridic

Dreptul Uniunii

3 În considerentele (4), (7) și (51) ale Directivei TVA se arată:

„(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 taxa pe valoarea adăugată (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 scutiile 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 Potrivit articolului 1 alineatul (2) din această directivă:

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

La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

5 Articolul 311 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

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;

[...]”

6 Articolul 314 din aceeași directivă 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 Comunitate 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-ul a fost aplicat livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

7 Potrivit articolului 315 din Directiva TVA:

„Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA-ului aferent marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.”

8 Articolul 316 din această directivă prevede:

„(1) 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(2) Statele membre stabilesc norme de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1), care, în orice caz, se referă la o perioadă de cel puțin doi ani calendaristici.”

9 Articolul 317 din directiva menționată prevede:

„În cazul în care un comerciant persoană impozabilă exercită opțiunea prevăzută la articolul 316, baza impozabilă se determină în conformitate cu articolul 315.

În ceea ce privește livrarea de obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat comerciantul persoană impozabilă însuși, prețul de cumpărare ce se ia în considerare pentru calcularea marjei de profit este egal cu baza impozabilă la import, determinată în conformitate cu articolele 85-89, la care se adaugă TVA-ul datorat sau achitat la import.”

10 Articolul 322 din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile sunt folosite în scopul livrărilor efectuate de comerciantul persoană impozabilă și supuse regimului marjei, comerciantul respectiv nu poate deduce următoarele din TVA-ul pe care are obligația de a-l plăti:

(a) TVA-ul datorat sau achitat pentru obiectele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile pe care el însuși le-a importat;

(b) TVA-ul datorat sau achitat pentru obiectele de artă care i-au fost sau urmează să-i fie livrate de autorul lor sau de succesorii în drepturi ai acestuia;

(c) TVA-ul datorat sau achitat pentru obiectele de artă care i-au fost sau urmează să-i fie livrate de o persoană impozabilă, alta decât un comerciant persoană impozabilă.”

Dreptul german

11 Articolul 25a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) prevede:

„(1) Pentru livrările, în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, de bunuri mobile corporale se aplică impozitul prevăzut de următoarele dispoziții (regimul marjei de profit), dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. Profesionistul este un comerciant. Sunt comercianți persoanele care, cu titlu profesional, vând sau cumpără bunuri mobile corporale sau vând astfel de bunuri în nume propriu la licitație publică.

2. Bunurile au fost livrate comerciantului pe teritoriul comunitar. Pentru aceste livrări:

a) nu se datorează TVA sau nu se percepe TVA potrivit articolului 19 alineatul (1) sau

b) s-a aplicat regimul marjei de profit

[...]

(2) Comerciantul poate să declare la administrația fiscală cel mai târziu odată cu depunerea primei declarații provizorii din anul calendaristic respectiv că de la începutul anului calendaristic în curs va aplica regimul marjei și următoarelor bunuri:

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2. obiecte de artă, dacă livrarea făcută către acesta este o operațiune impozabilă și dacă nu provine de la un alt comerciant.

Această declarație este obligatorie pentru comerciant pentru o perioadă de cel puțin doi ani calendaristici.

(3) Cifra de afaceri se calculează la nivelul diferenței dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare plătit pentru bunul respectiv; [...]

[...]

(7) Se vor aplica următoarele derogări:

1. Regimul marjei de profit nu se aplică

a) livrărilor de bunuri achiziționate de comerciant intracomunitar, în cazul în care livrarea către comerciant a fost scutită, pe restul teritoriului comunitar, potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare,

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Domnul Mensing este un comerciant de obiecte de artă stabilit în Germania care gestionează galerii în mai multe orașe germane. În anul 2014, acestuia i-au fost livrate obiecte de artă care proveneau de la artiști stabiliți în alte state membre. Aceste livrări au fost declarate în statul membru de stabilire ca fiind livrări intracomunitare scutite. Domnul Mensing a achitat TVA-ul aferent acestora cu titlu de achiziție intracomunitară.

