



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. YVES BOT
présentées le 22 septembre 2016¹

Affaire C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
contre
Skatteministeriet**

[demande de décision préjudicielle formée par le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark)]

«Renvoi préjudiciel — Directive 2006/112/CE — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime particulier des assujettis-revendeurs — Régime de la marge bénéficiaire — Ventes de pièces de rechange de véhicules automobiles — Notion de “biens d’occasion”»

1. Dans la présente affaire, la Cour est interrogée sur le point de savoir si les pièces détachées de véhicules automobiles peuvent être qualifiées de « biens d’occasion », au sens de l’article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112/CE².
2. Cette demande revêt une importance non négligeable pour la requérante au principal dans la mesure où les biens d’occasion bénéficient, en vertu de cette directive, du régime particulier de la marge bénéficiaire qui prévoit que la base d’imposition de ce régime, à savoir la marge bénéficiaire globale réalisée par l’assujetti-revendeur, est égale à la différence entre le prix de vente du bien demandé par l’assujetti-revendeur et son prix d’achat.
3. Dans les présentes conclusions, nous expliquerons les raisons pour lesquelles nous estimons que l’article 311, paragraphe 1, point 1, de ladite directive doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d’occasion » englobe les pièces automobiles qui, après avoir été prélevées d’un véhicule hors d’usage acquis par une entreprise de recyclage automobile auprès d’un particulier, sont revendues comme pièces de rechange, permettant ainsi à l’assujetti-revendeur de se voir appliquer le régime de la marge bénéficiaire.

1 — Langue originale : le français.

2 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

I – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

4. L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112 est rédigé comme suit :

« Le principe du système commun de [taxe sur la valeur ajoutée (TVA)] est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

[...] »

5. L'article 73 de cette directive prévoit :

« Pour les livraisons de biens [...], la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

6. Le titre XII de ladite directive, « Régimes particuliers », comporte un chapitre 4, intitulé « Régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité », constitué des articles 311 à 343.

7. En vertu de l'article 311, paragraphe 1, points 1 et 5, de la directive 2006/112 :

« 1. Aux fins du présent chapitre, et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, sont considérés comme :

1) "biens d'occasion", les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux ou des pierres précieuses tels que définis par les États membres ;

[...]

5) "assujetti-revendeur", tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente ».

8. L'article 312 de cette directive dispose :

« Aux fins de la présente sous-section, on entend par :

1) "prix de vente", tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'assujetti-revendeur de la part de l'acquéreur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées à l'opération, les impôts, droits, prélèvements et taxes, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'assujetti-revendeur à l'acquéreur mais à l'exclusion des montants visés à l'article 79 ;

2) “prix d’achat”, tout ce qui constitue la contrepartie définie au point 1), obtenue ou à obtenir de la part de l’assujetti-revendeur par son fournisseur. »

9. L’article 313, paragraphe 1, de ladite directive énonce :

« Les États membres appliquent aux livraisons de biens d’occasion, d’objets d’art, de collection ou d’antiquité effectuées par des assujettis-revendeurs un régime particulier d’imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l’assujetti-revendeur, conformément aux dispositions de la présente sous-section. »

10. L’article 314 de la directive 2006/112 prévoit ce qui suit :

« Le régime de la marge bénéficiaire s’applique aux livraisons de biens d’occasion, d’objets d’art, de collection ou d’antiquité, effectuées par un assujetti-revendeur, lorsque ces biens lui sont livrés dans la Communauté par une des personnes suivantes :

a) une personne non assujettie ;

[...] »

11. L’article 315 de cette directive dispose :

« La base d’imposition des livraisons de biens visées à l’article 314 est constituée par la marge bénéficiaire réalisée par l’assujetti-revendeur, diminuée du montant de la TVA afférente à la marge bénéficiaire elle-même.

