Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
din 17 decembrie 2015 [1]

Cauza C-550/14

Envirotec Denmark ApS
împotriva
Skatteministeriet

[cerere de decizie preliminară formulată de Østre Landsret (Danemarca)]

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 198 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE — Obligația cumpărătorului de a plăti TVA la livrarea de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate — Bare din aur obținute prin topirea diferitor obiecte metalice care conțin aur”

I – **Introducere**

1. „Spre aur se îndrumă, și de aur atârnă totuși totul” cugeta personajul *Gretchen* în „Faust” de Johann Wolfgang von Goethe cu privire la legătura dintre podoabe și frumusețea naturală [2]. Cum anume s-ar simți și ce alte gânduri i-ar trece prin minte dacă ar ști că aurul din care îi sunt făurite lănțișorul și cerceii provine, printre altele, din dinții altor oameni? Aceasta este întrebarea care s-ar putea ridica în prezenta cauză, care are ca obiect tratamentul fiscal al unei livrări de bare din aur obținute prin revalorificarea diferitor obiecte din aur și care vor fi utilizate la producerea de noi bijuterii și alte obiecte.

2. Aurul se bucură de o atenție deosebită chiar și în legislația fiscală a Uniunii. Una dintre reglementările speciale privind aurul face obiectul prezentei cereri de decizie preliminară formulate de o instanță daneză. Curtea de Justiție trebuie să clarifice în cauză cine trebuie să plătească TVA-ul în cazul în care sunt vândute bare din aur reciclate, iar nu „proaspete”. Probabil că *Gretchen* nu ar risipi multe gânduri cu această întrebare.

II – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

3. În statele membre ale Uniunii, colectarea TVA-ului este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [3] (denumită în continuare „Directiva TVA”). 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

1 — Limba originală: germana.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. O tragedie*, scena „Seara”, ultimele trei versuri (2802-2804).

3 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [4] (denumită în continuare „A șasea directivă”), în vigoare până la 31 decembrie 2006, nu este aplicabilă în procedura principală. Aceasta cuprinde însă dispozițiile relevante în prezenta cauză, al căror istoric legislativ trebuie astfel avut în vedere.

4. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este supusă la plata TVA-ului „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

5. În ceea ce privește persoana obligată la plata TVA-ului, articolul 193 din Directiva TVA, în versiunea aplicabilă în procedura principală [5], prevede următoarele:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri […] impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

6. Articolul 198 din Directiva TVA prevede drept excepție în această privință:

„(1) […]

(2) Atunci când o livrare de aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 miimi sau o livrare de aur de investiții, astfel cum este definit la articolul 344 alineatul (1), este efectuată de o persoană impozabilă ce exercită una dintre opțiunile prevăzute la articolele 348, 349 și 350, statele membre pot desemna clientul ca persoană obligată la plata TVA.

(3) Statele membre stabilesc procedurile și condițiile pentru punerea în aplicare a alineatelor (1) și (2).”

7. În acest sens, considerentul (55) al Directivei TVA prevede:

„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.”

8. În plus, potrivit articolului 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, statele membre pot prevedea ca persoana 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 menționată mai sus cuprinde, printre altele, următoarele poziții:

„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;

4 — JO L 145, p. 1.

5 — Este vorba despre versiunea Directivei TVA modificată ultima dată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește durata obligației de respectare a cotei-standard minime (JO L 326 p. 1).

3. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase […];

4. livrarea de deșeuri feroase și neferoase […];

5. […];

6. livrarea materiilor secundare rezultate din prelucrarea materialelor de bază.”

10. În final, referitor la dreptul de deducere care poate fi invocat în cazul bunurilor cumpărate, articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„În măsura în care bunurile […] sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

B – *Dreptul național*

11. În Danemarca, TVA-ul este perceput conform Legii daneze privind taxa pe valoarea adăugată. Articolul 46 alineatul (1) din această lege prevede, cu privire la determinarea persoanei obligate la plata TVA-ului, următoarele:

„Taxa este datorată de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri […] impozabilă în Danemarca. Totuși, taxa este datorată de destinatarii bunurilor […] în cazul în care:

[…]

4) destinatarul este o întreprindere înregistrată în Danemarca, care primește aur de investiții pentru care se datorează TVA în conformitate cu articolul 51a, aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi.”

III – **Litigiul principal**

12. Obiectul litigiului principal îl reprezintă datoria fiscală a societății Envirotec Denmark ApS (denumită în continuare „Envirotec”) aferentă ultimului trimestru al anului 2011.

