

62018CJ0185

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

12 iunie 2019 (*1)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 401 – Principiul neutralității fiscale – Achiziționarea de către o întreprindere, de la particulari, de obiecte cu un conținut ridicat de aur sau de alte metale prețioase în scopul revânzării – Impozit pe transferurile patrimoniale”

În cauza C-185/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania), prin decizia din 7 februarie 2018, primită de Curte la 9 martie 2018, în procedura

Oro Efectivo SL

împotriva

Diputación Foral de Bizkaia,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna C. Toader, președintă de cameră, și domnii L. Bay Larsen (raportor) și M. Safjan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru Oro Efectivo SL, de K. Caminos García și de A. Landeta Calvo, abogados, și de A. Rodríguez Muñoz;

—

pentru Diputación Foral de Bizkaia, de M. F. Ortiz de Apodaca García, procurator, și de M. Barrena Ezcurra, abogada;

—

pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Jokubauskaitis, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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”), precum și a principiului neutralității fiscale.

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Oro Efectivo SL, pe de o parte, și Diputación Foral de Bizkaia (Consiliul provincial din Bizkaia, Spania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a deduce impozitul pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

3

Articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) (denumită în continuare „A șasea directivă”), prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, în special celor prevăzute la dispozițiile comunitare în vigoare privind acordurile generale pentru deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, prezenta directivă nu împiedică un stat membru să mențină și să introducă impozite asupra contractelor de asigurări, impozite asupra pariurilor și a jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru și, în general, taxe și impozite care nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afaceri, cu condiția ca taxele și impozitele în cauză să nu conducă la impunerea unor formalități la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre.”

Directiva TVA

4

A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, prin Directiva TVA. Considerentele (4) și (7) ale Directivei TVA enunță:

„(4)

Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele

membre a legisla?iei privind impozitele pe cifra de afaceri care s? nu denatureze condi?iile concuren?ei sau s? împiedice libera circula?ie a bunurilor ?i serviciilor. Prin urmare, este necesar? realizarea acestei armoniz?ri a legisla?iei privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind taxa pe valoarea ad?ugată (TVA), astfel încât s? se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condi?iile concuren?ei, atât la nivel na?ional, cât ?i la nivel comunitar.

[...]

(7)

Sistemul comun privind TVA este necesar s? conduc?, chiar ?i în cazul în care cotele ?i scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concuren?ei, astfel încât, pe teritoriul fiec?rui stat membru, bunurile ?i serviciile similare s? suporte aceea?i sarcin? fiscal?, indiferent de lungimea lan?ului de produc?ie ?i de distribu?ie.”

5

Articolul 401 din această directiv? are urm?torul cuprins:

„F?r? s? contravin? altor dispozi?ii ale legisla?iei comunitare, prezenta directiv? nu împiedic? niciun stat membru s? p?streze sau s? introduc? taxe pe contractele de asigur?ri, taxe asupra jocurilor de noroc ?i pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condi?ia ca prin colectarea acestor impozite, drepturi ?i taxe s? nu se dea na?tere, în comer?ul dintre statele membre, unor formalit??i legate de trecerea frontierelor.”

Dreptul spaniol

6

Din decizia de trimitere reiese c? dispozi?iile na?ionale relevante sunt articolele 7 ?i 8 din Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Legea provincial? 3/1989 a teritoriului istoric Bizkaia privind impozitul pe transferurile patrimoniale ?i pe actele juridice autentice) din 21 martie 1989 (pentru exerci?iul financiar 2010), precum ?i articolele 9 ?i 10 din Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Legea provincial? 1/2011 a teritoriului istoric Bizkaia privind impozitul pe transferurile patrimoniale ?i pe actele juridice autentice) din 24 martie 2011 (pentru exerci?iile financiare 2011 ?i 2012). Aceste dispozi?ii sunt identice cu cele ale articolelor 7 ?i 8 din 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 (Decretul regal legislativ 1/1993 de aprobare a textului codificat al Legii privind impozitul pe transferurile patrimoniale ?i pe actele juridice autentice) din 24 septembrie 1993 (BOE nr. 251 din 20 octombrie 1993). În această decizie de trimitere, extrasele relevante din aceste dispozi?ii sunt rezumate astfel:

„[...]