La marge bénéficiaire de l’assujetti-revendeur est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l’assujetti-revendeur pour le bien et le prix d’achat. »

12. L’article 318 de ladite directive est rédigé de la manière suivante :

« 1. Afin de simplifier la perception de la taxe, et après consultation du comité de la TVA, les États membres peuvent prévoir, pour certaines opérations ou pour certaines catégories d’assujettis-revendeurs, que la base d’imposition des livraisons de biens soumises au régime de la marge bénéficiaire est déterminée pour chaque période imposable au titre de laquelle l’assujetti-revendeur doit déposer la déclaration de TVA visée à l’article 250.

Dans le cas visé au premier alinéa, la base d’imposition pour les livraisons de biens auxquelles un même taux de TVA est appliqué, est constituée par la marge bénéficiaire globale réalisée par l’assujetti-revendeur diminuée du montant de la TVA afférente à cette même marge bénéficiaire.

2. La marge bénéficiaire globale est égale à la différence entre les deux montants suivants :

a) le montant total des livraisons de biens soumises au régime de la marge bénéficiaire et qui ont été effectuées par l’assujetti-revendeur au cours de la période imposable visée par la déclaration, c’est-à-dire le montant total des prix de vente ;

b) le montant total des achats de biens visés à l’article 314 et effectués, au cours de la période imposable visée par la déclaration, par l’assujetti-revendeur, c’est-à-dire le montant total des prix d’achat.

3. Les États membres prennent les mesures nécessaires en vue d’assurer que les assujettis visés au paragraphe 1 ne bénéficient pas d’avantages injustifiés ou ne subissent pas de préjudices injustifiés. »

B – *Le droit danois*

13. La momsloven (loi relative à la TVA), du 23 janvier 2013 (ci-après la « loi relative à la TVA de 2013 »), transpose dans l'ordre juridique danois la directive 2006/112. Sous le chapitre 17 de cette loi, intitulé « Dispositions particulières pour les biens d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection et les antiquités », l'article 69, paragraphe 1, point 1, de ladite loi prévoit que les entreprises qui acquièrent entre autres, dans le but de les revendre, des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection et des antiquités peuvent à la revente payer la taxe sur les biens d'occasion en question en vertu des dispositions de ce chapitre. L'application de ces règles notamment aux biens d'occasion est soumise à la condition préalable que la livraison de ces biens par une personne non assujettie provienne du Danemark ou d'un État membre autre.

14. L'article 69, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA de 2013 indique que, par biens d'occasion, sont désignés les biens meubles corporels qui peuvent être réutilisés tels quels ou après réparation, autres que les œuvres d'art, les objets de collection, les antiquités ainsi que les pierres et les métaux précieux. Par ailleurs, en vertu de cette disposition, un moyen de transport livré vers ou depuis un État membre autre que le Royaume de Danemark est considéré comme étant d'occasion s'il ne relève pas de la définition donnée à l'article 11, paragraphe 6, de cette loi.

15. Le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark) précise qu'il est indiqué dans les travaux préparatoires de la momsloven (loi relative à la TVA), du 18 mai 1994, que l'objectif des règles proposées est d'éviter le paiement de l'intégralité de la TVA pour le même bien deux fois ou plus. C'est, par exemple, le cas lorsque des négociants achètent à des particuliers des biens d'occasion pour les revendre. En outre, selon ce qui figure dans ces travaux préparatoires, la notion de « biens d'occasion » désigne les biens meubles corporels qui peuvent être réutilisés tels quels ou après réparation. Il en résulte que le bien meuble corporel doit conserver son identité³.

16. Dans un avis d'orientation du 10 février 2006 sur la TVA applicable aux voitures mises au rebut, l'administration fiscale a indiqué que les règles de la TVA sur les biens d'occasion ne s'appliquent pas à la revente de pièces détachées par un démolisseur de voitures (casse automobile), puisque la voiture change alors de caractère, cette dernière étant transformée en pièces détachées.

II – Les faits du litige au principal et la question préjudicielle

17. Sjelle Autogenbrug I/S est une entreprise de recyclage automobile dont l'activité principale est la revente de pièces automobiles usagées qui sont prélevées sur des véhicules hors d'usage.

18. Subsidiairement, Sjelle Autogenbrug procède aussi à la dépollution et au traitement des déchets des véhicules hors d'usage, prestation pour laquelle elle facture un prix standard. Enfin, une partie modeste du chiffre d'affaires global de l'entreprise résulte de la vente de débris métalliques (ferraille) qui subsistent après le prélèvement des pièces automobiles.

