

Affaire C-203/10

Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto»– Varna

contre

Auto Nikolovi OOD

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Varhoven administrativen sad)

«Directive 2006/112/CE — Taxe sur la valeur ajoutée — Pièces usagées pour véhicules automobiles — Importation dans l'Union par un assujetti-revendeur — Régime de la marge bénéficiaire ou régime normal de la TVA — Naissance du droit à déduction — Effet direct»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime particulier des assujettis-revendeurs — Régime de la marge bénéficiaire — Champ d'application*

(Directive du Conseil 2006/112, art. 314)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime particulier des assujettis-revendeurs — Biens importés dans l'Union par l'assujetti-revendeur — Inapplicabilité du régime de la marge bénéficiaire — Report du droit à déduction de la taxe acquittée lors de l'importation — Inadmissibilité*

(Directive du Conseil 2006/112, art. 320, § 1, al. 1, et 2)

3. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime particulier des assujettis-revendeurs — Régime de la marge bénéficiaire — Dispositions délimitant le champ d'application de ce régime — Règle définissant les conditions de report du droit à déduction de la taxe payée en cas d'option pour le régime normal — Effet direct*

(Directive du Conseil 2006/112, art. 314 et 320, § 1, al. 1, et 2)

1. L'article 314 de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que le régime de la marge bénéficiaire n'est pas applicable à des livraisons de biens tels que des pièces usagées pour véhicules automobiles, que l'assujetti-revendeur a lui-même importés dans l'Union en étant soumis au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, il ressort de la structure et de l'économie générale de la directive 2006/112, en particulier de la classification des opérations imposables à laquelle il est procédé sous son titre IV, que la notion de «livraison de biens» figurant à l'article 314 de ladite directive doit être distinguée, notamment, de celle d'«importation de biens» dans l'Union en provenance d'un pays tiers.

(cf. points 43, 53, disp. 1)

2. L'article 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale prévoyant le report, jusqu'à la livraison ultérieure soumise au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de l'assujetti-revendeur de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée, en application dudit régime, lors de l'importation de biens autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité.

Lorsque l'applicabilité du régime de la marge bénéficiaire est exclue, de même, par voie de conséquence, que le choix entre l'application dudit régime et celle du régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée, il n'existe aucun risque de fraude qui puisse justifier d'écarter l'application du régime normal de déduction.

(cf. points 58-59, disp. 2)

3. Les articles 314 et 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ont un effet direct qui autorise un particulier à les invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application d'une réglementation nationale qui serait incompatible avec ces dispositions.

S'agissant de l'article 314, la délimitation des cas relevant de l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire y est opérée en des termes non équivoques et n'est subordonnée à l'intervention d'aucun autre acte, émanant soit des institutions de l'Union, soit des États membres. Quant à l'article 320, paragraphe 1, premier alinéa, il identifie, de manière claire et inconditionnelle, les objets importés dont la livraison ultérieure sous le couvert du régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée ouvre à l'assujetti-revendeur un droit à déduction de la taxe due ou acquittée à l'importation. Le paragraphe 2 dudit article 320 circonscrit pour sa part, de la même manière, le champ d'application de la règle du report du droit à déduction.

(cf. points 62-63, 65, disp. 3)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

3 mars 2011 (*)

«Directive 2006/112/CE – Taxe sur la valeur ajoutée – Pièces usagées pour véhicules automobiles – Importation dans l'Union par un assujetti-revendeur – Régime de la marge bénéficiaire ou régime normal de la TVA – Naissance du droit à déduction – Effet direct»

Dans l'affaire C-203/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Bulgarie), par décision du 20 avril 2010, parvenue à la Cour le 26 avril 2010, dans la procédure

Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna

contre

Auto Nikolovi OOD,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts (rapporteur), président de chambre, M. D. Šváby, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis et J. Malenovský, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, par M. Sv. Avramov,
- pour Auto Nikolovi OOD, par M. M. Nikolov,
- pour la Commission européenne, par MM. D. Roussanov et D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 311, paragraphe 1, point 1, 314 et 320 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Auto Nikolovi OOD (ci-après «Auto Nikolovi») à la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna (direction «Recours et gestion de l'exécution» de Varna) près le Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (administration centrale de l'agence nationale des revenus) à la suite du refus de cette autorité d'accorder à Auto Nikolovi le droit de déduire immédiatement la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée à l'occasion de l'importation dans l'Union européenne de pièces usagées pour véhicules automobiles en provenance de Suisse.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le cinquante et unième considérant de la directive 2006/112 énonce:

«Il convient d'arrêter un régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, d'antiquité et de collection, visant à éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis.»

4 Aux termes de l'article 30, premier alinéa, de cette directive:

«Est considérée comme 'importation de biens' l'introduction dans la Communauté d'un bien qui n'est pas en libre pratique au sens de l'article 24 du traité.»

5 S'agissant de ce type d'opérations, l'article 70 de ladite directive dispose que «[l]e fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée».

6 Aux termes de l'article 167 de ladite directive, «[l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible».

7 L'article 168 de la directive 2006/112 dispose:

«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:

[...]

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

8 Le titre XII de la directive 2006/112, intitulé «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.

9 Aux termes de l'article 311, paragraphe 1, points 1 et 5, de cette directive:

«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 emploi, 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».

10 L'article 313, paragraphe 1, de ladite directive énonce:

«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.»

11 L'article 314 de la directive 2006/112 dispose:

«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.»

12 Aux termes de l'article 316, paragraphe 1, de cette directive:

«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;

[...]»

13 L'article 319 de ladite directive dispose que, «[p]our chaque livraison relevant du régime de la marge bénéficiaire, l'assujetti-revendeur peut appliquer le régime normal de la TVA».

14 Aux termes de l'article 320 de la directive 2006/112:

«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.

[...]

2. Le droit à déduction prend naissance au moment où devient exigible la taxe due pour la livraison au titre de laquelle l'assujetti-revendeur opte pour le régime normal de la TVA.»

Le droit national

15 La loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, du 4 août 2006, ci-après la «loi sur la TVA»), dans sa version applicable aux faits au principal, énonce, à l'article 16, paragraphe 1:

«Constitue une importation de biens au sens de la présente loi, l'introduction de biens non communautaires sur le territoire national.»

16 Aux termes de l'article 54, paragraphe 1, de la loi sur la TVA:

«Lors de l'importation de biens, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible à la date à laquelle naît l'obligation de paiement des droits à l'importation sur le territoire national ou à la date à laquelle cette obligation devrait naître si la dette n'existait pas ou si son montant était nul.»

17 L'article 68 de la loi sur la TVA dispose:

«(1) Le crédit d'impôt correspond au montant de la taxe qu'une personne enregistrée a le droit de déduire de ses dettes fiscales en vertu de cette loi au titre de:

[...]

3. l'importation qu'elle a effectuée;

[...]

(2) Le droit à déduction du crédit d'impôt naît lorsque la taxe déductible est devenue exigible.»

18 Aux termes de l'article 69, paragraphe 1, point 2, de la loi sur la TVA, lorsque les produits et services sont utilisés aux fins des livraisons imposables effectuées par la personne enregistrée, celle-ci peut déduire l'impôt perçu à l'importation de biens en application de l'article 56 de ladite loi.

19 Les conditions d'exercice du droit à déduction du crédit d'impôt sont exposées à l'article 71 de la loi sur la TVA, qui dispose, notamment:

«L'intéressé exerce son droit à déduction du crédit d'impôt lorsqu'il a rempli au moins l'une des conditions suivantes:

[...]

3. lorsqu'il est en possession d'une déclaration en douane dans laquelle il est désigné comme importateur et [lorsque] la taxe a été acquittée selon les modalités prévues à l'article 90, paragraphe 1 (en cas d'importation au sens de l'article 16);»

20 L'article 90, paragraphe 1, de la loi sur la TVA énonce:

«Dans les cas visés [à] l'article 16, l'importateur de biens verse au budget de la République l'impôt effectivement mis en recouvrement par les autorités douanières [...]».

