

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

Cauza C-180 din 2022, Harry Mensing II. Regimul special al TVA privind marja de profit pentru opere de artă. Deducerea TVA de la achizițiile efectuate în amonte când se aplică acest regim special pentru TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

13 iulie 2023

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 311 și următoarele – Regimuri speciale pentru obiectele de artă – Regimul marjei de profit – Comercianți persoane impozabile – Livrare de obiecte de artă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora – Operațiuni intracomunitare – Drept de deducere a taxei achitate în amonte”

În cauza C-180/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 20 octombrie 2021, primită de Curte la 9 martie 2022, în procedura

Finanzamt Hamm

împotriva

Harry Mensing,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii P. G. Xuereb, T. von Danwitz și A. Kumin și doamna I. Ziemele (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Harry Mensing, de O.-G. Lippross, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și A. Hoesch, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 23 martie 2023,

pronunță prezenta

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 311 și următoarele 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 Finanzamt Hamm (Administrația Fiscală din Hamm, Germania), pe de o parte, și domnul Harry Mensing, un comerciant de obiecte de artă, pe de altă parte, cu privire la calculul bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cazul aplicării regimului marjei de profit la livrările de obiecte de artă care au fost achiziționate în amonte de persoana în cauză în cadrul unor livrări intracomunitare.

Cadrul 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 [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 Articolul 193 din această directivă prevede:

„TVA 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 și articolul 202.”

5 În titlul XII, intitulat „Regimuri speciale”, Directiva TVA cuprinde capitolul 4, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”. Secțiunea 1 din acest capitol cuprinde articolul 311 din directiva menționată, care definește printre altele noțiunile de „obiect de artă” și „comerciant persoană impozabilă”. În secțiunea 2 din capitolul

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

menționat, care stabilește regimul special pentru comercianții persoane impozabile, subsecțiunea 1, intitulată „Regimul marjei”, cuprinde articolele 312-325.

6 Articolul 312 din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei subsecțiuni, se aplică următoarele definiții:

1. «preț de vânzare» înseamnă tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de comerciantul persoană impozabilă de la client sau de la o parte terță, inclusiv subvenții direct legate de operațiune, impozite, drepturi, prelevări și taxe și cheltuieli neprevăzute, precum cheltuieli cu comisioane, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare percepute de comerciantul impozabil clientului, dar cu excepția sumelor prevăzute la articolul 79;
2. «preț de cumpărare» înseamnă tot ceea ce constituie contravaloarea, în sensul punctului 1, obținută sau care urmează să fie obținută de la comerciantul persoană impozabilă de către furnizorul său.”

7 Articolul 314 din această 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[a Europeană] de una dintre următoarele persoane:

- (a) o persoană neimpozabilă;
- (b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;
- (c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;
- (d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

8 Articolul 315 din directiva menționată are următorul cuprins:

„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.”

9 Articolul 316 din aceeași 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;

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

(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.

(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.”

10 Articolul 317 din Directiva TVA 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 datorată sau achitată la import.”

Dreptul german

11 Articolul 25a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea publicată la 21 februarie 2005 (BGBl. I, p. 386, denumită în continuare „UStG”), are următorul cuprins:

„(1) Pentru livrările de bunuri mobile corporale în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, impozitarea se efectuează conform dispozițiilor care urmează (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 este datorat sau nu este perceput impozit pe cifra de afaceri în temeiul articolului 19 alineatul (1)

sau

b) s-a aplicat regimul marjei de profit.

3. Bunurile nu sunt pietre prețioase (clasificate la pozițiile 71 02 și 71 03 din Tariful vamal) sau metale prețioase (clasificate la pozițiile 71 06, 71 08, 71 10 și 71 12 din Tariful vamal).

