



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

12 juin 2019\*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 401 – Principe de neutralité fiscale – Acquisition par une entreprise, auprès de particuliers, d’objets ayant une forte teneur en or ou en autres métaux précieux en vue d’une revente – Impôt sur les transmissions patrimoniales »

Dans l’affaire C-185/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne), par décision du 7 février 2018, parvenue à la Cour le 9 mars 2018, dans la procédure

**Oro Efectivo SL**

contre

**Diputación Foral de Bizkaia,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M<sup>me</sup> C. Toader, présidente de chambre, MM. L. Bay Larsen (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général : M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Oro Efectivo SL, par M<sup>es</sup> K. Caminos García et A. Landeta Calvo, abogados, ainsi que par M. A. Rodríguez Muñoz,
- pour la Diputación Foral de Bizkaia, par M. M.F. Ortiz de Apodaca García, procurador, et par M<sup>e</sup> M. Barrena Ezcurra, abogada,
- pour le gouvernement espagnol, par M. S. Jiménez García, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> L. Lozano Palacios et J. Jokubauskaitė, en qualité d’agents,

\* Langue de procédure : l’espagnol.

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,  
rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), ainsi que du principe de neutralité fiscale.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Oro Efectivo SL à la Diputación Foral de Bizkaia (conseil foral de Biscaye, Espagne) au sujet d'un refus de déduction de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

##### *La sixième directive*

- 3 L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (ci-après la « sixième directive »), dispose :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

##### *La directive TVA*

- 4 La sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, par la directive TVA. Les considérants 4 et 7 de la directive TVA énoncent :
- « (4) La réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire.

[...]

(7) Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution. »

5 L'article 401 de cette directive est libellé comme suit :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

### *Le droit espagnol*

6 Il ressort de la décision de renvoi que les dispositions nationales pertinentes sont celles qui figurent aux articles 7 et 8 de la Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (loi provinciale 3/1989 du territoire historique de Biscaye, relative à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires), du 21 mars 1989 (pour l'exercice 2010), ainsi qu'aux articles 9 et 10 de la Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (loi provinciale 1/2011 du territoire historique de Biscaye relative à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires), du 24 mars 2011 (pour les exercices 2011 et 2012). Ces dispositions sont identiques à celles figurant aux articles 7 et 8 du Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (décret royal législatif 1/1993, approuvant le texte codifié de la loi relative à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires), du 24 septembre 1993 (BOE n° 251, du 20 octobre 1993). Dans cette décision de renvoi les extraits pertinents de ces dispositions sont ainsi résumés :

« [...]

- constituent des transmissions patrimoniales assujetties les transmissions à titre onéreux effectuées au moyen d'actes entre vifs de tous types de biens et de droits qui font partie du patrimoine des personnes physiques ou morales ;
- ne relèvent pas de la notion de transmissions patrimoniales à titre onéreux les opérations précédemment mentionnées "lorsqu'elles sont effectuées par des entrepreneurs ou des professionnels dans l'exercice de leur activité commerciale ou professionnelle et, en toute hypothèse, lorsqu'elles constituent des livraisons de biens ou des prestations de services soumises à la [TVA]" ;
- est tenu au paiement de l'impôt à titre de contribuable, dans le cadre des transmissions de biens et de droits de toute nature, "celui qui les acquiert", nonobstant toute disposition contraire prévue par les parties. »

7 En vertu de l'article 4 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi 37/1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 28 novembre 1992 (BOE n° 312, du 29 décembre 1992), les opérations soumises à la TVA ne sont pas soumises à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires au titre des transmissions patrimoniales à titre onéreux.