21 Sous le chapitre de la loi sur la TVA intitulé «Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire», l'article 143 est libellé comme suit:

«(1) Les dispositions du présent chapitre sont applicables aux livraisons, effectuées par un revendeur, de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, qui lui ont été livrés (y compris importés) sur le territoire de l'État ou depuis le territoire d'un autre État membre par:

1. une personne non assujettie;
2. un autre assujetti lorsque la livraison est exonérée conformément à l'article 50;
3. un autre assujetti qui n'est pas enregistré conformément à la présente loi;
4. un autre revendeur faisant application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.

(3) Les revendeurs sont également autorisés à appliquer les dispositions du présent chapitre aux livraisons:

1. des objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont importés;»

22 L'article 151 de la loi sur la TVA, intitulé «Droit d'option», dispose:

«(1) Le revendeur peut appliquer le régime normal d'imposition prévu par la loi en ce qui concerne la livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

(2) L'intéressé exerce le droit prévu au paragraphe 1 pour chaque livraison, en s'abstenant de mentionner sur la facture que le régime particulier est applicable.

[...]

(4) Dans les cas visés au paragraphe 2, le droit au crédit d'impôt afférent aux biens reçus ou importés par l'intéressé, à l'égard desquels les modalités particulières de taxation de la marge ne trouvent pas à s'appliquer, prend naissance et s'exerce au titre de la période au cours de laquelle la taxe afférente à une livraison ultérieure est devenue exigible.»

23 Le paragraphe 1, point 19, des dispositions complémentaires à la loi sur la TVA dispose:

«Constituent des 'biens d'occasion' les biens meubles corporels usagés, individuellement identifiés, susceptibles, en l'état ou après réparation, de remploi dans l'usage pour lequel ils ont été fabriqués. Ne constituent pas des biens d'occasion:

a) les objets d'art;

b) les objets de collection;

c) les antiquités;

d) les métaux précieux et pierres précieuses sous toutes leurs formes.»

24 Aux termes du paragraphe 1, point 23, desdites dispositions complémentaires, «[c]onstitue un 'revendeur de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité', tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète, acquiert ou importe en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, et ce même s'il agit comme intermédiaire commercial au sens de la loi sur le commerce».

Les faits à l'origine du litige au principal et les questions préjudicielles

25 Auto Nikolovi est une société établie à Silistra (Bulgarie). Elle revend principalement des véhicules d'occasion.

26 Au mois de juillet 2008, elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant, notamment, sur la période comprise entre le 17 janvier 2003 et le 31 mai 2008 en ce qui concerne la dette relative à la TVA.

27 Ce contrôle a débouché sur une décision de redressement fiscal, datée du 16 janvier 2009. Au soutien de sa décision, le service fiscal compétent a fait état de la constatation selon laquelle, lors dudit contrôle, une partie des pièces usagées qu'Auto Nikolovi avait importées de Suisse se trouvait toujours dans ses locaux et n'avait, par conséquent, pas fait l'objet de livraisons imposables ultérieures. Supposant qu'Auto Nikolovi avait opté pour l'application du régime normal de la TVA, il a, sur la base de l'article 151, paragraphes 1 et 4, de la loi sur la TVA, refusé de lui reconnaître le droit à un crédit d'impôt à hauteur de 405,55 BGN pour le mois fiscal d'avril 2007, au titre de la TVA acquittée lors de l'importation de pneus d'occasion, et de 375,31 BGN pour le

mois fiscal de juillet 2007, au titre de la TVA acquittée lors de l'importation de pneus, de jantes, d'un cric et de pare-chocs d'occasion.

28 Auto Nikolovi a introduit un recours contre cette décision de redressement fiscal auprès du directeur de la direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, faisant valoir, en substance, que les biens en cause ne relèvent pas de la notion de «biens d'occasion», au sens du paragraphe 1, point 19, des dispositions complémentaires à la loi sur la TVA, si bien que les dispositions de cette loi relatives aux biens d'occasion ne sont pas applicables en l'espèce.

