



# Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. MACIEJ SZPUNAR  
présentées le 13 septembre 2018<sup>1</sup>

**Affaire C-264/17**

**Harry Mensing  
contre  
Finanzamt Hamm**

[demande de décision préjudicielle formée par le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 314 et 316 – Régimes particuliers – Assujettis-revendeurs – Régime de la marge bénéficiaire – Livraison d'objets d'art par l'auteur ou par ses ayants droit – Opérations intracommunautaires – Droit à déduction de la taxe acquittée en amont »

## **Introduction**

1. Lorsqu'une opération soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) porte sur des biens dont le prix inclut déjà, sans qu'il soit possible de la déduire, la TVA acquittée en amont, ainsi que cela se produit souvent, s'agissant de biens faisant l'objet d'une revente, tels que des objets d'art, le mécanisme de taxation ordinaire ne garantit pas l'application du principe fondamental afférent à ladite taxe, à savoir le principe de neutralité à l'égard des assujettis. C'est pour cette raison que le législateur de l'Union a instauré un régime particulier de taxation, qui permet de n'imposer que la marge bénéficiaire de l'assujetti, à savoir la valeur ajoutée générée à cette étape de la commercialisation. Cependant, si les dispositions pertinentes du droit de l'Union, examinées séparément, semblent parfaitement claires, leur application concomitante n'aboutit pas toujours à la réalisation de l'objectif poursuivi. Est-ce toutefois un motif suffisant pour omettre totalement d'appliquer ces dispositions dans certaines situations ? Telle est la question à laquelle la Cour se devra de répondre en l'espèce.

<sup>1</sup> Langue originale : le polonais.

## Le cadre juridique

### *Le droit de l'Union*

2. Selon l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>2</sup> :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;
- b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :
  - i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36 ;

[...]

- d) les importations de biens. »

3. L'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 définit la livraison de biens comme le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

4. L'article 20, premier alinéa, de la directive 2006/112 comporte quant à lui une définition de l'acquisition intracommunautaire de biens, libellée comme suit :

« Est considérée comme "acquisition intracommunautaire de biens" l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien. »

5. En vertu de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens. »

6. L'article 168 de la directive 2006/112 prévoit :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

<sup>2</sup> 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), telle que modifiée par la directive 2013/61/UE du Conseil, du 17 décembre 2013 (JO 2013, L 353, p. 5) (ci-après la « directive 2006/112 »).

[...]

- c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i) ;

[...]

- e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre. »

7. Par ailleurs, en vertu de l'article 169, sous b), de la directive 2006/112 :

« Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

[...]

- b) ses opérations exonérées conformément aux articles 138 [...] »

8. Le chapitre 4 du titre XII de la directive 2006/112 institue des régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité. En vertu de l'article 311, paragraphe 1, points 2 et 5, de ladite directive :

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

[...]

- 2) "objets d'art", les biens figurant à l'annexe IX, partie A ;

[...]

- 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 ;

[...] »

9. La sous-section 1 de la section 2 de ce chapitre de la directive 2006/112 établit le régime de la marge bénéficiaire pour les assujettis-revendeurs. Conformément aux articles 312 à 317 et 319 de cette même directive :

« *Article 312*

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.

### *Article 313*

1. 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.

[...]

### *Article 314*

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 ;
- b) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée conformément à l'article 136 ;
- c) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti bénéficie de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292, et porte sur un bien d'investissement ;
- d) un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la TVA conformément au présent régime particulier.

### *Article 315*

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.

### *Article 316*

1. Les États membres accordent aux assujettis-revendeurs le droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire aux livraisons de biens suivants :

- a) les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ;
- b) les objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ;
- c) les objets d'art qui leur ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque la livraison par cet autre assujetti a été soumise au taux réduit en vertu de l'article 103.

[...]

### *Article 317*

Lorsqu'un assujetti-revendeur exerce l'option prévue à l'article 316, la base d'imposition est déterminée conformément à l'article 315.

Pour les livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité que l'assujetti-revendeur a lui-même importés, le prix d'achat à prendre en compte pour le calcul de la marge bénéficiaire est égal à la base d'imposition à l'importation, déterminée conformément aux articles 85 à 89, augmentée de la TVA due ou acquittée à l'importation.

[...]

#### Article 319

Pour chaque livraison relevant du régime de la marge bénéficiaire, l'assujetti-revendeur peut appliquer le régime normal de la TVA. »

10. Les articles 320 et 322 de la directive 2006/112 définissent les principes régissant l'application aux assujettis-revendeurs du droit à déduction de la TVA en amont. Ces dispositions prévoient :

#### « Article 320

1. Lorsque l'assujetti-revendeur applique le régime normal de la TVA à la livraison d'un objet d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importé, il a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée à l'importation de ce bien.

Lorsque l'assujetti-revendeur applique le régime normal de la TVA à la livraison d'un objet d'art qui lui a été livré par son auteur ou par ses ayants droit ou par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, il a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour l'objet d'art qui lui a été livré.

[...]

#### Article 322

Dans la mesure où les biens sont utilisés pour les besoins de ses livraisons soumises au régime de la marge bénéficiaire, l'assujetti-revendeur ne peut pas déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée pour les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés ;
- b) la TVA due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ;
- c) la TVA due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur. »

11. Enfin, conformément à l'article 342 de la directive 2006/112 :

« Les États membres peuvent prendre des mesures relatives au droit à déduction de la TVA afin d'éviter que les assujettis concernés par l'un des régimes prévus à la section 2 ne bénéficient d'avantages injustifiés ou ne subissent de préjudices injustifiés. »

### *Le droit allemand*

12. Le régime de la marge bénéficiaire des assujettis-revendeurs a été transposé en droit allemand à l'article 25bis de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »). La disposition susmentionnée prévoit en particulier :

« (1) Pour les livraisons au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point 1, de biens mobiliers, l'imposition se fait en application des dispositions suivantes (régime de la marge bénéficiaire) lorsque les conditions énumérées ci-après sont remplies :

1. L'entrepreneur est un revendeur. Est considéré comme un revendeur quiconque fait le commerce à titre professionnel de biens matériels mobiliers ou vend aux enchères publiques en son nom propre de tels biens.
2. Les objets ont été livrés au revendeur sur le territoire communautaire. Pour cette livraison :
  - a) l'impôt sur le chiffre d'affaires n'était pas dû ou n'a pas été collecté en vertu de l'article 19, paragraphe 1 ou
  - b) le régime de la marge bénéficiaire a été appliqué.

