

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

Cauza C-550 din 2014 Envirotec Denmark ApS. Aplicarea măsurii de taxare inversă pentru lingouri din aur când acestea provin din topirea unor resturi de materiale ce conțin aur.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

26 mai 2016

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Taxare inversă – Articolul 198 alineatul (2) – Aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate – Noțiune – Articolul 199 alineatul (1) litera (d) și anexa VI – Materiale uzate, deșeuri și rebuturi – Lingouri care rezultă din topirea unor obiecte și rebuturi diverse, destinate să permită extragerea aurului și de o puritate în aur mai mare de 325 de miimi”

În cauza C-550/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Est, Danemarca), prin decizia din 26 noiembrie 2014, primită de Curte la 28 noiembrie 2014, în procedura

Envirotec Denmark ApS

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilesič, președinte de cameră, doamna C. Toader, domnul A. Rosas, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul danez, de C. Thorning, în calitate de agent, asistat de B. Søes Petersen, avocat;
- pentru guvernul estonian, de K. Kraavi-Käerdi, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de M. Clausen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 decembrie 2015,

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 198 alineatul (2) 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 prezentată în cadrul unui litigiu între Envirotec Denmark ApS (denumită în continuare „Envirotec”), pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor), pe de altă parte, în legătură cu o decizie a administrației fiscale prin care s-a refuzat deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte de Envirotec în cursul celui de al patrulea trimestru al anului 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit celui de al optulea considerent al Directivei 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 aplicabil aurului de investiții (JO 1998, L 281, p. 31):

„întrucât experiența a arătat că, în ceea ce privește majoritatea livrărilor de aur cu o puritate superioară unui anumit grad, aplicarea unui mecanism [de taxare inversă] poate contribui la prevenirea fraudei fiscale, reducând în același timp cheltuielile financiare aferente tranzacției; întrucât autorizarea statelor membre de a folosi acest mecanism este justificată [...]” [traducere neoficială].

4 Intitulat „Regim special aplicabil aurului de investiții”, articolul 26b din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 98/80, prevede:

„[...]”

F. Procedura de [taxare inversă]

Prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a), astfel cum a fost modificat prin articolul 28g, în cazul unor livrări de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi sau în cazul unor livrări de aur de investiții pentru care s-a exercitat o opțiune menționată la punctul C al prezentului articol, statele membre pot desemna cumpărătorul ca fiind persoana obligată la plata taxei, în conformitate cu procedurile și condițiile pe care le stabilesc. În cazul în care exercită această opțiune, statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoana desemnată ca fiind obligată la plata taxei datorate îndeplinește obligațiile de declarare și de plată a taxei în conformitate cu articolul 22.

[...]” [traducere neoficială]

5 În considerentele (42) și (55) ale Directivei TVA se arată:

„(42) Este necesar ca statele membre să fie în măsură, în anumite cazuri, să desemneze destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii ca persoană obligată la plata TVA-ului. Această măsură permite statelor membre să simplifice normele și să combată evaziunea fiscală și fraudă din sectoarele identificate și privind anumite tipuri de operațiuni.

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

[...]

(55) Pentru a preveni evaziunea fiscală și a atenua în același timp sarcina financiară aferentă livrării de aur cu grad de puritate superior unui anumit nivel, este justificat a se permite statelor membre să desemneze clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului.”

6 Potrivit articolului 193 din această directivă:

„TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 [...].”

7 Articolul 198 alineatul (2) din directiva menționată prevede:

„Atunci când o livrare de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi sau o livrare de aur de investiții [...] este efectuată de o persoană impozabilă [...] statele membre pot desemna clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului.”

8 Articolul 199 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

[...]

(d) livrarea de materiale uzate, materiale uzate ce nu se pot reutiliza în aceeași stare, rebuturi, deșeuri industriale și neindustriale, deșeuri reciclabile, deșeuri transformate parțial și anumite bunuri și servicii, enumerate în anexa VI;

[...]”

9 Anexa VI la Directiva TVA, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii prevăzute la articolul 199 alineatul (1) litera (d)”, este redactată după cum urmează:

„1. Livrarea de deșeuri, rebuturi și materiale uzate feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea metalelor feroase și neferoase și a aliajelor acestora;

2. livrarea de produse semiprelucrate feroase și neferoase și anumite servicii de prelucrare asociate;

3. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă, scorie și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor [...];

4. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, precum și talaș, pilituri, deșeuri [...];

5. livrarea materialelor prevăzute în prezenta anexă după transformare sub forma unei operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri;

[...]”