19. L'achat par Sjelle Autogenbrug des véhicules hors d'usage, qui sont soit des véhicules en fin de vie, soit des véhicules entièrement endommagés, s'effectue auprès de particuliers et de compagnies d'assurance qui ne déclarent pas la TVA sur les ventes réalisées.

20. Sjelle Autogenbrug déclare actuellement la TVA selon les règles générales applicables. Le 15 juillet 2010, elle a demandé à l'administration fiscale à ce que le régime particulier de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion soit appliqué à son activité de revente de pièces automobiles usagées prélevées sur les véhicules hors d'usage.

³ — Voir point 2.1, p. 11 de la décision de renvoi.

21. Le 6 août 2010, l'administration fiscale a délivré à Sjelle Autogenbrug un rescrit fiscal selon lequel l'entreprise n'avait pas le droit de se prévaloir d'un tel régime, parce que les pièces automobiles en question ne relèvent pas de la notion de « biens d'occasion », au sens de la législation applicable.

22. Par ordonnance du 12 décembre 2011, le Landsskatteretten (tribunal fiscal, Danemark) a confirmé la décision de l'administration fiscale. Sjelle Autogenbrug a alors interjeté appel contre cette ordonnance devant la juridiction de renvoi.

23. Le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest), éprouvant des doutes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les pièces provenant de véhicules hors d'usage et prélevées dans le but de les revendre comme pièces de rechange par une entreprise de recyclage automobile enregistrée aux fins de la TVA peuvent-elles, dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, être considérées comme des "biens d'occasion", au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112 ? »

III – Notre analyse

24. À titre liminaire, il convient de rappeler que le régime général de la TVA actuel garantit, grâce à un système de déduction, une neutralité parfaite de la TVA pour les opérateurs économiques qui se chargent de reverser la TVA perçue dans le cadre de leurs activités économiques. Ainsi, pour chaque opération économique, l'opérateur économique redevable de la TVA peut déduire du montant de la TVA perçue sur la vente du produit le montant de la TVA qu'il a acquittée en amont sur les achats ayant servi à son activité commerciale. Ce système de déduction permet d'assurer que la TVA est une TVA du produit et non sur le chiffre d'affaires des opérateurs économiques et que le consommateur final est le seul à supporter la charge de la TVA.

25. Quant aux particuliers, dans la mesure où ils n'exercent pas d'activité économique, ils ne sont pas assujettis à la TVA. Dès lors, lorsqu'ils vendent un bien d'occasion à un autre particulier ou à une personne assujettie, la transaction n'est pas soumise à la TVA.

26. Une difficulté se pose alors si l'acquéreur est un assujetti-revendeur. En effet, le bien étant réintégré dans le circuit commercial, l'assujetti-revendeur est redevable de la TVA lorsqu'il procède à la revente du bien. Cependant, n'ayant pas payé la TVA lors de l'achat du bien d'occasion au particulier non assujetti, il ne peut déduire celle-ci du montant à verser à l'État, montant constitué alors exclusivement de la TVA perçue sur la revente de ce bien. Il en découle une rupture de la neutralité de la TVA et une double imposition pour ledit bien.

27. Le régime de la marge bénéficiaire, créé par la directive 94/5/CE⁴ et intégré aux articles 311 à 343 de la directive 2006/112, a été adopté afin de pallier cette difficulté. Il vise, d'une part, à harmoniser les régimes applicables aux biens acquis neufs et grevés de la TVA, puis revendus en tant qu'objets d'occasion, et, d'autre part, à éviter les doubles impositions ainsi que les distorsions de concurrence entre assujettis dans le domaine des biens d'occasion⁵.

28. Afin de bénéficier de ce régime, l'assujetti-revendeur doit donc proposer à la vente des biens qui entrent dans la notion de « biens d'occasion », au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112.

4 — Directive du Conseil du 14 février 1994, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE – Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité (JO 1994, L 60, p. 16).