[...]

(2) Le revendeur peut déclarer au service des impôts, au plus tard lors du dépôt de la première déclaration provisoire d'une année civile, qu'il applique le régime de la marge bénéficiaire, dès le début de cette année civile, aussi aux objets suivants :

[...]

2. aux objets d'art, lorsque la livraison qui lui a été faite était imposable et n'a pas été effectuée par un autre revendeur.

[...]

(3) Le chiffre d'affaires est calculé d'après le montant de l'excédent entre le prix de vente et le prix d'acquisition du bien [...]. Dans les cas visés à l'article 2, première phrase, point 2, le prix d'acquisition inclut l'impôt sur le chiffre d'affaires acquitté en amont par le fournisseur.

[...]

(5) [...] En dérogation à l'article 15, paragraphe 1, le revendeur n'a pas le droit, dans les cas visés au paragraphe 2, de déduire l'impôt sur le chiffre d'affaires grevant une importation, l'impôt indiqué séparément sur une facture ni l'impôt dû au titre de l'article 13b, paragraphe 5, en tant qu'imposition en amont.

[...]

(7) Les règles particulières suivantes s'appliquent :

1. Le régime de la marge bénéficiaire ne s'applique pas
  - a) aux livraisons d'un bien que le revendeur a acquis au sein de la Communauté si l'exonération pour les livraisons intracommunautaires dans le reste du territoire de la Communauté a été appliquée à la livraison du bien au revendeur,

[...] »

## **Les faits et le déroulement de la procédure**

13. M. Harry Mensing est un assujetti-revendeur au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 5, de la directive 2006/112 et de l'article 25bis, paragraphe 1, point 1, de l'UStG. Il exerce une activité dans le domaine du commerce d'objets d'art dans différentes villes sur le territoire de l'Allemagne. Au cours de l'exercice fiscal 2014, M. Mensing a acquis, entre autres, des objets d'art auprès d'auteurs établis dans d'autres États membres. Ces livraisons ont été exonérées de la TVA dans les États membres d'origine ; M. Mensing s'est acquitté de la taxe à leur égard, au titre de l'acquisition intracommunautaire. À ce titre, M. Mensing n'a pas exercé son droit à déduction de ladite taxe.

14. Au début de l'année 2014, M. Mensing a déclaré au Finanzamt Hamm (service des impôts de Hamm, Allemagne) faire application du régime de la marge bénéficiaire, s'agissant d'objets d'art acquis auprès de leurs auteurs. Toutefois, le service des impôts lui a refusé le droit de faire application de ce régime, s'agissant d'objets d'art acquis auprès d'auteurs établis dans d'autres États membres, invoquant l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'UStG et, par conséquent, ce service a augmenté le montant de la TVA due à hauteur de 19 763,31 euros.

15. Après avoir présenté une réclamation, sans succès, M. Mensing a formé un recours contre la décision du service des impôts de Hamm devant le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne). Saisie d'un doute quant à la conformité de l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'UStG par rapport au droit de l'Union, ainsi qu'à la relation réciproque entre les articles 314 et 316 de la directive 2006/112, cette juridiction a décidé de surseoir à statuer et de soumettre à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) L'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive [2006/112] doit-il être interprété en ce sens que les assujettis-revendeurs peuvent appliquer le régime de la marge bénéficiaire aussi aux livraisons intracommunautaires d'objets d'art qui leur sont faites par l'auteur ou ses ayants droit qui ne sont pas des personnes couvertes par l'article 314 de la directive [2006/112] ?
- 2) En cas de réponse positive à la première question : l'article 322, sous b), de la directive [2006/112] impose-t-il de refuser au revendeur le droit à la déduction de la taxe payée en amont découlant de l'acquisition intracommunautaire des objets d'art même lorsqu'il n'existe pas de disposition nationale contenant une règle correspondante ? »

16. La demande de décision préjudicielle a été déposée auprès de la Cour le 17 mai 2017. Des observations écrites ont été déposées par M. Mensing, le gouvernement allemand et la Commission européenne. Ces mêmes intéressés étaient représentés lors de l'audience du 14 juin 2018.

## **Analyse**

### ***Sur la première question préjudicielle***

17. Par sa première question, la juridiction de renvoi vise à préciser si un assujetti-revendeur a le droit de bénéficier du régime de la marge bénéficiaire conformément à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, s'agissant de la vente d'objets d'art qu'il a acquis auprès d'auteurs ou d'ayants droit établis dans d'autres États membres et ne relevant pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette même directive. Cette question recèle en réalité deux problèmes juridiques. Le

premier d'entre eux est la question de la relation entre les articles 314 et 316 de la directive 2006/112. Le second problème porte sur la question de savoir si le régime de la marge bénéficiaire peut s'appliquer à la vente d'objets d'art acquis par l'assujetti-revendeur auprès d'opérateurs d'autres États membres, qui sont des assujettis.

*La relation réciproque entre l'article 314 et l'article 316 de la directive 2006/112*

18. En justifiant sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi précise que, d'après elle, l'article 314 de la directive 2006/112 détermine de manière exhaustive le champ d'application du régime de la marge bénéficiaire. En d'autres termes, selon la juridiction de renvoi, le régime de la marge bénéficiaire ne peut s'appliquer qu'aux biens livrés par des opérateurs qui remplissent les conditions définies par l'article 314 de cette directive ou, simultanément, ses articles 314 et 316. Une telle interprétation de la relation entre les articles 314 et 316 de la directive 2006/112 justifierait l'exclusion du régime de la marge bénéficiaire, prévue à l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'USTG, des biens livrés à l'assujetti-revendeur par un opérateur établi dans un autre État membre, qui aurait bénéficié de l'exonération avec droit à déduction de la TVA en amont prévue pour les livraisons intracommunautaires de biens à l'article 138, paragraphe 1, de ladite directive, lu conjointement avec son article 169, sous b). En effet, les opérateurs visés à l'article 314 de la directive 2006/112 ne bénéficient pas d'une telle exonération avec droit à déduction.