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

Dreptul danez

10 Legiuitorul danez a făcut uz de posibilitatea oferită de articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA de a prevedea un mecanism de taxare inversă pentru anumite livrări de aur. În acest scop, articolul 46 alineatul 1 punctul 4 din momsloven (Legea privind TVA-ul) prevede:

„Taxa este datorată de persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă în Danemarca. Totuși, taxa este datorată de destinatarul bunurilor sau serviciilor în cazul în care:

[...]

4) destinatarul este o societate înregistrată în Danemarca, ce primește aur de investiții pentru care se datorează taxa [...] sau aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi.”

11 În schimb, la data faptelor din litigiul principal, legiuitorul danez nu făcuse uz de posibilitatea oferită de articolul 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA de a prevedea un mecanism de taxare inversă pentru anumite livrări de materiale uzate, deșeuri și rebuturi, precum și anumite prestări de servicii asociate.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Envirotec este o societate care își desfășoară activitatea în comerțul cu metale prețioase. În al patrulea trimestru al anului 2011, aceasta a cumpărat, cu ocazia a 24 de operațiuni distincte, 24 de lingouri alcătuite din diverse materiale topite împreună și având un conținut mediu de aur, în funcție de fiecare lingou, de 500 sau de 600 de miimi din greutatea lor.

13 Envirotec a cumpărat aceste lingouri de la o altă societate daneză, Dansk Metalopkøb ApS, care le topise. Ele erau alcătuite printre altele din bijuterii vechi, din tacâmuri și din ceasuri, precum și din reziduuri industriale.

14 Înainte de cumpărarea lor de către Envirotec, aceste lingouri au fost expediate către Remondis Argentia BV, partener al Envirotec cu sediul în Țările de Jos, care trebuia ulterior să le cumpere de la Envirotec cu scopul de a recupera aurul pe care îl conțineau și care a calculat conținutul de aur al fiecărui lingou.

15 Envirotec a plătit Dansk Metalopkøb, pentru toate aceste operațiuni, 1 099 695 de coroane daneze (DKK) (aproximativ 147 000 de euro) care reprezentau TVA, a menționat această sumă în declarația sa de TVA pentru al patrulea trimestru al anului 2011 și a solicitat deducerea acesteia ca TVA achitat în amonte. Dansk Metalopkøb ApS nu a plătit TVA-ul administrației fiscale și ulterior a intrat în lichidare ca urmare a lipsei de resurse financiare.

16 La 7 martie 2012, administrația fiscală a decis că TVA-ul plătit Dansk Metalopkøb de Envirotec nu putea fi dedus pentru motivul că lingourile în cauză intrau sub incidența regimului de taxare inversă prevăzut la articolul 46 alineatul 1 punctul 4 din Legea privind TVA-ul ca „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi”.

17 Envirotec a contestat această decizie la Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), care a confirmat-o printr-o ordonanță din 24 mai 2012. Envirotec a formulat o acțiune

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

împotriva acestei ordonanțe la Helsingør Ret (Tribunalul din Helsingør, Danemarca), care a confirmat-o printr-o hotărâre din 25 februarie 2014.

18 La 10 martie 2014, Envirotec a formulat apel împotriva acestei hotărâri la Østre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Est, Danemarca). În fața acesteia din urmă, ea solicită obligarea Ministerului Finanțelor la plata sumei de 1 099 695 DKK (aproximativ 147 000 de euro), majorată cu dobânzi. În susținerea cererii formulate, arată că lingourile în discuție în litigiul principal nu intră sub incidența articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, întrucât nu este vorba nici despre produse finite care intră în categoria aurului de investiții, nici despre aur care se prezintă sub formă de materie primă sau de produs semiprelucrat. În schimb, lingourile respective ar intra sub incidența articolului 199 alineatul (1) litera (d) din această directivă, care este aplicabil rebuturilor, inclusiv rebuturilor de aur.

19 Ministerul Finanțelor solicită respingerea acțiunii, pentru motivul că aceste lingouri intră în domeniul de aplicare al articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA. În această privință, ar fi determinante faptul că nu este vorba despre produse finite și faptul că dispoziția menționată este, în opinia ministerului respectiv, o *lex specialis* aplicabilă comerțului cu aur, în timp ce articolul 199 din aceeași directivă este o dispoziție referitoare la rebuturile metalice. Această interpretare ar fi susținută de obiectivul primei dispoziții menționate, care ar fi combaterea fraudei fiscale. Lingourile în cauză ar trebui, așadar, considerate ca fiind aur sau produse din aur, întrucât ceea ce le-ar conferi valoarea de piață ar fi conținutul lor în aur și având în vedere că ar fi fabricate pentru revânzarea aurului pe care îl conțin.