5 — Voir considérant 51 de la directive 2006/112 ainsi que arrêt du 3 mars 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, point 47 et jurisprudence citée).

29. Or, dans la présente affaire, la juridiction de renvoi cherche précisément à savoir, en substance, si cette disposition doit être interprétée en ce sens que la notion de « biens d'occasion » englobe les pièces automobiles qui, après avoir été prélevées d'un véhicule hors d'usage acquis par une entreprise de recyclage automobile auprès de particuliers, sont revendues comme pièces de rechange, permettant ainsi à l'assujetti-revendeur de se voir appliquer le régime de la marge bénéficiaire.

30. Le gouvernement danois estime que l'emploi, à ladite disposition, des termes « en l'état » indiquerait que, pour être qualifié de « bien d'occasion », un bien doit conserver son identité, ce qui ne serait pas le cas des pièces détachées dans la mesure où Sjelle Autogenbrug acquiert, d'abord, un véhicule complet. Par ailleurs, ce gouvernement soutient que, quand bien même ces pièces détachées pourraient être qualifiées de « biens d'occasion », l'application du régime de la marge bénéficiaire ne serait pas possible étant donné que le prix d'achat desdites pièces détachées ne peut pas être déterminé avec exactitude.

31. Nous ne partageons pas ce point de vue, et ce pour les raisons suivantes.

32. Nous rappelons que, conformément à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112, les biens d'occasion sont définis comme « les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux ou des pierres précieuses tels que définis par les États membres ».

33. Rien n'indique, dans cette définition, ni même dans le corps de cette directive, que le législateur de l'Union a souhaité exclure de cette notion les biens provenant, à l'origine, d'un seul et unique ensemble, mais qui peuvent en être séparés, tels que les pièces détachées des véhicules hors d'usage.

34. L'utilisation des termes « susceptibles de remploi » dans ladite définition démontre que, afin de pouvoir être qualifié de « bien d'occasion », au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112, un bien doit pouvoir être employé de nouveau, excluant sans ambiguïté les biens neufs. Cette nouvelle utilisation peut avoir lieu sans qu'il soit nécessaire de réparer le bien ou après que ce dernier a subi une réparation. C'est, selon nous, le sens à donner aux termes « en l'état ou après réparation ».

35. Au vu de la définition donnée par le législateur de l'Union, l'élément essentiel aux fins de la qualification de « bien d'occasion » est, à notre avis, que le bien usagé ait conservé les caractéristiques qu'il possédait à l'état neuf. Du reste, nous notons que, à l'article 2, point 6, de la directive 2000/53/CE du Parlement européen et du Conseil, du 18 septembre 2000, relative aux véhicules hors d'usage⁶, le législateur de l'Union a défini le terme « réutilisation » comme « toute opération par laquelle les composants de véhicules hors d'usage servent au même usage que celui pour lequel ils ont été conçus ». Les pièces d'un véhicule automobile répondent parfaitement à cette exigence dans la mesure où, même séparées de ce véhicule, elles conservent leurs caractéristiques initiales puisqu'elles seront réemployées aux mêmes fins dans un autre véhicule. Il importe peu, dès lors, que ces pièces aient été détachées d'un véhicule.

36. Par ailleurs, il convient de garder à l'esprit que la réutilisation de pièces détachées de véhicules automobiles hors d'usage est clairement encouragée par le législateur de l'Union. Ce dernier, au considérant 5 de la directive 2000/53, indique même qu'il existe un principe fondamental selon lequel les déchets devraient être réutilisés et valorisés, et la préférence devrait être donnée à la réutilisation et au recyclage. Cet objectif pourrait être compromis si les assujettis-revendeurs, tels que Sjelle Autogenbrug, qui achètent des véhicules automobiles pour en récupérer les pièces et les revendre par la suite en pièces détachées, ne pouvaient bénéficier du régime de la marge bénéficiaire.

6 — JO 2000, L 269, p. 34.

37. Enfin, si les pièces détachées de véhicules automobiles hors d'usage, vendues comme pièces de rechange, ne pouvaient être qualifiées de « biens d'occasion », au sens de la directive 2006/112, dans la mesure où elles ne peuvent pas non plus être qualifiées de « biens neufs », il en résulterait un vide juridique concernant le traitement fiscal à réserver à ces pièces.