—

transferurile cu titlu oneros realizate prin acte inter vivos ale oric?rui tip de bunuri ?i de drepturi incluse în patrimoniul persoanelor fizice sau juridice sunt considerate transferuri patrimoniale impozabile;

—

operațiunile susmenționate nu intră în sfera noțiunii de transferuri patrimoniale cu titlu oneros «atunci când sunt realizate de întreprinzători sau de profesioniști în cadrul activității lor comerciale sau profesionale și, în orice caz, atunci când constituie livrare de bunuri sau prestare de servicii supuse [TVA-ului]»;

—

în cadrul transferurilor de bunuri și de drepturi de orice tip, «persoana care le cumpără» este obligată la plata impozitului în calitate de contribuabil, indiferent de dispozițiile contrare stipulate de părți.

7

Potrivit articolului 4 din Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată) din 28 noiembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992), operațiunile supuse TVA-ului nu sunt supuse impozitului pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice aplicat transferurilor patrimoniale efectuate cu titlu oneros.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8

În cadrul activității sale, Oro Efectivo, al cărei obiect de activitate constă în cumpărarea, vânzarea, importul și exportul de materii prime, de pietre prețioase și de alte metale prețioase, cumpără de la particulari obiecte cu un conținut ridicat de aur sau de metale prețioase și le revinde, în vederea transformării lor și, ulterior, a reintroducerii lor în circuitul comercial, unor întreprinderi specializate în fabricarea de lingouri sau de diverse obiecte din metale prețioase.

9

Hacienda Foral de Bizkaia (Trezoreria Publică provincială din Bizkaia, Spania) a considerat că achizițiile de obiecte din aur și alte metale prețioase efectuate de reclamanta din litigiul principal de la particulari în cursul anilor 2010-2012 erau supuse impozitului pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice.

10

Oro Efectivo a contestat decizia acestei autorități fiscale la Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunalul Economic Administrativ Provincial din Bizkaia, Spania), susținând că mai multe instanțe naționale pronunțaseră hotărâri din care reieșea că aceste operațiuni de cumpărare nu trebuiau să fie supuse impozitului pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice. Pe de altă parte, aceasta a invocat că achizițiile în discuție în litigiul principal fuseseră efectuate în cadrul activității sale comerciale. În plus, ea a evocat că perceperea acestui impozit ar conduce la o dublă impozitare, cu încălcarea principiului neutralității fiscale, întrucât TVA-ul fusese deja aplicat acestor achiziții.

11

Printr-o hotărâre din 18 iunie 2015, Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunalul Economic Administrativ Provincial din Bizkaia) a respins această acțiune.

12

Oro Efectivo a formulat apel împotriva deciziei acestei instanțe la Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Curtea Superioară de Justiție a Țării Bascilor, Spania). Acest apel a fost respins printr-o hotărâre pronunțată la 13 septembrie 2016.

13

Oro Efectivo a formulat atunci un recurs împotriva acestei hotărâri la Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania).

14

Această instanță precizează că soluționarea litigiului aflat pe rolul său depinde mai ales de domeniul de aplicare al principiului neutralității fiscale, astfel cum a fost interpretat de Curte.

15

Aceasta solicită mai exact să se stabilească dacă este compatibilă cu Directiva TVA și cu principiul neutralității fiscale o reglementare care impune unei întreprinderi plata unui impozit indirect, altul decât TVA-ul, sub forma unui impozit pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice, pentru achiziționarea de către această întreprindere, de la particulari, de bunuri mobile precum aur, argint sau bijuterii, atunci când bunurile sunt destinate activității economice a întreprinderii respective care efectuează și operațiuni supuse TVA-ului cu ocazia reintroducerii bunurilor menționate în circuitul comercial, fără a avea posibilitatea de a deduce, în cadrul operațiunilor respective, suma plătită pentru acest impozit cu ocazia achiziționării inițiale a acelorasi bunuri.