13. În trimestrul în discuție, Envirotec a achiziționat de la o altă societate daneză 24 de bare cu un conținut mediu de aur de 500-600 de miimi. Pe lângă aur, barele conțineau diferite alte materiale, de exemplu, dinți, cauciuc, PVC, cupru, amalgam, mercur și plumb. Societatea vânzătoare a obținut barele prin topire și anume din deșeuri industriale, precum și din bijuterii vechi, tacâmuri, ceasuri etc. Pentru ca aurul din bare să poată fi folosit pentru confecționarea altor produse din aur a fost necesar ca, în prealabil, să fie separate celelalte componente din care erau formate barele.

14. Pentru operațiunea de cumpărare a celor 24 de bare s-a stabilit că Envirotec trebuie să plătească TVA în cuantum total de 1 099 695 de coroane daneze (cca. 150 000 de euro), pe care l-a achitat societății vânzătoare. Aceasta din urmă nu a plătit însă TVA-ul mai departe administrației fiscale daneze. Ulterior, societatea vânzătoare a fost lichidată din cauza lipsei de resurse financiare.

15. În prezent, Envirotec solicită administrației fiscale daneze rambursarea TVA-ului pe care l-a plătit societății vânzătoare, invocând dreptul de deducere. Administrația fiscală daneză consideră însă că nu societatea vânzătoare, ci – în temeiul articolului 46 alineatul (1) punctul 4 din Legea daneză privind TVA-ul – Envirotec este cea care datorează TVA pentru operațiunea de vânzare. Prin urmare, Envirotec nu poate invoca dreptul de deducere nici pentru TVA-ul pe care l-a plătit în mod nejustificat societății vânzătoare. În schimb, Envirotec consideră că dispoziția daneză privind transferul datoriei fiscale asupra cumpărătorului adoptată pe baza articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA nu se aplică în cazul special în care se găsește ea.

IV – **Procedura în fața Curții**

16. Instanța sesizată în prezent cu soluționarea litigiului, Østre Landsret, consideră că, în litigiul principal, este necesară interpretarea dreptului Uniunii, motiv pentru care a adresat Curții de Justiție, la 28 noiembrie 2014, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarea întrebare:

„Barele care rezultă din fuziunea brută și aleatorie a diferite obiecte metalice reciclate 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?”

17. În procedura desfășurată în luna martie 2015 în fața Curții, au depus concluzii scrise Regatul Danemarcei, Republica Estonia și Comisia Europeană.

V – **Apreciere juridică**

18. Prin intermediul întrebării preliminare formulate, instanța de trimitere dorește, în esență, să știe dacă barele care fac obiectul procedurii principale intră sub incidența articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA. Potrivit acestei dispoziții, statele membre pot desemna, printre altele, în cazul livrării de „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi” – în locul furnizorului, așa cum se întâmplă în mod obișnuit – clientul ca persoană obligată la plata TVA-ului.

19. Considerăm că răspunsul la întrebarea adresată trebuie să fie afirmativ, deoarece barele, care sunt obținute prin topirea diferitor obiecte metalice care conțin aur, cum sunt cele din litigiul principal, îndeplinesc, în calitate de „materie primă”, condițiile prevăzute la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA. Aceasta rezultă din interpretarea literală, contextuală și teleologică a acestui articol, astfel cum vom demonstra în cele ce urmează.

A – *Interpretarea literală*

20. Mai întâi, dacă se au în vedere diferitele versiuni lingvistice ale articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, se observă că modul de redactare nu oferă un înțeles unitar noțiunii „aur sub formă de materie primă”.

21. Astfel, în versiunea daneză, se vorbește despre „råmetal”, ceea ce în germană înseamnă „metal brut” [6]. În limbajul curent, prin această noțiune se înțelege metalul pur, neprelucrat. Același înțeles este actualizat și de sintagma „d’or sous forme de matière première” din limba franceză.

6 — A se vedea în acest sens versiunile în limbile daneză și germană ale articolului 199a alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA, care a fost introdus prin articolul 1 punctul 2 litera (b) din Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește aplicarea facultativă și temporară a mecanismului de taxare inversă (procedura Reverse-Charge) în legătură cu furnizarea anumitor bunuri și servicii care prezintă risc de fraudă (JO L 201, p. 4).

22. În acest înțeles restrâns, în noțiunea de aur sub formă de materie primă în sensul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA ar putea fi incluse numai barele din aur care sunt alcătuite din aur pur, deci cele de o puritate de aproape 100 %. Topirea diferitor obiecte metalice care conțin aur și prelucrarea în bare cu un conținut de aur de numai 500-600 de miimi, așa cum este cazul celor din prezenta cauză, nu poate fi inclusă în noțiunea de aur sub formă de materie primă.