29 Ce recours a été rejeté par une décision du 11 mars 2009, ledit directeur ayant estimé qu'Auto Nikolovi exerçait le commerce de biens d'occasion et qu'elle avait choisi de soumettre les livraisons des biens en cause aux règles normales de la TVA.

30 Auto Nikolovi a contesté cette décision devant l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna). Elle a fait valoir, en substance, que sa situation ne relevait pas du régime de la marge bénéficiaire étant donné que, en vertu de l'article 314 de la directive 2006/112, et contrairement à ce que prévoit l'article 143, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, ce régime ne vise pas les livraisons de biens importés par l'assujetti-revendeur lui-même. Elle serait dès lors habilitée à exercer le droit au crédit d'impôt dans les conditions énoncées à l'article 71, paragraphe 1, de ladite loi.

31 Par un jugement du 11 juin 2009, l'Administrativen sad Varna a annulé la décision du 11 mars 2009 dans la mesure où, par cette décision, le droit au crédit d'impôt pour les pneus, les jantes et le cric d'occasion importés par Auto Nikolovi avait été refusé à celle-ci.

32 L'Administrativen sad Varna a jugé que ces biens n'étaient pas des biens d'occasion, au sens de la loi sur la TVA, étant donné qu'ils constituaient des biens génériques, et non des biens désignés individuellement par des caractéristiques permettant de les distinguer d'autres objets du même genre. Il a, dès lors, en application des dispositions combinées des articles 54 et 68, paragraphes 1 et 2, de cette loi, considéré qu'Auto Nikolovi avait, à juste titre, fait valoir son droit au crédit d'impôt, s'agissant des importations visées, au titre du dernier mois de la procédure d'importation.

33 Le directeur de la direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna s'est pourvu en cassation contre ce jugement devant le Varhoven administrativen sad (Cour suprême administrative).

34 La juridiction de renvoi, qui part du constat qu'Auto Nikolovi a la qualité d'assujetti-revendeur, est confrontée à différentes interrogations dans la résolution du litige au principal.

35 Elle éprouve des doutes quant à la qualification des biens en cause de «biens d'occasion», eu égard au fait que, à la différence de la définition desdits biens contenue à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112, celle qui figure au paragraphe 1, point 19, des dispositions complémentaires à la loi sur la TVA fait état de biens «individuellement identifiés». Elle se demande, à cet égard, si les États membres sont libres de définir eux-mêmes la notion de «biens d'occasion».

36 À supposer que les biens en cause soient des biens d'occasion, elle se demande si le régime d'imposition de la marge bénéficiaire est applicable à la présente affaire, dans laquelle l'intéressé, étant en droit, en vertu de la loi sur la TVA, de déduire la TVA acquittée à l'importation, ne risque pas une double imposition.

37 À supposer que le régime d'imposition de la marge bénéficiaire soit applicable dans l'affaire

au principal, elle se demande si une disposition législative reportant le droit de l'intéressé au crédit d'impôt au titre de la TVA acquittée à l'importation, à la période durant laquelle les biens d'occasion importés ont fait l'objet de livraisons ultérieures imposables, est compatible avec les conditions strictes d'application d'un tel report, qui découlent des articles 319 et 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112.

38 À supposer que pareil report ne concerne pas l'importation de biens d'occasion par le revendeur lui-même, elle se demande si les articles 314, sous a) à d), et 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 ont un effet direct qui permette de les invoquer pour écarter des dispositions nationales contraires.

39 Dans ces conditions, le Varhoven administrativen sad a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La notion de 'biens d'occasion' – visée à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112 [...] – comprend-elle également des biens meubles usagés qui ne sont pas suffisamment individualisés (par la marque, le modèle, le numéro de série, l'année de fabrication, etc.) pour se distinguer d'autres objets du même genre mais qui sont au contraire déterminés par leurs caractéristiques génériques?