19. Cependant, cette interprétation de la relation entre l'article 314 et l'article 316 de la directive 2006/112 ne me paraît pas justifiée.

20. Avant tout, cela ne résulte aucunement du libellé de ces articles. La phrase introductive de l'article 314 de la directive susmentionnée dispose que le régime de la marge bénéficiaire « s'applique » dans les cas énumérés dans cet article. En d'autres termes, ce régime s'applique automatiquement lorsque les circonstances énumérées surviennent<sup>3</sup>. En revanche, l'article 316, paragraphe 1, de cette même directive confère à l'assujetti-revendeur le « droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire » dans les situations visées dans cette disposition, autres que celles régies par l'article 314. Rien dans le libellé desdites dispositions n'indique que le droit à l'application du régime de la marge bénéficiaire au titre de l'article 316, paragraphe 1, de la directive serait subordonné au respect des conditions définies en son article 314. Bien au contraire, d'après moi, il ressort du libellé de ces dispositions que le législateur a traité le droit énoncé à l'article 316, paragraphe 1, de cette directive comme un ajout par rapport au champ d'application principal du régime de la marge bénéficiaire, défini à l'article 314 de la directive. L'article 316 étend par conséquent le champ d'application potentiel de ce régime, en confiant à l'assujetti le soin de décider à cet égard.

21. La Commission fournit une justification à cette solution dans ses observations en l'espèce. Elle précise que l'objectif fondamental de l'institution du régime de la marge bénéficiaire était d'éviter une double imposition des biens dont le prix d'acquisition par l'assujetti-revendeur incluait déjà la TVA acquittée par le vendeur, sans droit à déduction, en amont.

22. Les opérateurs visés à l'article 314, dénués du droit à déduction de la TVA en amont, supportent son poids économique ; pour ce motif, ils incorporent naturellement sa valeur dans le prix du bien, lors de sa vente. Si, lors de la vente par un assujetti-revendeur, un tel bien était taxé selon le régime général, cela signifierait que la base d'imposition correspondrait au prix de vente total ; cette base d'imposition inclurait également la valeur de la taxe acquittée en amont, ce qui entraînerait une double imposition (une « taxe sur la taxe »). La mise en œuvre du régime de la marge bénéficiaire, dans lequel la base d'imposition inclut uniquement ladite marge, à savoir la valeur ajoutée créée au stade des opérations conclues par l'assujetti-revendeur, permet d'éviter une telle double imposition.

<sup>3</sup> Sous réserve de la possibilité, pour l'assujetti, d'appliquer le régime général de la TVA au titre de l'article 319 de la directive 2006/112.

23. Il n'est toutefois pas toujours possible ou pertinent de définir de manière précise les biens vendus par l'assujetti-revendeur par rapport auxquels la TVA a été (ou non) déduite en amont. Du reste, la TVA a pu n'être déduite qu'en partie ou les biens concernés ont pu totalement échapper à l'impôt, ce qui complique encore la situation. À cet égard, le législateur a prévu une application automatique du régime de la marge dans des situations où la TVA n'a pas pu être déduite en amont, que ce soit parce que le vendeur n'était pas un assujetti ou parce que la vente a bénéficié d'une exonération sans droit à déduction de la TVA en amont. Telle est la règle actuelle de l'article 314 de la directive 2006/112. En revanche, dans certains autres cas, ainsi qu'on peut le supposer, pour des motifs de rationalisation administrative, le législateur a laissé aux assujettis-revendeurs la faculté de faire application du régime de la marge bénéficiaire (à l'heure actuelle, il s'agit de l'article 316 de ladite directive). L'article 316 de la directive 2006/112 revêt donc un caractère autonome et additionnel par rapport à l'article 314.

24. Une interprétation de l'article 316 de la directive susmentionnée, selon laquelle son application serait subordonnée à la satisfaction des conditions énoncées à l'article 314 de cette même directive, ne serait pas cohérente par rapport au système et à la logique des règles relatives au régime de la marge bénéficiaire.

25. En effet, l'on pourrait imaginer de limiter le cercle des opérateurs visés par l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 à ceux qui sont simultanément visés par l'article 314. Il s'agirait avant tout des auteurs ou de leurs ayants droit non assujettis [article 314, sous a)] et, plutôt à titre exceptionnel, des auteurs ou de leurs ayants droit qui sont assujettis mais dont les livraisons interviennent dans des cas visés à l'article 314, sous b) et c)<sup>4</sup>.

26. Le respect simultané des conditions prévues aux articles 314 et 316 n'est toutefois pas possible, s'agissant de l'article 316, paragraphe 1, sous a) et c).

27. L'article 316, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112 porte sur les biens importés directement par les assujettis-revendeurs. En revanche, la phrase introductive de l'article 314 vise les biens qui ont été « livrés dans la Communauté » à un tel assujetti. L'article 314 exclut donc d'emblée son application aux biens importés. Cela résulte de ce que, s'agissant de biens dont l'origine est extérieure au champ d'application territorial du système commun de la TVA, il ne peut être question d'une taxe payée en amont et comprise dans le prix d'un tel bien. Du point de vue du système de la TVA, le prix d'un bien importé est toujours un prix « hors taxe ».

28. L'article 316, paragraphe 1, sous c), concerne, pour sa part, les objets d'art livrés à l'assujetti-revendeur « lorsque la *livraison* [...] a été soumise au taux réduit » de TVA<sup>5</sup>. Étant donné qu'il est question ici de l'application d'un taux réduit, non pas aux biens, mais à la livraison, cela exclut, selon moi, l'application de cette disposition aux livraisons qui ne sont aucunement soumises à la taxation [article 314, sous a)] ou qui en sont exonérées [article 314, sous b) et c)].

29. Ainsi qu'il ressort de ce qui précède, il est impossible de faire une application conjointe de l'article 314 et de l'article 316, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112. Dans une telle situation, l'interprétation selon laquelle l'article 314 de la directive ne serait appliqué de façon conjointe qu'avec son article 316, paragraphe 1, sous b), ne paraît donc pas logique à mes yeux.