23. Pe de altă parte, versiunile în limbile germană și engleză, de exemplu, ale articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, în care se vorbește despre „Goldmaterial”, respectiv despre „gold material”, cuprind noțiuni ale căror înțelesuri sunt mai largi decât noțiunea de metal brut și care nu se limitează la aurul pur. Prin „Goldmaterial” se poate înțelege orice material care are în componență aur, așadar, și cele obținute prin topirea diferitor obiecte metalice care conțin aur despre care este vorba în speță.

24. Potrivit unei jurisprudențe constante[7], în cazul în care înțelesul noțiunilor folosite în diferitele versiuni lingvistice ale unei reglementări a Uniunii este diferit, acesta nu poate fi stabilit numai pe baza modului de redactare, ci doar pornind de la contextul în care se înscrie și de la finalitatea sa.

B – *Interpretarea contextuală*

25. În primul rând, contextul în care este folosită noțiunea „aur sub formă de materie primă” în articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA poate fi util pentru a răspunde la întrebarea dacă o bară obținută prin topirea diferitor obiecte metalice care conțin aur se circumscrie acestei noțiuni.

1. Cerința privind puritatea minimă prevăzută la articolul 198 alineatul (2)

26. Prevederea se aplică livrărilor de „aur sub formă de materie primă sau de produse semiprelucrate de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi”. În cazul în care mențiunea „de o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi” nu se referă numai la „produsele semiprelucrate”, ci și la „aurul sub formă de materie primă”, această noțiune ar trebui să cuprindă în mod necesar nu doar aurul pur, ci și materialele cu un conținut mai redus de aur, așa cum este cazul celor din speță.

27. Totuși, dacă presupunem că această mențiune se referă numai la produsele semiprelucrate, cerința privind puritatea minimă nu ar viza și aurul sub formă de materie primă. Pornind de la acest fapt, s-ar putea concluziona că orice material, indiferent de gradul de puritate în aur, poate fi considerat aur sub formă de materie primă. Întrucât această interpretare s-ar dovedi a fi prea largă, lipsa unei cerințe explicite privind puritatea pentru materia primă ar putea fi înțeleasă și în sensul că numai aurul pur poate fi inclus în noțiunea de aur sub formă de materie primă.

28. Modul de redactare a dispoziției nu permite totuși stabilirea cu exactitate a noțiunilor la care se referă mențiunea privind puritatea minimă, întrucât cel puțin versiunile în limbile germană, engleză și daneză permit ambele moduri de interpretare.

29. Nici considerentul (55) al Directivei TVA nu conține o clarificare în acest sens. Într-adevăr, în contextul stabilirii scopului articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, acest considerent descrie *grosso modo* obiectele vizate de reglementare ca „aur cu grad de puritate superior unui anumit nivel”. Aceasta nu duce însă în mod imperativ la concluzia că gradul de puritate de 325 de miimi se aplică

7 — A se vedea doar Hotărârea Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, punctul 14), Hotărârea Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, punctul 28) și Hotărârea Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 47).

atât aurului sub formă de materie primă, cât și produselor semiprelucrate. Această cerință stipulată în considerentul (55) al Directivei TVA ar fi îndeplinită și în cazul în care prin aur sub formă de materie primă ar trebui să se înțeleagă numai aurul pur, așadar, de exemplu, materialele cu o puritate de minimum 995 de miimi [8].

30. Prin urmare, pornind de la cerința privind gradul minim de puritate despre care se vorbește la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA, nu se poate stabili dacă noțiunea de aur sub formă de materie primă cuprinde și barele din litigiu.

2. Includerea deșeurilor de aur în obiectul de reglementare al articolului 199 alineatul (1) litera (d)

31. În vederea interpretării contextuale a articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, Envirotec a susținut în procedura principală și faptul că niciuna dintre noțiunile cu care operează această dispoziție nu poate cuprinde deșeuri, respectiv rebuturi care conțin aur, despre care este vorba în prezenta cauză. Aceasta întrucât transferul datoriei fiscale asupra cumpărătorului este reglementat în cazul *deșeurilor* de aur prin dispoziția specială de la articolul 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, care a fost introdusă ulterior.