38. Par conséquent, les pièces automobiles qui, après avoir été prélevées d'un véhicule hors d'usage acquis par une entreprise de recyclage automobile auprès de particuliers, sont revendues comme pièces de rechange doivent être qualifiées de « biens d'occasion ».

39. Cela étant posé, il convient d'examiner le point de savoir si le régime de la marge bénéficiaire peut être appliqué à ce type de biens que sont les pièces détachées. En effet, si la question porte uniquement sur la notion de « biens d'occasion », elle est néanmoins formulée dans le contexte du litige au principal, lequel soulève celle de savoir si Sjelle Autogenbrug peut bénéficier du régime particulier de la marge bénéficiaire au vu de la particularité des biens concernés. Selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi⁷. Dès lors, afin de répondre utilement à la juridiction de renvoi, il convient d'examiner si la particularité des biens d'occasion concernés empêche, comme le soutient le gouvernement danois, l'application du régime de la marge bénéficiaire à Sjelle Autogenbrug.

40. L'article 315 de la directive 2006/112 indique que la base d'imposition de ce régime, à savoir la marge bénéficiaire de l'assujetti-revendeur, est égale à la différence entre le prix de vente du bien demandé par l'assujetti-revendeur et son prix d'achat. Les difficultés que pose la situation en l'espèce concernent la détermination du prix d'achat. En effet, les pièces détachées ont été achetées non pas en tant que telles, mais en faisant partie d'un tout, à savoir d'un véhicule, pour lequel un prix global a été payé par l'assujetti-revendeur.

41. Les gouvernements danois et grec affirment que la complexité de l'opération effectuée lors de la mise au rebut (prélèvement, mais aussi dépollution, traitement des déchets, etc.) rend la détermination du prix d'achat des pièces détachées impossible. Le gouvernement danois estime, en particulier, que, dans ces conditions, permettre l'application du régime particulier de la marge bénéficiaire aboutirait à un risque d'abus ou de contournement de ce régime, dans la mesure où l'entreprise aurait la possibilité d'arranger les prix d'achat de manière à obtenir une marge bénéficiaire qui soit la plus faible possible, et ainsi obtenir un avantage au regard de la TVA.

42. Selon nous, à partir du moment où un bien est qualifié de « bien d'occasion », au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112, l'État membre sur le territoire duquel opère l'assujetti revendant ce bien doit appliquer le régime de la marge bénéficiaire, quel que soit le bien d'occasion concerné.

43. En effet, nous rappelons que, conformément à l'article 313, paragraphe 1, de cette directive, « [l]es États membres *appliquent* aux livraisons de biens d'occasion [...] effectuées par des assujettis-revendeurs un régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur»⁸. L'utilisation de l'indicatif présent à ce paragraphe ne laisse, à notre avis, aucune marge de manœuvre à l'État membre concerné quant à l'application de ce régime particulier.

7 — Voir arrêt du 28 avril 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, point 30 et jurisprudence citée).

8 — Itaque ajouté par nos soins.

44. Le régime de la marge bénéficiaire permet le plein respect du principe de neutralité fiscale. À cet égard, la Cour a indiqué que ce principe constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par le droit de l'Union en la matière⁹. Elle a jugé, également, qu'il découle de la jurisprudence de la Cour que ledit principe, inhérent au système commun de TVA, s'oppose à ce que l'imposition des activités professionnelles d'un assujetti engendre une double imposition¹⁰.

45. En outre, la Cour a jugé que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe¹¹. Elle a indiqué, en outre, que ledit principe s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA¹². La Cour a ajouté que le principe de neutralité fiscale implique l'élimination des distorsions de concurrence résultant d'un traitement différencié du point de vue de la TVA. Partant, la distorsion est démontrée dès qu'il est constaté que des prestations de services se trouvent en état de concurrence et sont traitées inégalement du point de vue de la TVA¹³.