30. Il n'y a pas davantage de justification téléologique à ce que la mise en œuvre de l'article 316, paragraphe 1, de la directive 2006/112 soit subordonnée au respect des conditions prévues par son article 314. Le respect des conditions de l'article 314 de ladite directive entraîne l'application automatique du régime de la marge bénéficiaire. Quel sens aurait donc le droit des assujettis-revendeurs d'appliquer ce régime dans certains cas, qui seraient de toute façon couverts par

<sup>4</sup> L'application de l'article 314, sous d), serait naturellement exclue, puisqu'il n'est pas possible d'agir simultanément en qualité d'auteur ou d'ayant droit et en qualité d'assujetti-revendeur.

<sup>5</sup> Mise en italique par mes soins.

l'article 314 ? L'on aurait éventuellement pu considérer cela comme un droit de type *opt-out* ; toutefois, la possibilité d'*opt-out* quant au régime de la marge bénéficiaire est déjà prévue à l'article 319 de la directive 2006/112 ; son article 316 a été, quant à lui, manifestement conçu comme un droit de type *opt-in*.

31. Enfin, le fait de subordonner l'application de l'article 316 de la directive 2006/112 au respect des conditions énoncées à l'article 314 priverait de sens l'article 322 de cette directive. Cette disposition prive l'assujetti-revendeur du droit à déduction de la TVA en amont sur les biens qu'il vend dans le cadre du régime de la marge bénéficiaire, dans trois cas, qui correspondent à ceux visés à l'article 316, paragraphe 1. C'est ainsi que l'article 322, sous a), porte sur l'importation [article 316, paragraphe 1, sous a)] ; l'article 322, sous b), concerne l'acquisition d'objets d'art livrés par leur auteur ou par ses ayants droit [article 316, paragraphe 1, sous b)] ; et l'article 322, sous c), porte sur l'acquisition d'objets d'art livrés par d'autres assujettis, avec application d'un taux réduit [article 316, paragraphe 1, sous c)].

32. En revanche, l'article 314 de la directive 2006/112 exclut, en soi, l'existence d'un impôt en amont, car il porte sur des livraisons qui ne sont aucunement soumises à la TVA ou qui en sont exonérées<sup>6</sup>. À ce titre, si l'application de l'article 316, paragraphe 1, de ladite directive était subordonnée au respect des conditions de l'article 314 de cette même directive, son article 322 serait dénué d'objet. Même si, de façon artificielle, l'on subordonnait au respect de ces conditions la seule mise en œuvre de l'article 316, paragraphe 1, sous b), cela priverait aussi de son sens l'article 322, sous b), à tout le moins.

33. Pour ces motifs, j'estime que l'article 316, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que son application n'est pas subordonnée au respect des conditions définies à l'article 314 de cette même directive.

*La possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire au titre de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 à des biens acquis par l'assujetti-revendeur auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres*

34. Dans ses observations en l'espèce, le gouvernement allemand justifie l'exclusion de l'application du régime de la marge bénéficiaire aux objets d'art acquis par un assujetti-revendeur auprès d'opérateurs d'autres États membres, qui ont bénéficié d'une exonération au titre de la livraison intracommunautaire, prévue à l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, de l'UStG. Le gouvernement allemand soulève trois arguments à l'appui de sa thèse :

*– L'argument relatif à l'objectif poursuivi par le régime de la marge bénéficiaire*

35. Selon le gouvernement allemand, s'agissant d'objets d'art livrés à l'assujetti-revendeur par des opérateurs établis dans d'autres États membres avec exonération au titre de la livraison intracommunautaire, la soumission de la revente de ces objets par l'assujetti-revendeur au régime général de la TVA n'entraînerait guère de double imposition, car le prix d'achat de l'objet par l'assujetti-revendeur n'inclurait aucun impôt et la taxe au titre de l'acquisition intracommunautaire serait soumise à la déduction. Par conséquent, l'application du régime de la marge bénéficiaire en de telles circonstances ne réaliserait pas le but dudit régime, qui est, conformément au considérant 51 de la directive 2006/112, d'éviter les doubles impositions, ainsi que les distorsions de concurrence entre assujettis.

<sup>6</sup> À l'exception du cas de figure visé à l'article 314, sous d), mais celui-ci ne peut en aucun cas être corrélé à l'article 316, paragraphe 1.

36. Je ne souscris toutefois pas à cette argumentation, et ce pour des motifs quelque peu similaires à ceux que j'ai évoqués quant aux doutes de la juridiction de renvoi sur la relation réciproque entre l'article 314 et l'article 316 de la directive 2006/112 (voir points 20 à 32 des présentes conclusions).

37. Certes, dans les cas visés à l'article 316, paragraphe 1, de ladite directive, l'application du régime général de la TVA, soit la taxation du montant total de l'opération avec le droit à déduction de la TVA en amont, n'aboutirait pas à une double imposition. Toutefois, cela ne concerne pas seulement les biens acquis auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres, mais également tous les cas relevant de l'article 316, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

38. Du point de vue de la TVA, une livraison intracommunautaire est une livraison de biens ordinaire et imposée. La seule différence est que, par l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive et par l'imposition simultanée de l'acquisition intracommunautaire des biens au titre de l'article 2, paragraphe 1, sous b), la compétence fiscale passe de l'État de vente à l'État d'acquisition. L'exonération relative aux livraisons intracommunautaires ne constitue donc pas, en réalité, une exonération de l'imposition telle que celles prévues à l'article 136 de la directive susmentionnée, mais un déplacement de la taxation vers un autre État membre. Ce type d'exonération est parfois désigné comme une taxation à taux zéro.

39. Du point de vue des assujettis, cette exonération ne change pas grand chose. Le vendeur fournit le bien à un prix « sans taxe » et n'a pas d'obligation de verser la taxe à l'autorité fiscale ; il conserve toutefois le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur les biens et les services utilisés pour les besoins de la livraison intracommunautaire [article 169, sous b), de la directive 2006/112]. L'acquéreur, quant à lui, ne verse pas l'impôt au vendeur dans le prix du bien ainsi acquis, comme lors d'une livraison sur le territoire d'un même État membre, mais à l'autorité fiscale. Cependant, il obtient parallèlement le droit de déduire cet impôt en tant que taxe en amont, évidemment à condition qu'il utilise le bien acquis aux fins de son activité imposée.