32. Astfel, instanța de trimitere pornește în mod evident de la premisa că dispoziția de la articolul 46 alineatul (1) punctul 4 din Legea daneză privind TVA-ul relevantă în prezentul litigiu nu se întemeiază pe această ultimă dispoziție a Directivei TVA, ci numai pe articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA, care reprezintă obiectul întrebării preliminare. Prin urmare, în procedura principală, este esențial să se identifice care dintre cele două articole din Directiva TVA prevede transferul sarcinii fiscale asupra cumpărătorului în privința barelor în discuție.

33. În această privință, este adevărat că dispoziția invocată de Envirotec cuprinde o serie de elemente de fapt care, potrivit modului de redactare, vizează și obiectele reciclabile care conțin aur, întrucât aurul se numără printre „metalele neferoase” amintite de mai multe ori de această dispoziție. Domeniul de aplicare al articolului 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA nu este limitat la aur, ci cuprinde, printre altele, toate celelalte metale neferoase. Astfel, norma de interpretat în speță de la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA ar putea fi considerată *lex specialis* în ceea ce privește aurul, motiv pentru care se aplică și în cazul deșeurilor de aur.

34. Cu toate acestea, istoricul legislativ al articolului 199 alineatul (1) litera (d), care se referă, printre altele, la deșeuri de metale neferoase, oferă un indiciu cu privire la faptul că, dimpotrivă, dispoziția de la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA care trebuie interpretată în speță nu trebuie să vizeze deșeurile de aur.

35. Dispoziția anterioară [9] aferentă articolului 199 alineatul (1) litera (d), cuprinsă în A șasea directivă, a fost introdusă prin Directiva 2006/69/CE ulterior dispoziției anterioare [10] cuprinse în articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA. Directiva de modificare 2006/69/CE este însă concepută ca și cum, în acel moment, legiuitorul Uniunii ar fi pornit de la premisa că pentru deșeurile de aur nu exista încă nicio dispoziție privind transferul datoriei fiscale asupra cumpărătorului, deși, la acel moment, era deja în vigoare dispoziția anterioară aferentă articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA care trebuie interpretat în speță.

8 — A se vedea definiția aurului de investiții de la articolul 344 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA.

9 — Dispoziția anterioară aferentă articolului 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA este articolul 21 alineatul (2) litera (c) punctul (iv), în versiunea articolului 28g din A șasea directivă, și a fost introdusă prin Directiva 2006/69/CE din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii fiscale și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247).

10 — Dispoziția anterioară aferentă articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA este articolul 26b partea F prima teză din A șasea directivă și se întemeiază pe Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998 privind completarea sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – regimul special pentru aurul de investiții (JO L 281, p. 31).

36. Prin intermediul Directivei de modificare 2006/69/CE au fost revocate o serie de autorizări ale statelor membre [11] care permiteau acestora să prevadă anumite derogări de la legislația fiscală a Uniunii [12]. Astfel cum rezultă din considerentul (8) și din istoricul legislativ [13] ale Directivei 2006/69/CE, revocarea se referă la toate acele autorizări al căror obiect este reglementat prin dispozițiile noii directive și care nu vor mai fi necesare în viitor. În primul rând, anexa II la Directiva 2006/69/CE enumeră o decizie a Consiliului care permitea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord introducerea unui sistem contabil special de impozitare în scopul evitării fraudei și a evaziunii fiscale cu privire la „livrările de aur, monede de aur și resturi de aur” [14].

37. Împrejurarea că această autorizare a fost revocată numai odată cu intrarea în vigoare a Directivei 2006/69/CE este o dovadă a faptului că, în urma adoptării acestei directive de modificare, legiuitorul Uniunii pare să fi pornit totodată de la o modificare legislativă în ceea ce privește livrările de aur. Întrucât dispoziția nou-introdusă la acea vreme, corespunzătoare articolului 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, se referea în special la rebuturi și la deșeuri, se poate trage concluzia că *deșeurile* de aur – astfel cum susține și Envirotec – sunt vizate numai de dispoziția anterioară, însă nu și de articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA.

38. În sine, acest argument, care se sprijină pe istoricul legislativ al unei alte norme decât cea care face obiectul analizei în cauză, nu este suficient de convingător. Întrucât autorizarea menționată acordată Regatului Unit nu a fost prevăzută nici de proiectul inițial al Directivei 2006/69/CE [15], există și posibilitatea ca revocarea să fi fost introdusă în cadrul procedurii legislative numai pentru motivul că s-a constatat că aceasta căzuse deja în desuetudine raportat la legislația în vigoare la acea dată.

39. Prin urmare, faptul că articolul 199 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA cuprinde o dispoziție specială pentru deșeurile de metale neferoase nu conduce la concluzia imbatabilă că domeniul de aplicare al acestui articol se aplică articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA.