13 Domnul Mensing a solicitat Administrației Fiscale din Hamm aplicarea regimului marjei de profit livrărilor menționate. Întrucât Administrația Fiscală din Hamm a refuzat să îi admită cererea, acesta a fost declarat debitor al unui quantum suplimentar de TVA care se ridică la 19 763,31 euro.

14 Domnul Mensing nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei achitate în amonte chiar dacă, potrivit instanței de trimitere, din punct de vedere procedural, avea încă această posibilitate.

15 Ca urmare a respingerii reclamației sale împotriva deciziei de impunere, domnul Mensing a formulat o acțiune la Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania). Acesta arată că reglementarea națională în cauză nu este conformă cu dreptul Uniunii și solicită aplicarea directă a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

16 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG cu articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Aceasta subliniază că, potrivit dreptului german, regimul marjei de profit nu se aplică livrărilor unui bun pe care comerciantul l-a achiziționat în cadrul Uniunii atunci când livrarea acestui bun către comerciant a făcut obiectul unei scutiri pentru livrări intracomunitare în celelalte state membre ale Uniunii. Cu toate acestea, o asemenea excludere din domeniul de aplicare al regimului menționat nu ar reieși din articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA și ar putea conduce la o denaturare a concurenței.

17 Instanța de trimitere arată că, în opinia sa, dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu se aplică decât livrărilor de bunuri efectuate de una dintre categoriile de persoane enumerate la articolul 314 din această directivă. Or, livrările intracomunitare scutite nu ar intra sub incidența acestei din urmă dispoziții. Prin urmare, dreptul menționat nu s-ar aplica livrărilor de obiecte de artă pe care comerciantul persoană impozabilă le-a achiziționat în cadrul unei achiziții intracomunitare scutite.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

18 În ipoteza în care o persoană aflată în situația domnului Mensing ar putea totuși să beneficieze de aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, instanța de trimitere se întreabă de asemenea dacă o astfel de persoană se poate prevala atât de acest regim, cât și de dreptul de deducere a taxei achitate în amonte. Această instanță consideră că posibilitatea de a aplica regimul marjei de profit și, în același timp, de a putea exercita dreptul de deducere a taxei achitate în amonte este contrară sistemului instituit prin Directiva TVA.

19 În aceste condiții, Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că comerciantul persoană impozabilă poate aplica regimul marjei de profit și livrărilor intracomunitare de obiecte de artă realizate de autori sau de succesorii în drepturi ai acestora care nu fac parte dintre persoanele prevăzute la articolul 314 din Directiva [TVA]?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 322 litera (b) din Directiva [TVA] impune să se refuze comerciantului dreptul la deducerea taxei achitate în amonte pentru achiziția intracomunitară de obiecte de artă și în cazul în care nu există nicio dispoziție națională care să conțină o reglementare corespunzătoare?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un comerciant persoană impozabilă poate opta pentru aplicarea regimului marjei de profit unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de către autori sau de către succesorii în drepturi ai acestora, chiar dacă aceștia nu fac parte din categoriile de persoane enumerate la articolul 314 din această directivă.

21 Cu titlu introductiv, trebuie arătat, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că litigiul principal privește livrări de obiecte de artă vizate la articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din Directiva TVA către un comerciant, astfel cum este definit la articolul 311 alineatul (1) punctul 5 din această directivă.

22 Trebuie de asemenea amintit că regimul de impozitare a marjei de profit 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 Directivei TVA. Prin urmare, articolele 314 și 316 din această directivă, care stabilesc cazurile de aplicare a acestui regim special, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 mai 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punctul 23 și jurisprudența citată).

23 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 regimul menționat și să respecte cerințele neutralității fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23 și jurisprudența citată).

24 În plus, conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 24 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

25 În primul rând, în ceea ce privește modul de redactare a articolului 316 din Directiva TVA, acesta prevede că statele membre acordă comercianților persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei operațiunilor prevăzute în mod exhaustiv la acest articol. Or, nu reiese din modul de redactare a articolului menționat că acest drept de opțiune este subordonat respectării condițiilor prevăzute la articolul 314 literele (a)-(d) din această directivă sau că statele membre, care trebuie să stabilească normele de exercitare a dreptului menționat, dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește condițiile cărora acestea pot subordona dreptul unui comerciant persoană impozabilă de a opta pentru aplicarea regimului menționat.