(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 de profit 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

1. obiecte de artă (punctul 53 din anexa 2), de colecție [punctul 49 litera (f) și punctul 54 din anexa 2] sau antichități [poziția 9706 00 00 din Tariful Vamal] pe care le-a importat el însuși sau
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 în funcție de suma cu care prețul de vânzare depășește prețul de cumpărare al bunului; în cazul livrărilor prevăzute la articolul 3 alineatul (1b) și în cazurile prevăzute la articolul 10 alineatul (5), prețul de vânzare este înlocuit de valoarea prevăzută la articolul 10 alineatul (4) punctul 1. Dacă prețul de cumpărare al unui obiect de artă (punctul 53 din anexa 2) nu poate fi stabilit sau dacă prețul de cumpărare este nesemnificativ, suma în funcție de care se calculează cifra de afaceri este stabilită în mod estimativ la 30 % din prețul de vânzare. Impozitul pe cifra de afaceri nu face parte din baza de impozitare. În cazul alineatului (2) prima teză punctul 1, prețul de cumpărare se consideră a fi valoarea prevăzută la articolul 11 alineatul (1), la care se adaugă impozitul pe cifra de afaceri la import. În cazul alineatului (2) prima teză punctul 2, prețul de cumpărare include impozitul pe cifra de afaceri al furnizorului.

[...]

(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 potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare de pe restul teritoriului comunitar;

b) livrării intracomunitare a unui autovehicul nou în sensul articolului 1b alineatele (2) și (3).

2. Achiziția intracomunitară nu este supusă impozitului pe cifra de afaceri în cazul în care regimul marjei de profit a fost aplicat livrării bunurilor către cumpărător în sensul articolului 1a alineatul (1) în restul Comunității.

3. Aplicarea articolului 3c și scutirea de impozit pentru livrările intracomunitare [articolul 4 alineatul (1) litera (b) și articolul 6a] sunt excluse de la regimul marjei de profit.

[...]”

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.

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

13 Domnul Mensing a solicitat Administrației Fiscale din Hamm aplicarea regimului marjei de profit livrărilor menționate. Având în vedere că articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG prevede că regimul marjei de profit nu se aplică livrărilor de bunuri achiziționate de comerciant intracomunitar, în cazul în care livrarea către comerciant a fost scutită potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare de pe restul teritoriului Uniunii Europene, Administrația Fiscală din Hamm a refuzat să admită cererea sa și, în consecință, a stabilit că domnul Mensing era obligat la plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA.

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

15 Întrucât are îndoieli în această privință, instanța menționată a adresat Curții o cerere de decizie preliminară.

16 Prin Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), pronunțată în urma acestei cereri, Curtea a declarat, pe de o parte, că 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 și, pe de altă parte, că un comerciant persoană impozabilă nu poate să opteze 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 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.

17 Ca urmare a acestei hotărâri, prin Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster) a admis cererea domnului Mensing. În esență, această instanță a considerat că stabilirea bazei de impozitare trebuia să fie efectuată în temeiul dreptului Uniunii și că, având în vedere dispozițiile articolului 317 primul paragraf din Directiva TVA coroborat cu articolele 312, 315 și 316 din această directivă, impozitul pe cifra de afaceri trebuie să fie luat în considerare ca o componentă a „prețului de achiziție” care reduce marja de profit.

18 Administrația Fiscală din Hamm a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), care este instanța de trimitere în prezenta cauză. În esență, aceasta susține că impozitul pe cifra de afaceri aferent achiziției intracomunitare nu reduce baza de impozitare. În această privință, Administrația Fiscală din Hamm face trimitere la Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), care a arătat că, în cazul importurilor din țări terțe, articolul 317 al doilea paragraf din Directiva TVA impune scăderea din prețul de vânzare a bazei impozabile la import, majorată cu TVA-ul aferent importului, și a considerat, în consecință, că lipsa unei soluții analoge în ceea ce privește achizițiile intracomunitare reprezintă o lacună juridică.