3. Clasificarea tarifară

40. În final, în măsura în care, în litigiul principal, s-a menționat în mod suplimentar tarifarea vamală, comparația aceasta nu este convingătoare. Nomenclatura combinată [16], care cuprinde clasificarea bunurilor și care stabilește tarifele vamale pentru acestea [17], are alte scopuri decât cele urmărite prin dispoziția de la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA, care trebuie interpretată în cauză.

41. În măsura în care, în vederea interpretării Directivei TVA, Curtea a ținut seama în mod suplimentar de noțiunile folosite în cadrul Nomenclaturii combinate, această trimitere s-a făcut numai în privința cotei tarifare care trebuie aplicată [18]. Totuși, din articolul 98 alineatul (3) din Directiva TVA rezultă o anumită corespondență cu Nomenclatura combinată în ceea ce privește stabilirea cotei tarifare [19].

11 — Aceste competențe au fost stabilite în temeiul articolului 27 din A șasea directivă.

12 — A se vedea articolul 2 coroborat cu anexa II la Directiva 2006/69/CE.

13 — A se vedea Propunerea Comisiei din 16 martie 2005 de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoare pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări [COM(2005) 89 final], p. 4.

14 — Decizia Consiliului, considerată ca fiind adoptată la 15 aprilie 1984, de autorizare a Regatului Unit al Marii Britanii să aplice o măsură de derogare de la A șasea directivă în scopul evitării, printr-un regim contabil special de impozitare, a diferitor tipuri de evaziune sau fraudă fiscală cu privire la livrările de aur, monede de aur și resturi de aur între persoanele plătitoare de impozit (JO L 264, p. 27).

15 — A se vedea propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 13), p. 11 și 12.

16 — Anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3).

17 — A se vedea articolul 1 alineatul (3) din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 (citat la nota de subsol 16).

18 — A se vedea Hotărârea Comisia/Spania (C-360/11, UE:C:2013:17, punctul 44).

19 — Potrivit acestui articol, în vederea aplicării cotei reduse la anumite categorii de bunuri, statele membre pot delimita aceste categorii pe baza Nomenclaturii combinate.

42. Cu toate acestea, nu există o astfel de corespondență între definițiile enunțate în Nomenclatura combinată și dispoziția de interpretat de la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA. Pe de o parte, în acest articol, nu este vorba despre vreo dispoziție privind cota tarifară, iar pe de altă parte, acesta nu conține – spre deosebire de articolul 148 litera (b) din Directiva TVA, de exemplu – nicio trimitere explicită la Nomenclatura combinată.

4. Concluzie privind interpretarea contextuală

43. Având în vedere cele precizate mai sus, din analiza contextului articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA nu se poate stabili cu certitudine dacă o bară, care este obținută prin topirea diferitor obiecte metalice care conțin aur, poate fi sau nu poate fi subsumată noțiunii de materie primă. Astfel, răspunsul la această întrebare trebuie căutat în obiectivul legislativ al acestui articol.

C – *Interpretarea teleologică*

44. Astfel cum rezultă din considerentul (8) al Directivei 98/80/CE, prin care a fost introdusă dispoziția anterioară corespunzătoare celei de la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA [20], prevederea are drept scop atât „prevenirea evaziunii fiscale”, cât și reducerea „sarcinii financiare”. O prevedere similară se regăsește în prezent în considerentul (55) al Directivei TVA. Din istoricul legislativ al Directivei 98/80/CE nu poate fi decelat niciun alt scop pentru această dispoziție [21].

1. Prevenirea evaziunii fiscale

45. Reglementarea servește la prevenirea evaziunii fiscale în măsura în care transferul datoriei fiscale de la furnizor la cumpărătorul bunurilor contribuie la prevenirea fraudării administrației fiscale ca urmare a unei înțelegeri frauduloase intervenite între persoana obligată la plata TVA-ului și persoana îndreptățită la deducerea TVA-ului.

46. Prezenta speță demonstrează cum este posibilă o astfel de practică [22]. Envirotec invocă dreptul de deducere a TVA-ului pe care l-a plătit furnizorului ei, dar pe care acesta din urmă nu l-a plătit mai departe administrației fiscale. În cazul în care Envirotec și furnizorul său ar fi acționat în comun la comiterea fraudei fiscale, acestora le-ar fi fost foarte ușor să înșele în mod deliberat administrația fiscală în privința sumei corespunzătoare TVA-ului pentru care se invocă dreptul de deducere. Aceasta deoarece Envirotec ar fi primit din partea administrației fiscale o plată reprezentând TVA-ul primit, însă administrația fiscală nu ar fi putut obține din partea furnizorului TVA-ul corespunzător sumei achitate către societatea Envirotec. În schimb, dacă, în cazul unei operațiuni, TVA-ul este datorat nu de furnizor, ci de cumpărătorul bunului, evaziunea nu mai este posibilă. În acest caz, datoria fiscală și dreptul de deducere revin aceleiași persoane, astfel încât administrația fiscală nu mai este nevoită să facă restituiri.