16

În aceste condiții, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva [TVA] și principiul neutralității fiscale care decurge din această directivă, precum și jurisprudența [Curții] care o interpretează se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia un stat membru poate impune unui întreprinzător sau unui profesionist plata unui impozit indirect, altul decât [TVA-ul], pentru achiziționarea de la un particular a unui bun mobil (mai concret aur, argint sau bijuterii), atunci când:

—

bunul achiziționat este destinat, prin prelucrarea și prin transferul său ulterior, activității economice a întreprinzătorului respectiv;

—

sunt efectuate operațiuni supuse TVA-ului cu ocazia reintroducerii bunului achiziționat în circuitul comercial, iar

—

legisla?ia aplicabil? în acest stat membru nu permite întreprinz?torului sau profesionistului s? deduc?, în cadrul acestor opera?iuni, suma achitat? pentru impozitul respectiv cu ocazia celei dintâi dintre achizi?iile men?ionate?”

Procedura în fa?a Cur?ii

17

În cererea sa de decizie preliminar?, instan?a de trimitere a solicitat judecarea cauzei potrivit procedurii accelerate prev?zute la articolul 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii.

18

Aceast? cerere a fost respins? prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 30 aprilie 2018, Oro Efectivo (C?185/18, nepublicat?, EU:C:2018:298).

Cu privire la întrebarea preliminar?

19

Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva TVA ?i principiul neutralit??ii fiscale se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care supune unui impozit indirect aplicabil transferurilor patrimoniale, altul decât TVA?ul, achizi?ionarea de c?tre o întreprindere, de la particulari, de obiecte cu un con?inut ridicat de aur sau de alte metale pre?ioase, atunci când aceste bunuri sunt destinate activit??ii economice a întreprinderii respective care le revinde, în vederea transform?rii lor ?i, ulterior, a reintroducerii lor în circuitul comercial, unor întreprinderi specializate în fabricarea de lingouri sau de diverse obiecte din metale pre?ioase.

20

În aceast? privin??, trebuie amintit c?, potrivit articolului 401 din Directiva TVA, dispozi?iile acesteia nu împiedic? niciun stat membru s? p?streze sau s? introduc? taxe pe contractele de asigur?ri, taxe asupra jocurilor de noroc ?i pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condi?ia ca prin colectarea acestor impozite, drepturi ?i taxe s? nu se dea na?tere, în comer?ul dintre statele membre, unor formalit??ii legate de trecerea frontierelor. Întrucât dreptul Uniunii permite, prin urmare, existen?a unor sisteme de impozitare concurente, astfel de impozite pot fi percepute ?i atunci când aplicarea lor poate conduce la un cumul cu TVA?ul pentru una ?i aceea?i opera?iune (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 martie 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C?139/12, EU:C:2014:174, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 7 august 2018, Viking Motors ?i al?ii, C?475/17, EU:C:2018:636, punctul 26).

21

O interpretare literal? a acestei dispozi?ii permite s? se concluzioneze, având în vedere condi?ia negativ? cuprins? în expresia „care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri”, c? p?strarea sau introducerea de c?tre un stat membru a unor taxe, drepturi sau impozite nu este autorizat? decât cu condi?ia ca acestea s? nu fie asimilabile unei taxe pe cifra de afaceri (Hot?rârea din 7 august 2018, Viking Motors ?i al?ii, C?475/17, EU:C:2018:636, punctul 27).

Chiar dacă noțiunea „taxă pe cifra de afaceri” nu este definită nici la articolul 401 din Directiva TVA, nici într-o altă dispoziție a acesteia, trebuie arătat că acest articol este în esență identic cu articolul 33 din Așasea directivă (Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții, C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 28).

Or, în cauzele în care s-au pronunțat Ordonanța din 27 noiembrie 2008, Renta (C-151/08, nepublicată, EU:C:2008:662), precum și Hotărârea din 20 martie 2014, Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), Curtea a statuat asupra compatibilității cu articolul 33 alineatul (1) din Așasea directivă a unei reglementări naționale privind taxa pe transferurile patrimoniale cu titlu oneros care prezintă caracteristici similare cu cele ale impozitului în discuție în litigiul principal. Curtea, amintind cele patru caracteristici esențiale ale TVA-ului care decurg din jurisprudența sa, și anume aplicarea generală a TVA-ului în cazul operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție; inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite anterior, și deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în etapele precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât această taxă să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționată să revină în cele din urmă consumatorului, a apreciat că o astfel de taxă se distinge de TVA, astfel încât ea nu poate fi calificată drept o taxă care are caracterul unui impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 alineatul (1) din Așasea directivă (Ordonanța din 27 noiembrie 2008, Renta, C-151/08, nepublicată, EU:C:2008:662, punctele 32 și 45, precum și Hotărârea din 20 martie 2014, Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punctul 29).