19 Instanța de trimitere arată că, în dreptul național, luarea în considerare a impozitului pe cifra de afaceri la stabilirea bazei de impozitare potrivit regimului marjei de profit este posibilă pe baza unei interpretări a articolului 25a alineatul (3) a treia teză din UStG în conformitate cu dreptul Uniunii. Această instanță are însă îndoieli cu privire la aspectul dacă instanța națională de ultim grad poate,

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

atunci când o persoană impozabilă se prevalează de aplicarea regimului marjei de profit prevăzut la articolul 311 și următoarele din Directiva TVA, să interpreteze articolul 25a alineatul (3) a treia teză din UStG în sensul că taxa aferentă achiziției intracomunitare nu face parte din baza de impozitare.

20 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În împrejurări precum cele din procedura principală, în care, în temeiul Hotărârii din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), o persoană impozabilă se întemeiază pe faptul că și livrarea de obiecte de artă pe care le-a achiziționat în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de la autor (sau de la succesorii în drepturi ai acestuia) este supusă regimului marjei de profit, prevăzut la articolul 311 și următoarele [din Directiva 2006/112], baza de impozitare trebuie stabilită exclusiv în conformitate cu dreptul Uniunii, potrivit punctului 49 din această hotărâre, astfel încât nu este admisibilă interpretarea de către instanța națională de ultim grad de jurisdicție, a unei dispoziții de drept național [în speță, articolul 25a alineatul (3) a treia teză din UStG] potrivit căreia taxa datorată pentru achiziția intracomunitară nu face parte din baza de impozitare?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: articolul 311 și următoarele [din Directiva 2006/112] trebuie înțelese în sensul că, în cazul în care regimul marjei de profit se aplică livrărilor de obiecte de artă achiziționate anterior de la autor (sau de la succesorii în drepturi ai acestuia) în cadrul unei livrări intracomunitare, impozitul datorat pentru achiziția intracomunitară reduce marja comercială sau există în această privință, în dreptul Uniunii, o lacună contrară obiectivului urmărit, care nu poate fi remediată de jurisprudență prin intermediul dezvoltării pe cale pretoriană a dreptului, ci numai de către legiuitor?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a doua întrebare

21 Prin intermediul celei de a doua întrebări, care trebuie analizată în primul rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 312 și 315, precum și articolul 317 primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare în aval este supusă regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) din această directivă, face parte din baza de impozitare a livrării în cauză.

22 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, 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 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 24 și jurisprudența citată).

23 În ceea ce privește modul de redactare a dispozițiilor în cauză, trebuie arătat de la bun început că din articolul 317 primul paragraf din Directiva TVA rezultă că, în cazul în care un comerciant persoană impozabilă optează, în conformitate cu articolul 316 din această directivă, pentru aplicarea regimului marjei de profit livrărilor de bunuri menționate în această dispoziție, baza de impozitare este definită în conformitate cu articolul 315 din directiva menționată.

24 Potrivit dispozițiilor primului paragraf al articolului 315 menționat, baza impozabilă pentru livrările de bunuri cărora li se aplică regimul marjei de profit este marja de profit realizată 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

comerciantul persoană impozabilă, calculată în conformitate cu al doilea paragraf al acestui articol, din care se scade valoarea TVA-ului aferent marjei de profit înseși.

25 În această privință, în primul rând, reiese din cuprinsul articolului 315 al doilea paragraf din Directiva TVA că 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”.

26 În special, articolul 312 punctul 1 din Directiva TVA definește „prețul de vânzare” ca fiind „tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de comerciantul persoană impozabilă de la client sau de la o parte terță, inclusiv subvenții direct legate de operațiune, impozite, drepturi, prelevări și taxe și cheltuieli neprevăzute, precum cheltuieli cu comisioane, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare percepute de comerciantul impozabil clientului”. Noțiunea de „preț de cumpărare” este definită, la rândul său, la articolul 312 punctul 2 din această directivă ca fiind „tot ceea ce constituie contravaloarea, în sensul punctului 1, obținută sau care urmează să fie obținută de la comerciantul persoană impozabilă de către furnizorul său”.