20 Instanța de trimitere subliniază că nici modul de redactare a articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, nici dispoziția care i-a precedat, nici preambulul Directivei 98/80 sau diferitele versiuni lingvistice ale acestei prime dispoziții nu indică în mod clar dacă aceasta se aplică produselor cu un conținut ridicat de aur, precum lingourile în discuție în litigiul principal, care nu sunt în mod direct în curs de fabricare în vederea obținerii unor produse finite.

21 Faptul că obiectivul acestui articol este de a preveni fraudă fiscală ar pleda în favoarea unei interpretări largi, potrivit căreia, pe lângă aurul de investiții și aurul brut, articolul menționat se aplică de asemenea aurului supus oricărei transformări și în orice stadiu al procesului de fabricație, în cazul în care conținutul de aur al bunului în discuție este mai mare sau egal cu 325 de miimi și în cazul în care valoarea acestuia este stabilită doar pe baza valorii aurului pe care îl conține. Cu toate acestea, ar fi de asemenea posibil să se rețină o interpretare strictă, potrivit căreia dispoziția menționată ar fi aplicabilă doar aurului care se găsește într-un stadiu situat între aurul brut și produsul finit. O astfel de interpretare s-ar putea corobora printre altele cu faptul că reziduurile metalice intră sub incidența articolului 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA.

22 În aceste împrejurări, Østre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Est) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Lingourile alcătuite dintr-un aliaj grosier și aleatoriu de rebuturi ale unor diverse obiecte metalice care conțin aur intră în sfera noțiunii «aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate» în sensul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA?

Se poate pleca de la principiul că lingourile în cauză sunt constituite dintr-un aliaj grosier și aleatoriu de rebuturi ale unor diverse obiecte metalice care conțin aur și că aceste lingouri pot conține de asemenea, în plus, materiale organice, precum dinți, cauciuc, PVC și metale/materiale precum cupru, cositor, nichel, amalgam, resturi de baterii cu mercur și plumb, precum și diferite substanțe toxice etc. Așadar, nu era vorba despre un produs care conținea aur direct în curs de transformare în produs finit.

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

Pe de altă parte, lingoul era un produs prelucrat (un aliaj), care – ca etapă intermediară – a fost fabricat în vederea extragerii aurului pe care îl conține. Lingourile au un conținut ridicat de aur, în medie între 500 și 600 de miimi, așadar cu mult peste 325 de miimi de aur. După extragere, conținutul de aur urmează să fie folosit pentru fabricarea de produse (din aur/care conțin aur).

Pentru a răspunde la întrebare, Curtea poate de asemenea pleca de la principiul că lingourile nu pot fi integrate direct în alte produse, întrucât trebuie mai întâi să facă obiectul unei prelucrări în cadrul căreia metalele sunt separate, iar elementele nemetalice, substanțele nocive pentru sănătate și altele sunt eliminate prin topire/sunt îndepărtate.”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se aplică unei livrări de lingouri, precum cele în discuție în litigiul principal, constituite dintr-un aliaj grosier și aleatoriu obținut prin fuziunea de rebuturi și de diverse obiecte metalice care conțin aur, precum și alte metale, materiale și substanțe și care prezintă, în funcție de fiecare lingou, un conținut de aur de aproximativ 500 sau 600 de miimi.

24 Articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA prevede că, atunci când o livrare de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi sau o livrare de aur de investiții este efectuată de o persoană impozabilă, statele membre pot desemna clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului, posibilitate de care, astfel cum reiese din decizia de trimitere, legiuitorul danez a făcut uz.

25 În speță, trebuie arătat de la bun început că din modul de redactare a dispoziției menționate reiese că aceasta nu este aplicabilă produselor finite, cu excepția „aurului de investiții”. Cu toate acestea, este cert că această din urmă noțiune nu poate viza bunuri precum lingourile în discuție în litigiul principal.

26 În plus, nici articolul 198 din Directiva TVA, nici alte dispoziții din Directiva TVA, nici Directiva 98/80, care se află la originea conținutului acestui articol 198 alineatul (2), nu precizează ceea ce trebuie să se înțeleagă prin noțiunea „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi”.

27 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, cu ocazia interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 26 ianuarie 2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 26, și Hotărârea din 19 iulie 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 27, precum și jurisprudența citată). De asemenea, determinarea semnificației și a sferei de aplicare a termenilor pentru care dreptul Uniunii nu oferă nicio definiție trebuie realizată conform sensului lor obișnuit în limbajul curent, ținând cont de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, punctul 25 și jurisprudența citată).