40. Un mécanisme de taxation similaire intervient pour l'importation de biens. L'importateur s'acquitte du prix du bien, qui ne comprend pas de TVA (au sens de la directive 2006/112), étant donné que ledit bien provient de l'extérieur du champ d'application territorial du système commun de la TVA. En outre, l'importateur verse à l'autorité fiscale la TVA au titre de l'importation, obtenant concomitamment le droit de la déduire en tant que taxe acquittée en amont.

41. Il n'y a donc pas de problème de double imposition, peu importe que l'objet d'art soit importé, acquis sur le territoire d'un même État membre ou acquis auprès d'un opérateur d'un autre État membre (en d'autres termes, par voie d'acquisition intracommunautaire). À ce titre, si l'on considérait que la double imposition en cas de mise en œuvre du régime général de la TVA était une condition de l'application du régime de la marge bénéficiaire, c'est l'article 316 de la directive 2006/112 dans son ensemble qui serait dénué d'objet ; il en irait de même pour l'article 322, dont le sens suppose l'existence d'une taxe payée en amont, susceptible de faire l'objet d'une déduction éventuelle, à savoir un élément qui n'est guère présent, s'agissant de biens dont la livraison est exonérée (au sens strict de ce terme) ou n'est pas soumise à taxation<sup>7</sup>.

42. La finalité de l'article 316 de la directive 2006/112 n'est pas d'éviter la double imposition mais, ainsi que l'explique la Commission dans ses observations, d'éviter les charges administratives excessives qui pèseraient sur les assujettis-revendeurs en raison de la nécessité d'examiner et de démontrer, au cas par cas, si le prix d'un objet d'art donné incorpore la TVA payée en amont et à hauteur de quel montant.

<sup>7</sup> À cet égard, je suis en désaccord avec l'argument du gouvernement allemand, selon lequel le libellé de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive permet son application indépendamment de la question de savoir si la livraison de l'objet d'art au revendeur était exonérée ou imposée. Les cas des livraisons exonérées et non taxées sont régis par l'article 314 de la directive 2006/112, alors que son article 316 porte sur les livraisons imposées ; à cet égard, l'obligation fiscale peut incomber au vendeur (livraison interne) ou à l'acquéreur (acquisition intracommunautaire et importation).

Ces charges administratives incluent également l'obligation, pour l'assujetti-revendeur, de tenir une comptabilité double, lorsqu'il vend tant des biens taxés selon le régime de la marge bénéficiaire que des biens taxés selon le régime général. Une telle obligation résulte expressément de l'article 324 de la directive 2006/112.

43. C'est également pour cette raison que je ne suis pas convaincu par l'argument du gouvernement allemand selon lequel les conditions d'application du régime de la marge bénéficiaire, en tant qu'exception au régime général de taxation, doivent être interprétées restrictivement. Le principe de l'interprétation stricte des exceptions ne peut pas aboutir à les priver totalement de sens et à les priver ainsi d'objet.

44. Le requérant au principal estime que la finalité de l'article 316 de la directive 2006/112 est, avant tout, de maintenir le traitement fiscal privilégié de certains biens, prévu à l'article 103 de cette directive. Cette disposition permet l'imposition à un taux réduit des objets d'art, de collection et d'antiquité en cas d'importation et, s'agissant des objets d'art, également en cas de livraison effectuée par leur auteur ou par ses ayants droit. Conformément à l'article 94, paragraphe 1, de cette même directive, ce taux réduit trouve également à s'appliquer à l'acquisition intracommunautaire d'objets d'art livrés par leurs auteurs ou par leurs ayants droit.

45. Je n'exclus pas qu'une telle finalité ait également pu justifier l'instauration de l'article 316 de la directive 2006/112 ; il convient toutefois de noter que, si l'application de l'article 103 de ladite directive est facultative pour les États membres, l'application de son article 316 s'impose à eux. D'une manière ou d'une autre, l'objectif de l'article 316 de la directive 2006/112, à la différence de son article 314, n'est pas d'éviter une double imposition.

46. De plus, il convient d'observer que si l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 ne remédie pas au risque de double imposition, étant donné que ce risque n'existe pas, le fait d'appliquer cette disposition à l'égard de livraisons sur le territoire d'un pays, tout en refusant parallèlement de l'appliquer à l'égard d'une acquisition intracommunautaire pourrait aboutir à une distorsion de concurrence entre assujettis. En effet, certains assujettis-revendeurs seraient privés de la possibilité de bénéficier du régime de la marge bénéficiaire, alors qu'à d'autres égards, ils se trouveraient dans une situation comparable à celle d'assujettis-revendeurs acquérant des objets d'art sur le territoire de ce même État membre.

47. Pour les motifs exposés ci-dessus, j'estime que l'argument fondé sur l'absence de risque de double imposition ne justifie pas le refus d'application de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive en cause, s'agissant d'objets d'art acquis par un assujetti-revendeur auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres.

*– L'argument relatif à l'impossibilité d'ajouter au prix d'achat la TVA au titre de l'acquisition intracommunautaire*

48. Le gouvernement allemand souligne également qu'à l'inverse des dispositions relatives aux biens importés par les assujettis-revendeurs, pour lesquels l'article 317, second alinéa, impose d'augmenter le prix d'achat à concurrence de la TVA au titre de l'importation, il n'y a pas, dans la directive 2006/112, de disposition analogue portant sur la TVA versée au titre de l'acquisition intracommunautaire. D'après ce même gouvernement, cela prouve qu'en rédigeant l'article 316 de la directive, le législateur de l'Union n'avait pas l'intention d'étendre cette règle aux objets d'art acquis par des assujettis-revendeurs auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres.

49. Certes, l'absence d'équivalent de l'article 317, second alinéa, de la directive 2006/112 portant sur l'acquisition intracommunautaire est, en quelque sorte, un problème. En effet, les objets d'art acquis par un assujetti-revendeur doivent se voir appliquer les règles générales qui découlent de l'article 315 de cette directive, lu conjointement avec son article 317, alinéa premier. Par ailleurs, conformément à ces règles, la marge formant la base d'imposition dans le cadre du régime de la marge bénéficiaire est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat que ledit assujetti-revendeur a payé au fournisseur. Le prix d'achat est défini quant à lui à l'article 312, point 2, de la directive susmentionnée, comme tout ce qui constitue la contrepartie obtenue de la part de l'assujetti-revendeur par son fournisseur.