## Le litige au principal et la question préjudicielle

- 8 Dans le cadre de son activité, Oro Efectivo, dont l'objet social est l'achat, la vente, l'importation et l'exportation de matières premières, de pierres précieuses et de métaux précieux, achète auprès des particuliers des objets ayant une forte teneur en or ou en autres métaux précieux et les revend, en vue de leur transformation et, par la suite, de leur réintroduction dans le circuit commercial, à des entreprises spécialisées dans la fabrication de lingots ou de pièces diverses en métaux précieux.
- 9 L'Hacienda Foral de Bizkaia (Trésor public régional de Biscaye, Espagne) a considéré que les achats d'objets en or et en autres métaux effectués par la requérante au principal auprès de particuliers pendant les années 2010 à 2012 étaient soumis à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires.
- 10 Oro Efectivo a contesté la décision de cette autorité fiscale devant le Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (tribunal administratif économique provincial de Biscaye, Espagne), en soutenant que plusieurs juridictions nationales avaient rendu des décisions dont il ressortait que de ces opérations d'achat ne devaient pas être soumises à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires. Par ailleurs, elle a fait valoir que les acquisitions en cause au principal avaient été effectuées dans le cadre de son activité commerciale. En outre, elle a soutenu que le prélèvement de cet impôt entraînerait, en violation du principe de neutralité fiscale, une double imposition, dans la mesure où la TVA avait déjà grevé ces acquisitions.
- 11 Par un jugement du 18 juin 2015, le Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (tribunal administratif économique provincial de Biscaye) a rejeté ce recours.
- 12 Oro Efectivo a fait appel de la décision de cette juridiction devant le Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Cour supérieure de justice du Pays basque, Espagne). Cet appel a été rejeté par un arrêt du 13 septembre 2016.
- 13 Oro Efectivo a alors formé un pourvoi en cassation contre cet arrêt devant le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne).
- 14 Cette juridiction précise que la solution du litige pendant devant elle dépend notamment de la portée du principe de neutralité fiscale, tel qu'interprété par la Cour.
- 15 Elle s'interroge plus précisément sur la question de savoir si une réglementation qui exige d'une entreprise le paiement d'un impôt indirect distinct de la TVA, prenant la forme d'un impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques instrumentaires, au titre de l'acquisition par cette entreprise, auprès de personnes physiques, de biens meubles, tels que de l'or, de l'argent ou des bijoux, lorsque ces biens sont destinés à l'activité économique de ladite entreprise, laquelle, en outre, effectue des opérations soumises à la TVA lors de la réintroduction de ces biens dans le circuit commercial, sans avoir la possibilité de déduire, dans le cadre de ces opérations, le montant versé au titre de cet impôt lors de l'acquisition initiale des mêmes biens, est compatible avec la directive TVA ainsi qu'avec le principe de neutralité fiscale.

16 Dans ces conditions, le Tribunal Supremo (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« La directive [TVA] et le principe de neutralité fiscale qui résulte de cette directive, ainsi que la jurisprudence de la [Cour] qui l'interprète, s'opposent-ils à une réglementation nationale prévoyant qu'un État membre peut exiger d'un entrepreneur ou d'un professionnel le paiement d'un impôt indirect distinct de la [TVA] au titre de l'acquisition auprès d'un particulier d'un bien meuble (à savoir de l'or, de l'argent ou des bijoux) lorsque :

- le bien acquis est destiné, par le traitement auquel il est soumis et sa transmission ultérieure, à l'activité économique même de cet entrepreneur ;
- des opérations soumises à la TVA sont effectuées lors de la réintroduction du bien acquis dans le circuit commercial, et
- la législation applicable dans ce même État ne permet pas à l'entrepreneur ou au professionnel de déduire, dans le cadre de ces opérations, le montant versé au titre de cet impôt lors de la première des acquisitions précitées ? »

### **La procédure devant la Cour**

- 17 Dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi a demandé l'application de la procédure accélérée prévue à l'article 105, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour.
- 18 Cette demande a été rejetée par l'ordonnance du président de la Cour du 30 avril 2018, Oro Efectivo (C-185/18, non publiée, EU:C:2018:298).

### **Sur la question préjudicielle**

- 19 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA ainsi que le principe de neutralité fiscale s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet à un impôt indirect grevant les transmissions patrimoniales, distinct de la TVA, l'acquisition par une entreprise, auprès de particuliers, d'objets ayant une forte teneur en or ou en autres métaux précieux, lorsque ces biens sont destinés à l'activité économique de ladite entreprise, qui, en vue de leur transformation et de leur réintroduction par la suite dans le circuit commercial, les revend à des entreprises spécialisées dans la fabrication de lingots ou de pièces diverses en métaux précieux.
- 20 Il importe, à cet égard, de rappeler que, en vertu de l'article 401 de la directive TVA, les dispositions de celle-ci ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. Le droit de l'Union admettant ainsi l'existence de régimes de taxation concurrents, de tels impôts peuvent également être perçus lorsque leur perception peut conduire à un cumul avec la TVA pour une seule et même opération (voir, en ce sens, arrêts du 20 mars 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, point 28, ainsi que du 7 août 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 26).