20 — A se vedea nota de subsol 10 de mai sus.

21 — A se vedea Propunerea Comisiei din 27 octombrie 1992 de directivă a Consiliului pentru completarea sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – regimul special privind aurul [COM(92) 441 final], avizul Comitetului Economic și Social din 28 aprilie 1993 referitor la această propunere (JO C 161, p. 25), precum și procesul-verbal întocmit cu ocazia ședinței Parlamentului European din 7 martie 1994 (JO C 91, p. 1), p. 15 și 16, precum și din 10 martie 1994 (JO C 91, p. 198), p. 209 și 239-243.

22 — A se vedea în această privință și explicațiile din Propunerea Comisiei din 29 septembrie 2009 de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE cu privire la aplicarea opțională și temporară a mecanismului de taxare inversă în legătură cu furnizarea anumitor bunuri și servicii care prezintă risc de fraudă [COM(2009) 511 final], p. 3.

47. În mod corespunzător, în considerentul (4) al Directivei 2013/42/UE [23], Consiliul a subliniat că „desemnarea destinatarului drept persoana răspunzătoare de plata TVA (taxare inversă) este în anumite cazuri o măsură eficace pentru stoparea fraudei în materie de TVA în anumite sectoare”.

48. Aceste sectoare au fost stabilite de legiuitorul Uniunii în articolele 198-199a din Directiva TVA. Referitor la acestea, articolele amintite tratează comerțul cu aur, construcțiile, gestionarea deșeurilor și tranzacțiile cu cote de emisie de gaze cu efect de seră. Lista de la articolul 199a a fost completată prin intermediul Directivei 2013/43/UE [24] cu alte sectoare, de exemplu, comerțul cu telefoane mobile, microprocesoare, calculatoare de dimensiuni mici, metale prețioase sau chiar cereale. Astfel cum rezultă din considerentul (4) al acestei directive, se pare că legiuitorul european reacționează în momentul în care, în practică, se constată fraude în anumite sectoare.

49. În măsura în care este vorba despre vânzarea de bunuri, cele mai multe dintre bunurile pentru care este posibil un transfer al sarcinii fiscale asupra cumpărătorului prezintă o anumită particularitate abstractă comună, și anume faptul că, în raport cu dimensiunile lor fizice, înregistrează o valoare de piață ridicată. Aceasta deoarece frauda în materie de TVA comisă la vânzarea de bunuri este, tendențial, cu atât mai mare cu cât bunurile sunt mai valoroase și mai ușor de transportat, astfel cum a subliniat în special Republica Estonia.

50. Având în vedere obiectivul precizat mai sus, dispoziția de la articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretată într-un mod care să țină seama de riscurile speciale de fraudă în materie de TVA care, din punctul de vedere al legiuitorului european, sunt inerente comerțului cu aur. Acest risc depinde – astfel cum rezultă și din considerentul (55) – în mod determinant de puritatea în aur a unui obiect. În consecință, un grad de puritate ridicat implică și un risc de fraudă proporțional cu dimensiunea obiectului și cu valoarea de piață a acestuia.

51. Prin urmare, nu există, în primul rând, niciun motiv pentru a include numai aurul pur în noțiunea de aur sub formă de materie primă în sensul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, în cazul în care, fără îndoială, dispoziția vizează totodată cel puțin produsele semiprelucrate de o puritate minimă de 325 de miimi. În al doilea rând, pentru a fi luate în considerare numai materialele valoroase, această cerință privind gradul de puritate nu trebuie să se aplice numai produselor semiprelucrate, ci și aurului sub formă de materie primă. În al treilea rând, scopul acestei dispoziții nu este compatibil cu diferența făcută în cazul aurului sub formă de materie primă între aliaje „proaspete” și „deșeu” de aur, întrucât, având în vedere gradul de puritate relevant pentru valoarea obiectului, riscul de fraudă nu ar trebui să depindă de tranzacțiile cu obiecte care conțin aur.

2. Reducerea sarcinii financiare

52. Această interpretare este confirmată de cel de al doilea obiectiv al acestei dispoziții, care constă în reducerea sarcinii financiare.