50. Par conséquent, ces dispositions trouvent à s'appliquer tant aux objets d'art acquis par l'assujetti-revendeur sur le territoire d'un même État membre que par voie d'acquisition intracommunautaire. Dans ces deux cas, l'application de ces dispositions a toutefois un effet différent.

51. En effet, en cas d'acquisition sur le territoire d'un seul et même État membre, entre également dans la composition de la contrepartie obtenue de la part de l'assujetti-revendeur par le fournisseur la TVA en amont, collectée par le fournisseur, lorsque la livraison en cause n'est pas exonérée et donc, entre autres, dans les situations relevant du champ d'application de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112. Le prix de vente du bien par l'assujetti-revendeur équivaut ensuite au prix d'achat (en ce compris la TVA), augmenté de la marge. La marge ne couvre donc pas le coût de la TVA payée par l'assujetti-revendeur, bien que cette taxe influe sur le prix total du bien vendu par ses soins.

52. Il en va différemment en cas d'acquisition intracommunautaire, car l'assujetti-revendeur paie au fournisseur un prix sans TVA, étant donné que la livraison intracommunautaire est exonérée de la taxe au titre de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112. L'assujetti-revendeur est toutefois tenu de payer la taxe au titre de l'acquisition intracommunautaire en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de cette directive, sans bénéficier du droit à déduction, conformément à l'article 322, sous b), de ladite directive. Par conséquent, l'assujetti-revendeur se doit d'inclure le coût de cette taxe dans le prix du bien, lorsqu'il vend ce dernier. Le coût de la taxe ne fait cependant pas partie du prix d'achat au sens de l'article 312, point 2, de ladite directive. À ce titre, ce coût accroît la marge de l'assujetti-revendeur, calculée selon l'article 315, second alinéa.

53. Le coût de la TVA acquittée par l'assujetti-revendeur au titre de de l'acquisition intracommunautaire est donc pris en compte dans la base d'imposition de son opération de vente. Cela entraîne une double imposition (une « taxe sur la taxe »), à laquelle le régime de la marge bénéficiaire avait précisément pour objectif de remédier, en vertu du considérant 51 de la directive 2006/112. S'agissant des biens importés par les assujettis-revendeurs, cette double imposition est contrecarrée par l'article 317, second alinéa, de la directive susmentionnée, qui, aux fins du calcul de la marge, impose de soustraire au prix de vente la base d'imposition à l'importation (et donc le prix d'achat), augmentée de la TVA au titre de l'importation. L'absence de solution analogue quant à l'acquisition intracommunautaire constitue une lacune juridique, qui ne permet pas d'atteindre pleinement les objectifs du régime de la marge bénéficiaire pour les objets d'art acquis par des assujettis-revendeurs auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres.

54. D'après moi, la lacune susmentionnée ne peut pas être comblée par voie d'interprétation, dans la mesure où la définition du prix d'achat visée à l'article 312, point 2, de la directive 2006/112 vise de façon très claire la somme obtenue de la part de l'assujetti-revendeur « par son fournisseur ». Il est donc difficile de comptabiliser dans le prix d'achat la taxe versée par l'assujetti-revendeur à l'autorité fiscale. Par ailleurs, l'article 322, sous b), de cette directive exclut le droit à déduction, par l'assujetti-revendeur, de la TVA acquittée par ses soins « pour les objets d'art » qui lui sont livrés par leurs auteurs ou leurs ayants droit, ce qui inclut indubitablement la TVA acquittée dans le cadre de l'acquisition intracommunautaire de tels objets d'art. Par conséquent, cette lacune juridique devrait être éliminée par le législateur.

55. En revanche, je ne considère pas que l'existence de cette lacune témoigne, à l'instar de ce que prétend le gouvernement allemand, d'une exclusion délibérée, par le législateur, de la possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire aux objets d'art acquis par un assujetti-revendeur auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres, avec une exonération au titre de la livraison intracommunautaire.

56. Avant tout, ni l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 ni son article 322, sous b), ne plaident en ce sens. Je me dois de rappeler que, dans cette première disposition, il est question d'objets d'art « livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ». Il s'agit, à ce titre, de la livraison d'objets d'art, sans aucune condition supplémentaire. Par ailleurs, lorsque la directive 2006/112 a recours à la notion de « livraison », celle-ci vise tant les livraisons sur le territoire d'un seul État membre que les livraisons intracommunautaires. Une simple comparaison entre la définition de la livraison de biens visée à l'article 14, paragraphe 1, de la directive<sup>8</sup> et la définition de l'acquisition intracommunautaire de biens, visée à l'article 20, premier alinéa<sup>9</sup>, en témoigne déjà. Dans des situations portant uniquement sur l'un de ces types de livraison, le législateur l'indique clairement, par exemple, à l'article 2, paragraphe 1, sous a), conformément auquel sont soumises à la TVA les « livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre » ou à l'article 138, paragraphe 1, selon lequel sont exonérées les « livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté ». Une lecture littérale de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 ne permet donc pas d'exclure de son champ d'application les objets d'art acquis par des assujettis-revendeurs auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres.

57. De même, l'article 322, sous b), de la directive susmentionnée, qui complète son article 316, paragraphe 1, sous b), est formulé d'une façon tellement large qu'il vise l'interdiction de déduction tant de la TVA acquittée au titre d'une acquisition sur le territoire d'un seul État membre que de celle payée pour une acquisition intracommunautaire (voir également point 54 des présentes conclusions).

58. Il serait également difficile de justifier sur le plan téléologique une exclusion de la possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire aux objets d'art acquis par des assujettis-revendeurs auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres. En effet, si une telle possibilité existe tant pour les objets d'art acquis sur le territoire d'un seul État membre [et ce dans deux cas : article 316, paragraphe 1, sous b) et c)] que pour les objets d'art importés [article 316, paragraphe 1, sous a)], pourquoi le législateur devrait-il précisément s'adonner à une discrimination à l'égard du commerce intracommunautaire, dès lors que la facilitation de la libre circulation des biens et des services est l'un des buts fondamentaux de l'instauration du système commun de la TVA<sup>10</sup> ?

