

## 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-365 din 2022, IT. Vânzarea unor autoturisme ca bunuri pentru piese de schimb. Calitatea pe care trebuie să o îndeplinească furnizorul pentru a se putea aplica regimul TVA pentru bunuri second hand.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

17 mai 2023

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Regimul marjei de profit – Articolul 311 – Noțiunea de «bunuri second-hand» – Vehicule scoase din uz vândute pentru piese”

În cauza C-365/22,

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

**IT**

împotriva

**État belge**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul M. Safjan (raportor), președinte de cameră, domnii N. Jääskinen și M. Gavalec, judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.-C. Halleux și C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

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 311 alineatul (1) punctul 1 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 IT, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației fiscale belgiene de a aplica regimul marjei de profit în ceea ce privește anumite vânzări de vehicule realizate de IT.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

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

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

1.«bunuri second-hand» înseamnă bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre;

[...]

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;

[...]”

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

„În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

5 Articolul 314 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„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;

## 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

(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 [taxa pe valoarea adăugată (TVA)] a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

6 Articolul 315 din Directiva TVA prevede:

„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 aferentă 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.”

### *Dreptul belgian*

7 Articolul 58 alineatul (4) din Codul privind taxa pe valoarea adăugată și 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 artă, obiectelor de colecție sau antichităților transpun în dreptul belgian articolele 311 și 313 din Directiva TVA.

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

8 De la 1 octombrie 2013, IT este identificat în scopuri de TVA pentru o activitate profesională de vânzare de vehicule de ocazie și de epave. În cadrul acestei activități, el trebuie printre altele să achiziționeze vehicule de clasă, și anume în daună totală, de la întreprinderi de asigurări înainte de a le revinde unor terți ca epave sau „pentru piese”.

9 În anul 2015, IT a făcut obiectul unui control care a condus la o decizie de regularizare pentru încălcări ale normelor de deducere a TVA-ului și ale regimului marjei de profit. În temeiul dispozițiilor naționale de transpunere a articolelor 311 și 313 din Directiva TVA, administrația fiscală a decis să excludă de la regimul marjei de profit facturile care menționau termenii „mașini vândute pentru piese” sau cele referitoare la epave.

10 IT a introdus o acțiune în justiție împotriva acestei decizii, susținând printre altele, cu trimitere la Hotărârea Curții din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), că vehiculele vândute „pentru piese” aveau natura de „bunuri second-hand” în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA.

11 Printr-o hotărâre din 1 martie 2019, cour d’appel de Liège (Belgique) [Curtea de Apel din Liège (Belgia)] a respins pretențiile formulate de IT. Aceasta a reținut că Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), nu se referea, precum în speță, la vehicule revândute „pentru piese”, fără vreo individualizare a acestora, ci la piese prelevate de însuși vânzătorul persoană impozabilă de la vehicule scoase din uz și revândute ca atare de către acest vânzător persoană impozabilă. Instanța menționată a considerat în continuare că era necesar să se verifice dacă vehiculele în discuție în litigiul principal păstrasera funcționalitățile pe care le aveau în stare nouă astfel încât să poată fi reutilizate ca atare sau după reparații și dacă, în consecință, puteau fi calificate drept „bunuri second-hand” în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA.

## 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

12 Instanța menționată a apreciat, pe de o parte, că nu aceasta era în mod vădit situația vehiculelor vândute „pentru piese” de IT, mențiunea „pentru piese” atestând în mod obiectiv că aceste vehicule nu mai erau, în principiu, susceptibile de a fi reutilizate ca atare și că trebuia să se țină seama de circumstanțele obiective în care au intervenit operațiunile de revânzare. Pe de altă parte, aceasta a considerat că, în ceea ce privește vehiculele care se află în stare de epavă, nici acestea nu puteau fi calificate drept „bunuri second-hand”, din moment ce nu puteau fi utilizate din nou prin păstrarea caracteristicilor pe care le aveau în stare nouă, utilizarea lor neputând să se limiteze decât la recuperarea câtorva piese și a materialelor care le compun.

13 Întrucât IT a formulat recurs la Cour de cassation (Curtea de Casație, Belgia), instanța 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 clasificate, 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 păstrat 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).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

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 aplica revânzării de piese demontate prelevate chiar de persoana impozabilă 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 impozabilă 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 impozabilă 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 impozabilă către 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 impozabilă 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 păstrau 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 păstrează 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

## 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

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 impozabile 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 precedă, 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 păstrează 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 păstrează 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.**