53. Astfel cum a subliniat Comisia în propunerea sa referitoare la dispoziția anterioară articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA [25], transferul sarcinii fiscale de la furnizor la cumpărător servește de asemenea compensării dezavantajelor concurențiale între comerțul intern și comerțul intracomunitar. Aceasta deoarece, potrivit sistemului de impozitare a tranzacțiilor intracomunitare, în cazul operațiunilor transfrontaliere realizate între persoane obligate la plata TVA-ului, cumpărătorul este întotdeauna persoana obligată la plata TVA-ului [26]. Acest lucru îl scutește pe cumpărător de sarcina de

23 — Directiva 2013/42/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește un mecanism de reacție rapidă împotriva fraudelor în materie de TVA (JO L 201, p. 1).

24 — Citată la nota de subsol 6.

25 — A se vedea p. 13 din Propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 21).

26 — A se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i), articolele 138 și 200 din Directiva TVA.

a plăti în prealabil TVA-ul, sarcină de care nu este exonerat în cazul operațiunilor pur interne, deoarece ar trebui să plătească furnizorului său de aur prețul vânzării și TVA-ul aferent, TVA care va putea fi rambursat ulterior de administrația fiscală ca urmare a depunerii declarației de impozit. Faptul că obligația de plată a TVA-ului de către cumpărător a fost prevăzută și pentru operațiunile interne a contribuit la crearea unor condiții de concurență echivalente.

54. În cadrul propunerii sale, Comisia a subliniat că această problemă nu se restrânge la aur, dar că, datorită „valorii ridicate a aurului", problema nu poate fi ignorată în aceste cazuri [27]. Prin urmare, pentru acest obiectiv al articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA este relevantă valoarea obiectelor vândute și, astfel, gradul de puritate în aur al acestora.

3. Restricționare la cumpărătorii obligați la plata TVA-lui

55. În continuare, din obiectivele amintite ale articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA rezultă în mod implicit că dispoziția vizează exclusiv livrările către cumpărători *obligați la plata TVA-ului*, deoarece, conform articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, numai aceștia au dreptul la deducere. Însă numai livrările către cumpărătorii care dețin acest drept ascund pericolul de fraudă în materie de TVA și pot avea drept consecință apariția sarcinii financiare pentru cumpărător.

56. Totuși, această restrângere a domeniului de aplicare al articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA nu este prevăzută expres în textul articolului [28]. Prin urmare, ea trebuie introdusă în cadrul definiției obiectelor vizate de această dispoziție, influențând astfel și interpretarea noțiunilor „aur sub formă de materie primă" și „produse semiprelucrate".

57. Potrivit textului, „produsele semiprelucrate" reprezintă numai acele obiecte care sunt cumpărate de regulă de persoanele obligate la plata TVA-ului în cadrul activităților lor comerciale. Aceasta deoarece produsele semiprelucrate trebuie privite separat de produsele finite. În timp ce produsele finite pot fi vândute direct către un consumator final, produsele semiprelucrate trebuie să fie în prealabil supuse unor procese de prelucrare suplimentare [29].

58. Având în vedere scopurile descrise ale dispoziției, același lucru trebuie să fie valabil și în privința noțiunii „aur sub formă de materie primă". Această noțiune nu poate cuprinde orice material care are o puritate de 325 de miimi, ci numai pe acela care nu este un produs finit și care nu poate fi astfel livrat consumatorilor finali care nu sunt obligați la plata TVA-ului.

4. Concluzie privind interpretarea teleologică

59. Prin urmare, potrivit finalității articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, noțiunea „aur sub formă de materie primă" include orice materie care va parcurge un proces de prelucrare suplimentar și care nu este destinat vânzării către consumatorul final, dar care nu reprezintă totuși un produs semiprelucrat, în măsura în care are o puritate mai mare sau egală cu 325 de miimi.

60. Întrucât, potrivit datelor furnizate de instanța de trimitere, barele în discuție sunt prelucrate suplimentar în vederea obținerii produselor finite și au o puritate de minimum 500 de miimi, sunt incluse în noțiunea de aur sub formă de materie primă în sensul acestei dispoziții, în măsura în care nu reprezintă produse semiprelucrate.

27 — *Ibidem* (nota de subsol 25).

28 — Pe baza trimiterii la opțiunile prevăzute la articolele 348-350 din Directiva TVA și care prevăd, la rândul lor, condiția ca beneficiarul să fie el însuși plătitor de TVA, acest lucru rezultă în mod clar numai în privința aurului de investiții.