46. Le régime de la marge bénéficiaire vise donc, au regard du principe de neutralité de la TVA, à éviter les doubles impositions ainsi que les distorsions de concurrence entre assujettis, notamment dans le domaine des biens d'occasion. La Cour a rappelé le double objectif de ce régime aux points 47 et 48 de son arrêt du 3 mars 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. En effet, en taxant non pas le prix de revente du bien, mais seulement la marge bénéficiaire, le régime évite, d'une part, que ce bien revendu soit frappé d'une double imposition et, d'autre part, que l'assujetti-revendeur soit contraint de reverser à l'État membre un montant de TVA duquel il n'aurait pas pu déduire celui qu'il a acquitté en amont, ce qui aurait pour effet de créer une distorsion de concurrence.

48. Or, les pièces détachées d'un véhicule automobile, même si elles font partie initialement d'un ensemble, ont subi une imposition en amont lors de l'achat de ce véhicule par le particulier. Une partie du prix de vente de ces pièces se compose donc du prix d'achat du véhicule hors d'usage dont un montant de TVA a déjà été payé par le vendeur particulier sans que ni ce dernier ni l'assujetti-revendeur ait pu le déduire. Dès lors, force est de constater que l'objectif visant à éviter les doubles impositions serait compromis si les biens d'occasion, tels que les pièces détachées de véhicules automobiles, ne pouvaient pas bénéficier du régime de la marge bénéficiaire. Cela porterait directement atteinte au principe de neutralité de la TVA¹⁴.

49. Concernant l'objectif visant à éviter les distorsions de concurrence entre assujettis, il convient de relever que le considérant 7 de la directive 2006/112 prévoit que 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.

9 — Voir arrêt du 23 avril 2015, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, point 34 et jurisprudence citée).

10 — Voir arrêt du 2 juillet 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, point 40 et jurisprudence citée).

11 — Voir arrêt du 10 novembre 2011, *The Rank Group* (C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 36).

12 — Voir arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, point 32 et jurisprudence citée). Voir, également, arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, point 48).

13 — Voir arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, point 33 et jurisprudence citée).

14 — Voir, en ce sens, arrêts du 23 avril 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, points 45 ainsi que 46 et jurisprudence citée), et du 22 mars 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, point 42).

50. Or, le refus d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire à une activité telle que celle en cause au principal aurait pour effet d'aboutir précisément à une distorsion de concurrence sur le marché des ventes de pièces détachées d'occasion entre les assujettis-revendeurs qui revendent les pièces détachées après les avoir prélevées sur des véhicules hors d'usage, tels que Sjelle Autogenbrug, et les assujettis-revendeurs qui ont acquis les pièces détachées en tant que telles.

51. En effet, les premiers, ne pouvant pas bénéficier du régime particulier, seraient contraints de reverser à l'État membre la TVA perçue sur l'ensemble du prix de vente des pièces sans pouvoir bénéficier d'une déduction. Leurs prix de vente seraient alors nécessairement plus élevés que ceux des seconds assujettis-revendeurs qui bénéficient du régime de la marge bénéficiaire, engendrant une perte de compétitivité sur le marché des pièces détachées d'occasion, à moins de renoncer à une partie de leur chiffre d'affaires. Cette distorsion de concurrence aboutirait à la création d'une différence de traitement au regard de la TVA entre deux prestations de services semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci.

52. Concernant l'application concrète du régime de la marge bénéficiaire aux biens d'occasion tels que les pièces détachées des véhicules automobiles, nous pensons qu'il appartient au juge national de déterminer, au vu de la réglementation nationale applicable, la manière dont ce régime trouve à s'appliquer à la situation en cause. Plusieurs États membres ont adopté des solutions permettant de contourner les difficultés liées à la détermination du prix d'achat des pièces détachées.

53. Notamment, en France et au Luxembourg, il est prévu, pour les livraisons d'œuvres d'art, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer avec précision le prix d'achat payé par un assujetti-revendeur au vendeur ou lorsque ce prix n'est pas significatif, que la base d'imposition peut être constituée par une fraction du prix de vente égale à 30 % de celui-ci¹⁵.