27 Așa cum a subliniat domnul avocat general la punctele 31-33 din concluzii, reiese astfel din însuși modul de redactare a articolului 312 din Directiva TVA că noțiunile de „preț de vânzare” și „preț de cumpărare”, menționate în această dispoziție, vizează, pe de o parte, elementele de cost a căror acoperire a fost obținută de comerciantul persoană impozabilă în schimbul unei operațiuni de livrare supuse regimului marjei de profit și, respectiv, pe de altă parte, elementele de cost pe care acesta le-a plătit furnizorului cumpărând bunul care ulterior face obiectul livrării în cauză.

28 În ceea ce privește în mod specific noțiunea de „preț de cumpărare”, rezultă că aceasta nu include elementele de cost pe care comerciantul persoană impozabilă nu le-a plătit furnizorului, dar pe care le-a plătit unor terți, astfel încât acest preț de cumpărare nu include TVA-ul achitat autorității fiscale pentru achiziția intracomunitară a bunului care ulterior face obiectul operațiunii de livrare în cauză.

29 În al doilea rând, în ceea ce privește quantumul TVA-ului aferent marjei de profit înseși, care, potrivit articolului 315 primul paragraf din Directiva TVA și după cum s-a amintit la punctul 24 din prezenta hotărâre, trebuie să fie scăzut din marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, este necesar să se arate, așa cum a procedat guvernul german și astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 37 din concluzii, că acest TVA este taxa pe care comerciantul persoană impozabilă trebuie să o achite pentru vânzarea obiectului de artă pe care a efectuat-o. În schimb, TVA-ul menționat nu poate include taxa plătită de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a obiectului de artă, care este aferentă prețului de achiziție al acestui obiect.

30 Având în vedere modul de redactare a articolelor 312 și 315, precum și a articolului 317 primul paragraf din Directiva TVA, este necesar, prin urmare, să se considere că TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă care face obiectul unei operațiuni de livrare în aval supuse regimului marjei de profit nu face parte din prețul de cumpărare al acestui bun, în sensul articolului 312 punctul 2 din directiva menționată, astfel încât nu este necesar să se excludă quantumul acestei taxe din baza de impozitare a acestei livrări în aval.

31 Cu toate acestea, atât domnul Mensing, cât și Comisia Europeană consideră în esență că o interpretare strict literală a articolelor 312 și 315, precum și a articolului 317 primul paragraf din Directiva TVA nu respectă obiectivele urmărite de aceste dispoziții și nici de contextul în care se înscriu acestea. În special, Comisia arată că interpretarea articolului 312 din Directiva TVA în sensul că prețul de cumpărare al unui obiect de artă achiziționat de un comerciant persoană impozabilă de la

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

un furnizor stabilit într-un alt stat membru în cadrul unei achiziții intracomunitare a acestui obiect include TVA-ul achitat pentru această achiziție ar permite evitarea dublei impuneri, precum și a denaturării concurenței, independent de aspectul dacă obiectul în cauză a fost achiziționat în același stat membru, într-un alt stat membru sau într-o țară terță.

32 În această privință, în primul rând, este adevărat, pe de o parte, în ceea ce privește obiectivele urmărite de Directiva TVA, că reiese din considerentul (4) al directivei menționate că aceasta urmărește să instituie un sistem de TVA care să nu denatureze condițiile de concurență și să nu împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. În plus, potrivit considerentului (7) al directivei menționate, 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. Pe de altă parte, astfel cum a amintit Curtea în Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 32 și jurisprudența citată), dintr-o jurisprudență constantă reiese că principiul neutralității fiscale este inerent sistemului comun de TVA instituit prin Directiva TVA și că acest principiu se opune printre altele tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni.