59. D'après moi, la lacune juridique évoquée ci-dessus relève donc d'un oubli du législateur, plutôt que d'une mesure délibérée. Toutefois, cet oubli justifie-t-il que l'on refuse la possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire quant aux objets d'art acquis par des assujettis-revendeurs auprès d'opérateurs d'autres États membres ? Selon moi, la réponse est négative.

60. Certes, l'existence d'une telle lacune juridique place l'assujetti-revendeur qui acquiert des objets d'art auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres dans une situation moins favorable par rapport aux revendeurs qui achètent des objets d'art sur le territoire d'un même État membre ou en dehors du territoire de l'Union. En effet, cette même lacune génère la double imposition que j'évoquais précédemment et elle accroît le montant global de l'impôt, en augmentant artificiellement la base d'imposition, à savoir la marge bénéficiaire.

8 Cette disposition indique : « Est considéré comme "livraison de biens" le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. »

9 Cette disposition indique : « Est considérée comme "acquisition intracommunautaire de biens" l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel. »

10 Voir considérant 4 de la directive 2006/112.

61. Il convient cependant de garder à l'esprit que l'application du régime de la marge bénéficiaire dans les cas prévus à l'article 316 de la directive 2006/112 est facultative pour l'assujetti (mais pas pour l'État membre qui est tenu de lui conférer une telle possibilité). Ainsi donc, si un assujetti souhaite éviter une double imposition de sa marge, dans la mesure où celle-ci recouvre le coût de la TVA acquittée au titre d'une acquisition intracommunautaire, il peut choisir d'être imposé suivant le régime général, en ayant pleinement le droit de déduire la taxe payée.

62. Toutefois, ainsi que je l'ai rappelé ci-dessus, le but fondamental de l'application du régime de la marge bénéficiaire dans les cas visés à l'article 316 de la directive 2006/112 n'est pas tant de remédier à une double imposition, puisque la taxation selon le régime général le permet déjà, mais d'éviter des charges administratives excessives, corrélées à une taxation selon différents régimes pour les différents biens vendus par l'assujetti-revendeur. Par conséquent, si, pour ce motif, un assujetti-revendeur opte pour la taxation selon le régime de la marge, il ne peut se sentir lésé, conformément à l'ancien adage « volenti non fit injuria », et il n'est guère nécessaire de le « protéger » en lui refusant le droit de faire application de ce régime.

63. Conformément à l'article 342 de la directive 2006/112, les États membres peuvent certes prendre des mesures aux fins d'éviter que les assujettis-revendeurs ne subissent des préjudices injustifiés en raison, notamment, de l'application du régime de la marge bénéficiaire. Ces mesures peuvent toutefois porter sur le droit à déduction de la taxe en amont, et non sur le droit de faire application du régime de la marge bénéficiaire, en tant que tel.

– *L'argument fondé sur le libellé de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112*

64. Au cours de l'audience, le gouvernement allemand a développé encore un autre argument, plaidant – selon lui – pour l'exclusion de la possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire aux objets d'art acquis par un assujetti-revendeur auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres. En l'occurrence, le gouvernement allemand est d'avis que, compte tenu du transfert de la compétence fiscale, en cas de livraison intracommunautaire de biens, de l'État membre de vente vers l'État membre d'acquisition, le fait générateur de la taxe ne correspond pas à la livraison intracommunautaire des biens, mais à leur acquisition intracommunautaire. L'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 ne mentionne pas, quant à lui, un tel fait générateur ; selon ce gouvernement, cela doit signifier que cette règle ne vise pas les objets d'art acquis auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres.

65. Il convient toutefois d'observer que les articles 314 et 316 de la directive 2006/112 ne régissent pas la taxation des biens au stade de leur acquisition par l'assujetti-revendeur, mais au stade de leur vente par celui-ci. Les cas énumérés à l'article 314, sous a) à d), et à l'article 316, paragraphe 1, sous a) à c), de ladite directive indiquent uniquement la manière dont l'assujetti-revendeur peut entrer en possession des biens qu'il aura ensuite le droit d'imposer en suivant le régime de la marge bénéficiaire, lors de leur vente. L'acquisition de ces biens par l'assujetti revendeur peut, mais ne doit pas intervenir par l'intermédiaire d'un fait générateur de la taxe. L'article 314, sous a) à c), de la directive visée ci-dessus concerne les cas dans lesquels aucune obligation fiscale (TVA) ne naît, car il s'agit d'opérations non imposées ou exonérées. De même, les modes d'acquisition des biens par l'assujetti-revendeur visés à l'article 316, paragraphe 1, sous a) à c), peuvent, mais ne doivent pas être corrélés à la naissance d'une obligation fiscale.

66. Par ailleurs, si la livraison intracommunautaire d'un bien ne forme certes pas, en tant que telle, le fait générateur de la taxe et si, en effet, elle bénéficie d'une exonération, elle est toutefois inévitablement corrélée à la naissance d'une telle obligation à compter de l'acquisition intracommunautaire de ce même bien. En effet, il ne peut guère y avoir de livraison intracommunautaire sans acquisition intracommunautaire. L'exonération de la livraison

intracommunautaire ne s'applique pas, quant à elle, lorsque l'acquisition intracommunautaire est exonérée (voir article 139, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112). À ce titre, l'argument du gouvernement allemand semble s'appuyer sur une lecture trop formaliste de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive susmentionnée.

### *Réponse à la première question préjudicielle*

67. Eu égard à ce qui précède, je propose que la Cour apporte la réponse suivante à la première question préjudicielle : l'article 316, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'un assujetti-revendeur a le droit d'avoir recours au régime de la marge bénéficiaire au titre de cette disposition, pour la vente d'objets d'art qu'il a acquis auprès d'auteurs ou de leurs ayants droit établis dans d'autres États membres et ne relevant pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive, en ce compris lorsque ces opérateurs ont bénéficié d'une exonération au titre de la livraison intracommunautaire en vertu de son article 138, paragraphe 1.