26 Ar fi, așadar, contrar însuși modului de redactare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA ca un stat membru să subordoneze dreptul unui comerciant persoană impozabilă de a aplica regimul marjei de profit unei livrări consecutive unei livrări intracomunitare a unui obiect de artă, în sensul acestei dispoziții, condiției ca obiectul de artă să fie livrat de una dintre persoanele enumerate la articolul 314 literele (a)-(d) din directiva menționată.

27 Această interpretare este, în al doilea rând, confirmată de analiza contextului din care face parte articolul 316 alineatul (1) din Directiva TVA.

28 Primo, din această analiză reiese că articolul 316 alineatul (1) din Directiva TVA are un domeniu de aplicare autonom și adițional celui al articolului 314 din această directivă. Astfel, articolul 314 prevede o obligație de a aplica regimul marjei de profit anumitor livrări efectuate de un comerciant persoană impozabilă, în timp ce articolul 316 alineatul (1) prevede pur și simplu un drept de a opta, în anumite condiții, pentru aplicarea regimului menționat. Or, acest drept de opțiune ar fi privat de sens dacă exercitarea sa ar fi supusă aceluiași condiții precum cele prevăzute la articolul 314 menționat pentru aplicarea obligatorie a regimului marjei de profit. Astfel, dacă domeniul de aplicare al articolului 314 din directiva menționată este limitat la livrările de bunuri în Uniune, o astfel de limitare nu se aplică articolului 316 alineatul (1) din aceeași directivă.

29 Secundo, o analiză combinată a articolului 322 litera (b) din Directiva TVA și a articolului 316 alineatul (1) din această directivă confirmă caracterul autonom și adițional al acestui din urmă articol în raport cu articolul 314 din directiva menționată. Astfel, acest articol 322 litera (b) exclude în esență dreptul comerciantului persoană impozabilă de a deduce din cuantumului taxei pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru un obiect de artă livrat conform articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

30 Or, o asemenea excludere, care presupune existența unui drept de deducere și, prin urmare, existența unei operațiuni taxate în amonte, nu poate fi aplicată în ipotezele prevăzute la articolul 314 din Directiva TVA, care presupun că livrarea obiectului de artă către comerciantul persoană impozabilă nu a fost supusă TVA sau a fost scutită de TVA.

31 Tertio, trebuie arătat că o analiză a contextului în care se înscrie articolul 316 din Directiva TVA permite de asemenea să se respingă argumentul guvernului german potrivit căruia regimul marjei de profit nu poate fi aplicat livrării de obiecte de artă achiziționate de la operatori stabiliți în alte state membre pentru motivul că faptul generator al taxei, și anume achiziția intracomunitară, nu ar fi menționat la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă. Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 65 din concluzii, regimul marjei de profit nu reglementează taxarea bunurilor în stadiul achiziționării lor de către comerciantul persoană impozabilă, ci al vânzării lor, ceea ce este confirmat de faptul că baza de impozitare este calculată, potrivit articolelor 315 și 317 din această directivă, prin referire la prețul de vânzare a bunului cerut de comerciantul persoană impozabilă.

32 În al treilea rând, în ceea ce privește, pe de o parte, obiectivele generale urmărite prin 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. În plus, dintr-o jurisprudență constantă reiese că principiul neutralității fiscale este inerent sistemului comun de TVA instituit prin directivă și că acest principiu se opune

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punctele 42 și 44, precum și jurisprudența citată).