În această privință, Curtea a constatat, printre altele, că o astfel de taxă nu afectează, în general, toate operațiunile care au ca obiect bunuri și servicii și că aceasta nu este percepută în cadrul unui proces de producție și de distribuție care prevede că, în fiecare etapă a acestuia, pot fi deduse din impozit sumele achitate în etapele precedente ale procesului respectiv (a se vedea în acest sens Ordonanța din 27 noiembrie 2008, Renta, C-151/08, nepublicată, EU:C:2008:662, punctele 41 și 43).

În această privință, niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se constate că această chestiune ar trebui analizată într-un mod diferit în cadrul prezentei trimiteri preliminare. Astfel, considerațiile enunțate de Curte în deciziile menționate la punctele 23 și 24 din prezenta hotărâre în ceea ce privește articolul 33 alineatul (1) din Așasea directivă trebuie considerate ca putând fi transpuse în cazul articolului 401 din Directiva TVA în prezenta cauză.

Rezultă că un impozit precum cel în discuție în litigiul principal nu poate fi considerat ca având caracterul unei taxe pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA.

27

Instanța de trimitere consideră totodată că aplicarea atât a impozitului în discuție în litigiul principal, cât și a sistemului comun al TVA-ului este susceptibil să aducă atingere principiului neutralității fiscale în materie de TVA.

28

În ceea ce privește acest principiu, amintit în considerentele (4) și (7) ale Directivei TVA, este necesar să se arate că, pentru evitarea rezultatelor discordante în raport cu obiectivul urmărit de sistemul comun al TVA-ului, care constă în atingerea unei egalități a condițiilor de impunere a aceleiași operațiuni indiferent de statul membru în care aceasta intervine, orice comparație a caracteristicilor unei taxe precum impozitul în discuție în litigiul principal cu cele ale TVA-ului trebuie făcută în lumina acestui obiectiv. În acest cadru, se impune acordarea unei atenții deosebite cerinței potrivit căreia neutralitatea sistemului comun al TVA-ului trebuie să fie garantată în orice moment (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții, C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 41).

29

Or, după cum a subliniat în mod întemeiat Comisia Europeană, principiul neutralității fiscale în materie de TVA impune această neutralitate doar în cadrul sistemului armonizat instituit de Directiva TVA. În ceea ce privește, în speță, un impozit nearmonizat în cadrul acestei directive, neutralitatea sistemului comun al TVA-ului nu poate fi încălcată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punctul 57).

30

Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune unui impozit indirect aplicabil transferurilor patrimoniale, altul decât TVA-ul, achiziționarea de către o întreprindere, de la particulari, de obiecte cu un conținut ridicat de aur sau de alte metale prețioase, atunci când aceste bunuri sunt destinate activității economice a întreprinderii respective care le revinde, în vederea transformării lor și, ulterior, a reintroducerii lor în circuitul comercial, unor întreprinderi specializate în fabricarea lingourilor sau a diverse obiecte din metale prețioase.

Cu privire la cheltuielile de judecată

31

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

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

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun

unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune unui impozit indirect aplicabil transferurilor patrimoniale, altul decât taxa pe valoarea adăugată, achiziționarea de către o întreprindere, de la particulari, de obiecte cu un conținut ridicat de aur sau de alte metale prețioase, atunci când aceste bunuri sunt destinate activității economice a întreprinderii respective care le revinde, în vederea transformării lor și, ulterior, a reintroducerii lor în circuitul comercial, unor întreprinderi specializate în fabricarea de lingouri sau de diverse obiecte din metale prețioase.

Semnături

(*1) Limba de procedură: spaniola.