### *Sur la seconde question préjudicielle*

68. Si la Cour approuve ma proposition de réponse à la première question préjudicielle, il conviendra de procéder à une analyse de la seconde question. Par cette seconde question, la juridiction de renvoi vise à déterminer si l'article 322, sous b), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il prive l'assujetti-revendeur du droit à la déduction de la TVA acquittée par ses soins au titre de l'acquisition intracommunautaire d'un objet d'art, pour la livraison duquel ce même assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire selon l'article 316, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, même lorsque le droit national de l'État membre concerné ne prévoit pas une telle exclusion du droit à la déduction.

69. Cette question est liée au fait que, en excluant, à l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'UStG, l'application du régime de la marge bénéficiaire aux biens acquis par des assujettis-revendeurs auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres et faisant l'objet de l'exonération prévue pour les livraisons intracommunautaires, le droit allemand ne comporte pas de disposition privant l'assujetti-revendeur du droit à la déduction de la taxe acquittée au titre de l'acquisition intracommunautaire, en cas d'application du régime de la marge bénéficiaire à de tels biens.

70. À ce titre, si, sur la base de la réponse à la première question, la juridiction de renvoi constate que l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'UStG n'est pas conforme à la directive 2006/112, elle sera obligée d'en omettre l'application et de reconnaître au requérant au principal le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire. Ledit requérant aura-t-il toutefois le droit, parallèlement, de déduire la taxe payée au titre de l'acquisition intracommunautaire des biens qui font l'objet du litige ? Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, une directive ne peut, par elle-même, créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne peut donc être invoquée en tant que telle, par l'État membre, à son encontre<sup>11</sup> ; le droit allemand ne comporte pas de transposition de l'article 322, sous b), de la directive 2006/112, pour la déduction de la taxe au titre de l'acquisition intracommunautaire. Je partage l'avis de toutes les parties intéressées qui ont présenté leurs observations en l'espèce, en ce compris le requérant au principal, avis selon lequel la réponse à cette question devrait être négative.

<sup>11</sup> Voir notamment arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 55 et jurisprudence citée).

71. Le droit à la déduction de la taxe en amont ne constitue pas un droit autonome des assujettis. C'est un élément du système de la TVA, qui s'appuie sur un mécanisme de taxation de chaque opération, avec une déduction concomitante de la taxe acquittée au stade précédent de la commercialisation. De cette manière, la charge globale de l'imposition n'est augmentée, à chaque fois, que d'un montant correspondant à la valeur ajoutée du bien ou du service concerné, à un stade donné de la commercialisation ; la totalité de cette charge d'imposition est reportée jusqu'au dernier stade de la commercialisation, à savoir au stade de la vente au consommateur. Le droit à déduction sert uniquement au bon fonctionnement de ce mécanisme et, ainsi que la Cour l'a affirmé à de nombreuses reprises, il présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir des biens et des services, ouvrant droit à déduction, font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval<sup>12</sup>. Un assujetti auquel le droit national de l'État membre concerné confère une exonération pour ses propres opérations n'a donc pas le droit de déduire la taxe en amont, même si cette exonération n'est pas conforme à la directive 2006/112<sup>13</sup>.

72. Il convient de retenir une solution analogue dans une situation telle qu'en l'espèce. Si la base d'imposition ne correspond pas au prix total du bien, mais uniquement à la marge bénéficiaire du vendeur, à savoir la différence entre le prix de vente et le prix d'achat (à l'instar du régime de la marge bénéficiaire), la TVA payée dans le prix d'achat (la TVA en amont) n'est pas reprise dans la taxe grevant la vente (la TVA en aval). Il n'y a donc pas de raison de déduire ladite TVA en amont. Une autre solution aboutirait de facto à une exonération de la livraison du bien à l'assujetti-revendeur, contraire à la directive 2006/112, car ledit assujetti-revendeur obtiendrait en réalité le remboursement de la totalité du montant de la taxe acquittée, sans qu'il soit nécessaire de verser un montant équivalent au titre de la taxe en aval.

73. Par conséquent, si le droit national, allant à l'encontre des règles de la directive 2006/112, refuse à l'assujetti le droit de bénéficier d'un régime fiscal particulier, ledit assujetti peut se prévaloir directement des dispositions de la directive afin de bénéficier de ce régime ; toutefois, l'assujetti perd le droit à déduction de la taxe en amont que lui confère le droit national, si l'application de ce régime particulier implique la perte de ce droit.

74. Ce constat n'est pas affecté par le fait, évoqué aux points 46 à 60 des présentes conclusions, que, s'agissant des objets d'art acquis par l'assujetti-revendeur auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres, à la suite d'une lacune dans les dispositions de la directive 2006/112, il y a une double imposition de cette partie de la marge qui couvre le coût de la taxe au titre de l'acquisition intracommunautaire. Cette lacune se devrait d'être éliminée au moyen d'une modification du mode de calcul du prix d'achat et non par l'octroi d'un droit à déduction au profit de l'assujetti-revendeur, allant à l'encontre de la logique du système commun de la TVA.

75. Par conséquent, je propose de formuler la réponse suivante quant à la seconde question préjudicielle : l'article 322, sous b), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il prive l'assujetti-revendeur du droit de déduire la TVA qu'il a acquittée au titre de l'acquisition intracommunautaire d'un objet d'art, à la livraison duquel cet assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire au titre de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, même lorsque le droit national de l'État membre concerné n'exclut pas un tel droit à déduction.

<sup>12</sup> Voir notamment arrêt du 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 41).

<sup>13</sup> Arrêt du 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 56, premier tiret).

## Conclusions

76. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose d'apporter les réponses suivantes aux questions préjudicielles posées par le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne) :

- 1) L'article 316, paragraphe 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 qu'un assujetti-revendeur a le droit d'avoir recours au régime de la marge bénéficiaire au titre de cette disposition, pour la vente d'objets d'art qu'il a acquis auprès d'auteurs ou de leurs ayants droit établis dans d'autres États membres et ne relevant pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive, en ce compris lorsque ces opérateurs ont bénéficié d'une exonération au titre de la livraison intracommunautaire en vertu de son article 138, paragraphe 1.
- 2) L'article 322, sous b), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il prive l'assujetti-revendeur du droit de déduire la TVA qu'il a acquittée au titre de l'acquisition intracommunautaire d'un objet d'art, à la livraison duquel cet assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire au titre de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, même lorsque le droit national de l'État membre concerné n'exclut pas un tel droit à déduction.