33 Or, interpretarea preconizată de guvernul german, potrivit căreia articolul 316 din Directiva TVA nu este aplicabil livrărilor precedate de o operațiune intracomunitară, este susceptibilă să încalce principiile pe care sistemul de TVA este întemeiat. Astfel, această interpretare ar conduce la crearea în special a unei discriminări între regimul fiscal aplicabil, pe de o parte, livrărilor de obiecte de artă livrate în amonte pe teritoriul acestui stat membru și, pe de altă parte, livrărilor de obiecte de artă care au făcut obiectul în amonte al unei livrări intracomunitare scutite. După cum guvernul german a recunoscut în ședință, o interdicție precum cea prevăzută la articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG conduce la o discriminare întemeiată pe originea națională sau intracomunitară a obiectelor de artă care sunt livrate către comerciantul persoană impozabilă în măsura în care un comerciant persoană impozabilă nu poate, potrivit dispoziției naționale menționate, să opteze pentru aplicarea regimului marjei de profit unei livrări a unui obiect de artă care a făcut obiectul unei livrări intracomunitare în amonte, dar poate, în schimb, să aplice regimul respectiv în ceea ce privește o livrare a unei opere de artă care a fost livrată în amonte pe teritoriul german.

34 Discriminarea care rezultă din dispoziția națională menționată, pe lângă riscul de a aduce atingere liberei circulații a obiectelor de artă menționate și de a denatura concurența între comercianții persoane impozabile în Uniune, riscă să repună în discuție principiul neutralității fiscale în măsura în care comercianților persoane impozabile care efectuează aceleași operațiuni, în special achiziționarea și vânzarea de obiecte de artă, li se va aplica un tratament diferit în ceea ce privește posibilitatea de a opta pentru aplicarea regimului marjei de profit pentru obiectele menționate anterior, după cum acestea sunt livrate în amonte pe teritoriul statului membru sau au făcut obiectul în amonte al unei livrări intracomunitare scutite.

35 Pe de altă parte, în ceea ce privește, mai precis, obiectivele urmărite de regimul marjei de profit, este necesar să se arate că, potrivit considerentului (51) al Directivei TVA, acest sistem are ca scop, în domeniul bunurilor second-hand, al operelor de artă, al antichităților și al obiectelor de colecție, de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.

36 În această privință, trebuie să se constate că, în acest domeniu, 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 să fi făcut obiectul anterior al mai multor schimburi între diferite persoane neimpozabile. Tocmai având în vedere aceste dificultăți în stabilirea TVA-ului care, eventual, a grevat astfel de bunuri anterior, Directiva TVA prevede dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei de profit și de a calcula TVA-ul datorat, astfel cum s-a subliniat la punctul 31 din prezenta hotărâre, prin referire în esență la prețul de vânzare al acestor bunuri.

37 Or, astfel de dificultăți nu ar putea apărea atunci când un obiect de artă vizat la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA este livrat de una dintre persoanele enumerate la articolul 314 literele (a)-(d) din această directivă, din moment ce o astfel de livrare nu a fost supusă TVA-ului sau a fost scutită, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 30 din prezenta hotărâre. Într-o astfel de ipoteză, obiectivul vizat la punctul 35 din prezenta hotărâre nu ar fi justificat introducerea, în Directiva TVA, a regimului marjei de profit pentru livrările de bunuri vizate la articolul 316 din această directivă.

38 Rezultă, în consecință, din modul de redactare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, dar și din contextul și din obiectivele urmărite atât de această dispoziție, cât și de reglementarea din care aceasta face parte, că un stat membru nu poate impune ca un comerciant persoană impozabilă să îndeplinească condițiile prevăzute la articolul 314 literele (a)-(d) din Directiva TVA pentru a putea opta pentru aplicarea regimului marjei de profit.

39 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un comerciant

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

persoană impozabilă poate opta pentru aplicarea regimului marjei de profit unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de către autori sau de către succesorii în drepturi ai acestora, chiar dacă aceștia nu fac parte din categoriile de persoane enumerate la articolul 314 din această directivă.

Cu privire la a doua întrebare

40 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă un comerciant persoană impozabilă poate să opteze pentru aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte în cadrul unei livrări intracomunitare scutite și, în același timp, să pretindă un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în situațiile în care un astfel de drept este exclus în temeiul articolului 322 litera (b) din această directivă, dacă această din urmă dispoziție nu a fost transpusă în dreptul național.