29 — A se vedea în acest sens Hotărârea Artrada și alții (C-124/03, UE:C:2004:674, punctul 34) cu privire la articolul 2 punctul 4 din Directiva 92/46/CEE a Consiliului din 16 iunie 1992 de stabilire a normelor sanitare pentru producerea și introducerea pe piață a laptelui crud, a laptelui tratat termic și a produselor pe bază de lapte (JO L 268, p. 1).

D – *Delimitare între aur sub formă de materie primă și produs semiprelucrat*

61. În final, în speță, trebuie să se mai clarifice problema privind modul de delimitare a noțiunilor de aur sub formă de materie primă și de produse semiprelucrate amintite în cadrul acestei dispoziții.

62. În cadrul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, această problemă nu are o importanță determinantă, întrucât, astfel cum s-a stabilit, scopul acestui articol impune, în ambele cazuri, ca bunul să aibă o puritate de minimum 325 de miimi și să nu reprezinte un produs final. De asemenea, este necesară delimitarea acestor două noțiuni, în special pentru cazul în care Curtea va considera, contrar opiniei noastre, că noțiunea „aur sub formă de materie primă” se referă exclusiv la aurul pur.

63. Conform sensului uzual al noțiunilor „aur sub formă de materie primă” și „produse semiprelucrate”, acestea trebuie delimitate pornind de la gradul de prelucrare în raport cu produsul final. Astfel, prin „aur sub formă de materie primă” se înțelege acele obiecte în care numai aurul pe care îl conțin – indiferent de forma în care se prezintă separat – este relevant pentru următorul proces de producție. În schimb, prin „produse semiprelucrate” trebuie să se înțeleagă acele obiecte care au fost deja supuse prelucrării în vederea obținerii unui produs final, de exemplu, materialele topite în forme în scopul utilizării la obținerea unui produs final; în cazul aurului, acestea pot fi, de exemplu, discuri plate utilizate la producerea inelelor.

64. Întrucât din barele în discuție numai aurul pe care îl conțin este extras în vederea prelucrării ulterioare, iar barele nu au fost încă prelucrate în forme în vederea obținerii produsului final, acestea reprezintă aur sub formă de materie primă, iar nu produse semiprelucrate în sensul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA.

65. Pe de altă parte, în demersul interpretativ, nu este convingător faptul că, în cadrul litigiului principal, administrația fiscală se întemeiază pe articolul 2 litera (c) din Decizia 2004/228/CE [30] pentru a susține că bare precum cele în discuție sunt cuprinse în noțiunea „produse semiprelucrate”. Potrivit acestei decizii, Regatul Spaniei este autorizat ca, în cazul „livrărilor de semifabricate (de exemplu, bare […]) obținute ca urmare a prelucrării, producerii sau topirii de metale neferoase […]”, să prevadă că persoana obligată la plata TVA-ului este beneficiarul operațiunii de livrare. Totuși, de aici nu se poate trage concluzia că barele rezultate prin topirea aurului trebuie considerate „produse semiprelucrate” și în cadrul articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, care trebuie analizat în speță. Fără a ține seama de faptul că în cel puțin unele dintre versiunile lingvistice ale celor două dispoziții – printre care și cea în limba germană – se utilizează noțiuni diferite, spre deosebire de articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA, care trebuie interpretat în cauză, în cazul articolului 2 litera (c) din Decizia 2004/228/CE nu este necesară o delimitare între noțiunile „materie primă” și „produse semiprelucrate”. Astfel, spre deosebire de noțiunea „produse semiprelucrate” din dispoziția analizată în speță, noțiunii „semifabricate”, în sensul deciziei menționate, i se poate atribui și un alt înțeles.

E – *Concluzie*

66. Ca urmare a interpretării literale, contextuale și teleologice a articolului 198 alineatul (2) din Directiva TVA, trebuie să se constate că barele precum cele din procedura principală îndeplinesc, în calitate de aur sub formă de materie primă, condițiile pentru aplicarea acestei dispoziții.

30 — Decizia 2004/228/CE a Consiliului din 26 februarie 2004 pentru autorizarea Spaniei în vederea aplicării unei reglementări derogatorii de la articolul 21 din A șasea directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 70, p. 37).

VI – **Concluzie**

67. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară formulată de Østre Landsret după cum urmează:

„Articolul 198 alineatul (2) din Directiva TVA se aplică barelor obținute – cum este cazul celor din procedura principală – din fuziunea brută și aleatorie a diferitor obiecte metalice reciclate care conțin aur și care au o puritate în aur mai mare de 500 de miimi.”