33 Pe de altă parte, în ceea ce privește, mai precis, obiectivele urmărite de regimul marjei de profit, desigur, Curtea a subliniat deja 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 (Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 35).

34 În aceste condiții, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, interpretarea unei dispoziții a dreptului Uniunii în lumina contextului și a finalității sale nu poate avea ca rezultat să lipsească de orice efect util textul clar și precis al acestei dispoziții. Astfel, din moment ce sensul unei dispoziții a dreptului Uniunii reiese fără ambiguitate chiar din modul de redactare a acesteia, Curtea nu se poate abate de la această interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comunitatea Europeană, C-199/05, EU:C:2006:678, punctul 42, și Hotărârea din 20 septembrie 2022, VD și SR, C-339/20 și C-397/20, EU:C:2022:703, punctul 71, precum și jurisprudența citată).

35 În această privință, deși, desigur, principiul neutralității fiscale este inerent sistemului comun al TVA-ului instituit prin Directiva TVA, acest principiu, fiind o expresie particulară a principiului egalității la nivelul dreptului derivat al Uniunii și în domeniul special al fiscalității, nu permite extinderea domeniului de aplicare al unei dispoziții a acestei directive într-un mod care ar fi contrar modului clar de redactare a acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 50 și jurisprudența citată), care nu poate fi modificată decât în urma unei intervenții a legiuitorului Uniunii, astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 61 din concluzii.

36 În al doilea rând, este cert, astfel cum a arătat în esență Comisia, că interpretarea literală a articolelor 312 și 315, precum și a articolului 317 primul paragraf din Directiva TVA, menționată la punctul 30 din prezenta hotărâre, conduce la o sarcină fiscală diferențiată care grevează livrările într-un stat membru, după cum obiectul de artă a făcut obiectul unei astfel de achiziții intracomunitare, a fost achiziționat de comerciantul persoană impozabilă pe teritoriul aceluiași stat membru sau a fost importat dintr-o țară terță.

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

37 Trebuie să se constate însă că această situație rezultă direct din modul de redactare a dispozițiilor aplicabile.

38 Astfel, în timp ce, după cum s-a arătat la punctul 30 din prezenta hotărâre, TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă care face obiectul unei operațiuni de livrare în aval supuse regimului marjei de profit nu face parte din prețul de cumpărare al bunului în cauză, în sensul articolului 312 punctul 2 din Directiva TVA, TVA-ul achitat de acest comerciant persoană impozabilă pentru achiziționarea unui obiect de artă într-un stat membru și care face obiectul unei operațiuni de livrare în aval supuse acestui regim în același stat membru este, în general, plătit de comerciantul persoană impozabilă direct furnizorului său, care are, în principiu, obligația de a-l plăti autorității fiscale, conform articolului 193 din această directivă, astfel încât el intră în sfera noțiunii de „preț de cumpărare”, în sensul articolului 312 punctul 2 din directiva menționată.

39 În plus, pentru livrările de obiecte de artă pe care le-a importat comerciantul persoană impozabilă însuși, articolul 317 al doilea paragraf din aceeași directivă prevede în mod expres că prețul de cumpărare ce se ia în considerare pentru calcularea marjei de profit este egal cu baza impozabilă la import la care se adaugă TVA-ul datorat sau achitat la import.

40 Or, conform jurisprudenței amintite la punctul 34 din prezenta hotărâre, Curtea nu se poate abate de la modul clar și precis de redactare a acestor dispoziții.

41 În aceste condiții și în stadiul actual al dreptului Uniunii, articolele 312 și 315, precum și articolul 317 primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare în aval este supusă regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) din această directivă, face parte din baza de impozitare a livrării în cauză.

Cu privire la prima întrebare

42 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 întâi) declară:

Articolele 312 și 315, precum și articolul 317 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că taxa pe valoarea adăugată achitată de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare în aval este supusă regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) din această directivă, face parte din baza de impozitare a livrării în cauză.