Cu privire la admisibilitate

41 Cu titlu introductiv, trebuie analizat argumentul guvernului german potrivit căruia a doua întrebare este inadmisibilă. Potrivit acestui guvern, această întrebare privește o problemă ipotetică și nedeterminantă pentru soluționarea litigiului principal în măsura în care, în ceea ce privește livrările în cauză, domnul Mensing nu a exercitat un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

42 În această privință trebuie amintit că, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituită la articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, întrucât întrebarea adresată privește interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Refuzul de a se pronunța asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională este posibil numai atunci când este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 17 martie 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, punctul 17 și jurisprudența citată).

43 Or, deși nu se contestă faptul că domnul Mensing nu a exercitat încă un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, reiese totuși din decizia de trimitere, astfel cum este rezumată la punctul 14 din prezenta hotărâre, că, din punctul de vedere al dreptului procedural național, acesta se poate prevala încă de un asemenea drept în cadrul litigiului principal.

44 În aceste condiții, a doua întrebare nu poate fi considerată ca neavând în mod vădit niciun raport cu realitatea sau cu obiectul litigiului și trebuie declarată admisibilă.

Cu privire la fond

45 Este un principiu central al sistemului de TVA că dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri sau servicii în amonte presupune ca cheltuielile efectuate pentru achiziția bunurilor să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 41).

46 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 71 și 72 din concluzii, faptul de a permite unui comerciant persoană impozabilă să deducă TVA-ul achitat în amonte în situația prevăzută la articolul 322 litera (b) din Directiva TVA, atunci când acesta optează pentru aplicarea regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă, ar încălca acest principiu. Astfel, atunci când se aplică regimul derogatoriu al marjei de profit, baza impozabilă este, potrivit articolelor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

315 și 317 din Directiva TVA, marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit. În aceste condiții, TVA-ul plătit în prețul de cumpărare nu este preluat în taxa care grevează vânzarea și nu dă, așadar, niciun drept de deducere.

47 În consecință, articolul 322 litera (b) din Directiva TVA prevede că un comerciant persoană impozabilă nu poate deduce din TVA-ul pe care are obligația de a îl plăti TVA-ul datorat sau achitat pentru obiectele de artă care i-au fost sau urmează să-i fie livrate de autorul lor sau de succesorii în drepturi ai acestuia, în măsura în care bunurile sunt folosite în scopul livrărilor efectuate de comerciantul persoană impozabilă și supuse regimului marjei.

48 Cu alte cuvinte, acesta nu poate, pentru o astfel de livrare, să opteze pentru aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă și, în același timp, să pretindă un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

49 În speță, trebuie arătat că domnul Mensing invocă în mod direct dreptul de opțiune prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, pe care reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu îl prevede pentru livrările intracomunitare de obiecte de artă. În consecință, domnul Mensing nu poate beneficia de regimul marjei de profit în temeiul acestui articol decât în condițiile prevăzute de această directivă, și anume atunci când nu exercită, pentru aceleași livrări, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

50 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că un comerciant persoană impozabilă nu poate să opteze pentru aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte în cadrul unei livrări intracomunitare scutite și, în același timp, să pretindă un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în situațiile în care un astfel de drept este exclus în temeiul articolului 322 litera (b) din această directivă, dacă această din urmă dispoziție nu a fost transpusă în dreptul național.

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:

1) 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 un comerciant persoană impozabilă poate opta pentru aplicarea regimului marjei de profit unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de către autori sau de către succesorii în drepturi ai acestora, chiar dacă aceștia nu fac parte din categoriile de persoane enumerate la articolul 314 din această directivă.

2) Un comerciant persoană impozabilă nu poate să opteze pentru aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte în cadrul unei livrări intracomunitare scutite și, în același timp, să pretindă un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte în situațiile în care un astfel de drept este exclus în temeiul articolului 322 litera (b) din această directivă, dacă această din urmă dispoziție nu a fost transpusă în dreptul național.