- 21 Une interprétation littérale de cette disposition permet de conclure, eu égard à la condition négative contenue dans l'expression « n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires », que le maintien ou l'introduction par un État membre d'impôts, de droits et de taxes ne sont autorisés qu'à la condition que ceux-ci ne soient pas assimilables à une taxe sur le chiffre d'affaires (arrêt du 7 août 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 27).
- 22 Si la notion de « taxe sur le chiffre d'affaires » n'est définie ni à l'article 401 de la directive TVA ni à une autre disposition de celle-ci, il convient de relever que cet article est en substance identique à l'article 33 de la sixième directive (arrêt du 7 août 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 28).
- 23 Or, dans le cadre des affaires ayant donné lieu à l'ordonnance du 27 novembre 2008, Renta (C-151/08, non publiée, EU:C:2008:662), ainsi qu'à l'arrêt du 20 mars 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), la Cour s'est prononcée sur la compatibilité avec l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive d'une réglementation nationale relative à une taxe sur les transmissions patrimoniales à titre onéreux présentant des caractéristiques analogues à celles de l'impôt en cause au principal. La Cour, ayant rappelé les caractéristiques essentielles de la TVA dégagées par sa jurisprudence, qui sont au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la TVA aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, la perception de cette taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris à celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment, et la déduction de la TVA due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution, de telle sorte que cette taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur, a considéré qu'une telle taxe se distingue de la TVA d'une manière telle qu'elle ne saurait être qualifiée de taxe ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive (ordonnance du 27 novembre 2008, Renta, C-151/08, non publiée, EU:C:2008:662, points 32 et 45, ainsi que arrêt du 20 mars 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, point 29).
- 24 À cet égard, la Cour a constaté, notamment, qu'une telle taxe ne frappe pas d'une manière générale toutes les transactions ayant pour objet des biens ou des services et que celle-ci n'est pas perçue dans le cadre d'un processus de production et de distribution prévoyant que, à chaque stade de celui-ci, peuvent être déduits de l'impôt les montants acquittés lors des étapes précédentes dudit processus (voir, en ce sens, ordonnance du 27 novembre 2008, Renta, C-151/08, non publiée, EU:C:2008:662, points 41 et 43).
- 25 À cet égard, rien dans le dossier dont dispose la Cour ne permet de constater qu'il conviendrait d'analyser cette question d'une manière différente dans le cadre du présent renvoi préjudiciel. Ainsi, les considérations énoncées par la Cour dans les décisions visées aux points 23 et 24 du présent arrêt en ce qui concerne l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être regardées comme étant transposables à l'article 401 de la directive TVA, dans le cadre de la présente affaire.
- 26 Il s'ensuit qu'un impôt, tel que celui en cause au principal, ne saurait être regardé comme ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 401 de la directive TVA.
- 27 La juridiction de renvoi estime, en outre, que l'application à la fois de l'impôt en cause au principal et du système commun de TVA est susceptible de porter atteinte au principe de neutralité fiscale en matière de TVA.
- 28 S'agissant de ce principe, rappelé aux considérants 4 et 7 de la directive TVA, il convient de relever que, afin d'éviter des résultats discordants par rapport à l'objectif, consistant à parvenir à une égalité des conditions d'imposition d'une même opération quel que soit l'État membre dans lequel elle

intervient, que poursuit le système commun de TVA, toute comparaison des caractéristiques d'une taxe, telle que l'impôt en cause au principal, avec celles de la TVA doit se faire à la lumière de cet objectif. Dans ce cadre, il y a lieu de réserver une attention particulière à l'exigence selon laquelle la neutralité du système commun de TVA doit à tout moment être garantie (voir, en ce sens, arrêt du 7 août 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 41).

- 29 Or, comme la Commission européenne l'a souligné à bon droit, le principe de neutralité fiscale en matière de TVA n'impose cette neutralité que dans le cadre du système harmonisé mis en place par la directive TVA. S'agissant, en l'occurrence, d'un impôt non harmonisé dans le cadre de cette directive, la neutralité du système commun de TVA n'est pas susceptible d'être méconnue (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, point 57).
- 30 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que la directive TVA ainsi que le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet à un impôt indirect grevant les transmissions patrimoniales, distinct de la TVA, l'acquisition par une entreprise, auprès de particuliers, d'objets ayant une forte teneur en or ou en autres métaux précieux, lorsque ces biens sont destinés à l'activité économique de ladite entreprise, qui, en vue de leur transformation et de leur réintroduction par la suite dans le circuit commercial, les revend à des entreprises spécialisées dans la fabrication de lingots ou de pièces diverses en métaux précieux.

### Sur les dépens

- 31 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) dit pour droit :

**La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet à un impôt indirect grevant les transmissions patrimoniales, distinct de la taxe sur la valeur ajoutée, l'acquisition par une entreprise, auprès de particuliers, d'objets ayant une forte teneur en or ou en autres métaux précieux, lorsque ces biens sont destinés à l'activité économique de ladite entreprise, qui, en vue de leur transformation et de leur réintroduction par la suite dans le circuit commercial, les revend à des entreprises spécialisées dans la fabrication de lingots ou de pièces diverses en métaux précieux.**

Signatures