28 În plus, în caz de divergență între versiunile lingvistice, domeniul de aplicare al dispoziției în discuție nu poate fi apreciat pe baza unei interpretări exclusiv textuale, ci trebuie să fie apreciat în funcție de economia generală și de finalitatea reglementării din care face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, punctul 42 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctul 22 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

29 În ceea ce privește, în primul rând, conținutul noțiunii „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi”, după cum a arătat, în esență, avocatul general la punctele 20-23, precum și 26-30, 57 și 63 din concluzii, trebuie să se constate mai întâi că, în funcție de versiunile lingvistice ale articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, termenii „aur sub formă de materie primă” pot viza aurul neprelucrat, aurul ca metal pur sau orice material constituit în parte din aur.

30 În continuare, deși termenii „produse semiprelucrate” vizează, în limbajul curent, bunuri care au fost deja prelucrate sau transformate, însă care mai trebuie să facă obiectul unei transformări ulterioare, sensul obișnuit al acestor termeni nu permite să se stabilească, în mod uniform în diferitele versiuni lingvistice, care stadiu precis al transformării produselor în cauză este vizat, ci doar că nu este vorba nici de produse care nu au făcut niciodată obiectul unei prelucrări sau al unei transformări anterioare, nici de produse finite.

31 În sfârșit, cerința de puritate minimă de 325 de miimi de aur, menționată la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA, considerată în mod literal, poate, cel puțin în anumite versiuni lingvistice, să se raporteze fie la „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate”, fie doar la „produse semiprelucrate” menționate în această dispoziție.

32 Din ceea ce precedă reiese că doar modul de redactare a articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA nu permite să se stabilească dacă și, eventual, în ce condiții bunuri precum lingourile în discuție în litigiul principal intră în domeniul său de aplicare.

33 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscrie articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA, trebuie amintit că această dispoziție permite statelor membre să prevadă, în situațiile pe care le vizează, un mecanism de taxare inversă în temeiul căruia persoana obligată la plata TVA-ului este persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse acestei taxe. Dispoziția menționată constituie, astfel, o excepție de la principiul care figurează la articolul 193 din directiva amintită, potrivit căruia TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă. Ea trebuie, prin urmare, să facă obiectul unei interpretări stricte, care nu poate însă determina lipsirea ei de efecte (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctele 23 și 31, precum și jurisprudența citată).

34 Asemenea articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, articolul 199 alineatul (1) litera (d) din această directivă oferă statelor membre posibilitatea de a institui un mecanism de taxare inversă și pentru livrările de materiale uzate, de deșuri și de rebuturi enumerate în anexa VI la directiva menționată. Printre aceste livrări figurează în special, la punctul 5 din anexa menționată, „livrarea materialelor prevăzute în prezenta anexă după transformare sub forma unei operațiuni de [...] turnare în lingouri”. Această anexă menționează în special, la punctul 1, „[l]ivrarea de deșuri, rebuturi și materiale uzate feroase și neferoase”, la punctul 2, „livrarea de produse semiprelucrate feroase și neferoase”, la punctul 3, „livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora”, iar la punctul 4, „livrarea de deșuri feroase și neferoase, precum și talaș, pilituri, deșuri”. Or, după cum reiese din decizia de trimitere, legiuitorul danez, la momentul faptelor din cauza principală, nu a făcut uz de posibilitatea, prevăzută în această din urmă dispoziție, de a institui un mecanism de taxare inversă pentru livrările de materiale uzate, deșuri și rebuturi enumerate în anexa VI la directiva menționată.

35 Din decizia de trimitere reiese de asemenea că lingourile în discuție în litigiul principal, deși au un conținut de aur de aproximativ 500 sau 600 de miimi, după caz, sunt topite din diverse obiecte

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

vechi, precum și din rebuturi și deșeuri industriale, conțin metale și materiale diverse și nu pot fi utilizate ca atare, ci trebuie, înaintea oricărei utilizări a componentelor lor, să fie supuse unui tratament care permite separarea metalelor de elementele nemetalice și extragerea anumitor substanțe din compoziția lor.

36 Envirotec se prevalează de aceste elemente pentru a concluziona în sensul inaplicabilității articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA în cazul lingourilor respective și, prin urmare, în sensul inaplicabilității mecanismului de taxare inversă în cazul livrărilor acestor bunuri, întrucât ar fi vorba despre deșeuri care intră sub incidența articolului 199 alineatul (1) litera (d) din directiva menționată.