54. Si cette solution concerne, certes, les œuvres d'art, il nous semble toutefois possible de pouvoir l'appliquer aux biens d'occasion pour lesquels le prix d'achat serait également difficile à déterminer.

55. À cet égard, nous notons que le point 310 du *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (France)¹⁶ prévoit que « [l]es acquéreurs de lots hétérogènes (usine désaffectée ou matériel destiné à la casse par exemple) sont obligés de procéder à un tri à la suite duquel ils déterminent la nature exacte des produits qu'ils revendent, certains de ces produits peuvent être des matières de récupération destinées à entrer dans un nouveau circuit de fabrication, d'autres constituent des articles d'occasion susceptibles de emploi. *Pour ces derniers, à défaut d'une connaissance exacte du prix d'achat correspondant, il est admis que la base d'imposition soit fixée à la moitié du prix de cession*»¹⁷.

56. Par ailleurs, il convient également de considérer l'application de la méthode globale comme une autre solution aux fins du calcul de la marge bénéficiaire. En effet, l'article 318 de la directive 2006/112, qui a été transposé par l'article 70, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA de 2013, indique que les États membres peuvent prévoir que la base d'imposition est déterminée non pas de manière individuelle pour chaque livraison de biens, mais de manière globale sur une période. Dans ce cas, la base d'imposition est égale, par période de référence, à la différence entre le montant total des livraisons de biens soumises au régime de la marge bénéficiaire et qui ont été effectuées par l'assujetti-revendeur au cours de la période imposable visée par la déclaration, c'est-à-dire le montant total des prix de vente, et le montant total des achats de biens visés à l'article 314 de la directive 2006/112 et effectués, au cours de la période imposable visée par la déclaration, par l'assujetti-revendeur, c'est-à-dire le montant total des prix d'achat.

15 — Voir, respectivement, article 297 A, III, du code général des impôts (France) et article 56 ter-1, paragraphe 4, de la loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Luxembourg).

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Italique ajouté par nos soins.

57. Il semblerait, ainsi que le soutient Sjelle Autogenbrug, que, selon la pratique danoise, cette méthode globale peut être appliquée lorsque l'assujetti-revendeur rachète des biens relevant d'une succession dont la facture ou le dossier de facturation comporte un prix non pas pour chacune des marchandises, mais pour la totalité de la succession, le prix de chaque bien individuel étant inconnu.

58. Dès lors, la méthode globale nous semble pouvoir être transposée à la situation en cause au principal. Ainsi, la marge bénéficiaire serait calculée sur une période déterminée. Elle serait égale à la différence entre la somme des ventes des pièces détachées effectuées sur cette période et la somme des achats de ces pièces détachées. Afin de calculer cette dernière somme, il pourrait être envisagé de soustraire à la somme des achats des véhicules automobiles hors d'usage le montant de la dépollution et du traitement des déchets, prestations pour lesquelles Sjelle Autogenbrug facture un prix standard, et le montant de la vente de ferraille ou de toute autre prestation. Ainsi, une fois tous ces montants soustraits des prix d'achat des véhicules, resterait une somme correspondant au prix d'achat de l'ensemble des pièces détachées de chaque véhicule pour cette période donnée.

59. En tout état de cause, ainsi que nous l'avons indiqué, c'est au juge national qu'il appartient de déterminer la manière dont le régime de la marge bénéficiaire trouve à s'appliquer à la situation en cause.

60. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, nous estimons que l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d'occasion » englobe les pièces automobiles qui, après avoir été prélevées d'un véhicule hors d'usage acquis par une entreprise de recyclage automobile auprès d'un particulier, sont revendues comme pièces de rechange, permettant ainsi à l'assujetti-revendeur de se voir appliquer le régime de la marge bénéficiaire.

IV – Conclusion

61. Au vu des éléments qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre au Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark) de la manière suivante :

L'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d'occasion » englobe les pièces automobiles qui, après avoir été prélevées d'un véhicule hors d'usage acquis par une entreprise de recyclage automobile auprès d'un particulier, sont revendues comme pièces de rechange, permettant ainsi à l'assujetti-revendeur de se voir appliquer le régime de la marge bénéficiaire.