37 Trebuie să se constate că, având în vedere doar modul de redactare a dispozițiilor menționate, nu poate fi exclus faptul ca bunuri precum lingourile în discuție în litigiul principal să poată intra sub incidența articolului 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA ca lingouri rezultate din topirea unor diverse deșeuri, rebuturi și materiale uzate neferoase, precum și a unor materiale reciclabile constituite din astfel de metale.

38 Cu toate acestea, nimic nu indică în Directiva TVA că mecanismul de taxare inversă prevăzut la articolul 199 alineatul (1) litera (d) din aceasta îl exclude în mod necesar pe cel prevăzut la articolul 198 alineatul (2), întrucât această din urmă dispoziție poate fi concepută, în această privință, ca fiind o *lex specialis* care se referă la produsele specifice vizate de termenii săi.

39 Trebuie să se constate, așadar, că contextul în care se înscrie articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA nu permite să se stabilească cu certitudine domeniul de aplicare al dispoziției menționate. Se impune, așadar, în al treilea rând, să se analizeze obiectivul pe care aceasta îl urmărește.

40 În această privință, din considerentul (42) al Directivei TVA reiese că regimurile de taxare inversă pe care statele membre pot alege să le instituie în anumite sectoare sau cu ocazia anumitor tipuri de operațiuni urmăresc să simplifice normele, precum și să combată fraudă și evaziunea fiscală. Același obiectiv este exprimat în considerentul (55) al Directivei TVA, care repetă al optulea considerent al Directivei 98/80 și potrivit căruia, „[p]entru a preveni evaziunea fiscală și a atenua în același timp sarcina financiară aferentă livrării de aur cu grad de puritate superior unui anumit nivel, este justificat a se permite statelor membre să desemneze clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului”.

41 Or, astfel cum a subliniat avocatul general, în esență, la punctele 49 și 50 din concluzii, aspectul care mărește riscul de fraudă fiscală și, în consecință, justifică aplicarea unui mecanism de taxare inversă pentru livrarea anumitor bunuri, printre care și aurul, este valoarea de piață ridicată a acestora în raport cu dimensiunea lor, care le face ușor transportabile. În ceea ce privește comerțul cu aur și având în vedere că nu este vorba despre un produs finit, precum o bijuterie, ceea ce determină valoarea bunului în discuție este conținutul său de aur. Prin urmare, riscul de fraudă fiscală este cu atât mai important având în vedere că conținutul de aur al acestui bun este ridicat.

42 Rezultă de aici că, având în vedere obiectivul principal urmărit de legiuitorul Uniunii, gradul de puritate în aur al bunului în discuție este decisiv în vederea stabilirii aspectului dacă o livrare de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate, care nu constituie un produs finit, intră sau nu intră sub incidența articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA.

43 Pe de altă parte, trebuie să se constate că a reține o interpretare a articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA potrivit căreia această dispoziție, odată ce a fost pusă în aplicare de un stat membru, nu ar fi totuși aplicabilă unor lingouri care prezintă o puritate în aur mai mare sau egală cu 325 de

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

miimi ar putea aduce atingere deplinei realizări a acestui obiectiv de luptă împotriva fraudei fiscale urmărit în mod specific de legiuitorul Uniunii, având în vedere particularitățile unui astfel de metal prețios. În schimb, considerațiile care precedă nu aduc atingere aspectului dacă lingouri alcătuite din „deșeuri” sau din „materiale uzate”, în cazul în care au o puritate în aur inferioară valorii de 325 de miimi, pot intra sub incidența mecanismului de taxare inversă prevăzut la articolul 199 alineatul (1) litera (d) din aceeași directivă, cu condiția ca acest mecanism să fie instituit de un stat membru.

44 În sfârșit, nu este necesar, în scopul de a răspunde la întrebarea adresată, să se stabilească dacă bunuri precum lingourile în discuție în litigiul principal intră sub incidența noțiunii „aur sub formă de materie primă” sau a noțiunii „produse semiprelucrate”, în sensul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA.

45 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se aplică unei livrări de lingouri, precum cele în discuție în litigiul principal, constituite dintr-un aliaj grosier și aleatoriu obținut prin fuziunea de rebuturi și de diverse obiecte metalice care conțin aur, precum și alte metale, materiale și substanțe și care prezintă, în funcție de fiecare lingou, un conținut de aur de aproximativ 500 sau 600 de miimi.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 198 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se aplică unei livrări de lingouri, precum cele în discuție în litigiul principal, constituite dintr-un aliaj grosier și aleatoriu obținut prin fuziunea de rebuturi și de diverse obiecte metalice care conțin aur, precum și alte metale, materiale și substanțe și care prezintă, în funcție de fiecare lingou, un conținut de aur de aproximativ 500 sau 600 de miimi.