2) La mention 'tels que définis par les États membres', figurant à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112 [...], confère-t-elle aux États membres la possibilité de définir eux-mêmes la notion de 'biens d'occasion', ou bien la définition de cette notion par la directive doit-elle être strictement transposée dans la loi nationale?

3) La condition inscrite dans une disposition nationale, selon laquelle les biens d'occasion sont identifiés individuellement, est-elle conforme à la lettre et à l'esprit de la définition que le droit communautaire donne des 'biens d'occasion'?

4) Au vu du cinquante et unième considérant de la directive 2006/112 [...], est-il possible de considérer que l'expression 'lorsque les biens lui sont livrés dans la Communauté', figurant à l'article 314[...] de la directive 2006/112 [...], comprend également l'importation de biens d'occasion effectuée par l'assujetti-revendeur lui-même?

5) Dans l'hypothèse où le régime d'imposition de la marge bénéficiaire est également applicable à la livraison de biens d'occasion par un assujetti-revendeur qui les a lui-même importés, la personne dont l'assujetti-revendeur a acquis les biens doit-elle appartenir à l'une des catégories visées à l'article 314, sous a), b), c) et d)?

6) L'énumération des biens de l'article 320, paragraphe 1, de la directive 2006/112 [...] est-elle exhaustive?

7) L'article 320, paragraphe 1, premier alinéa, et paragraphe 2, de la directive 2006/112 [...] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale en vertu de laquelle le droit de l'assujetti-revendeur au crédit d'impôt de la TVA qu'il a acquittée à l'importation de biens d'occasion naît et est exercé dans la période durant laquelle ces biens ont fait l'objet d'une livraison ultérieure imposable, à laquelle l'assujetti-revendeur a appliqué le régime normal d'imposition?

8) L'article 314, sous a) à d), et l'article 320, paragraphe 1, premier alinéa, et paragraphe 2, de la directive 2006/112 [...] ont-ils un effet direct et la juridiction nationale peut-elle les invoquer directement, dans un cas tel que celui en l'espèce?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la quatrième question

40 Par sa quatrième question, qu'il convient d'examiner en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 314 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que le régime de la marge bénéficiaire est applicable à des livraisons de biens d'occasion que l'assujetti-revendeur a lui-même importés dans l'Union.

41 À cet égard, il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son objectif et de son contexte (voir, en ce sens, arrêts du 8 décembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, point 34, ainsi que du 22 décembre 2010, *Feltgen et Bacino Charter Company*, C-116/10, non encore publié au Recueil, point 12).

42 En l'occurrence, il y a lieu, tout d'abord, de relever, à l'instar de la Commission européenne, que le membre de phrase «lorsque ces biens lui sont livrés dans la Communauté», qui figure à l'article 314 de la directive 2006/112, vise sans équivoque l'hypothèse où les biens concernés ont, préalablement à leur revente par l'assujetti-revendeur, fait l'objet d'une livraison, nationale ou intracommunautaire, au sens de cette directive, à l'intéressé.

43 Or, il ressort de la structure et de l'économie générale de la directive 2006/112, en particulier de la classification des opérations imposables à laquelle il est procédé sous son titre IV, que la notion de «livraison de biens» doit être distinguée, notamment, de celle d'«importation de biens» dans l'Union en provenance d'un pays tiers. Il s'ensuit que le membre de phrase visé au point précédent ne saurait couvrir des biens que l'assujetti-revendeur a lui-même importés dans l'Union au départ d'un pays tiers.

44 Certes, ainsi que l'indique la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, la définition liminaire de l'«assujetti-revendeur» qui figure à l'article 311, paragraphe 1, point 5, de la directive 2006/112 vise, d'une manière générale, 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.

45 Toutefois, cette définition, qui a vocation à embrasser les multiples situations successivement régies par les dispositions du chapitre de la directive 2006/112 consacré aux régimes particuliers applicables auxdits biens et objets, ne saurait masquer le constat selon lequel la disposition de l'article 314 de cette directive voit, pour sa part, son champ d'application limité à la revente de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité préalablement «livrés» à l'assujetti-revendeur dans l'Union.

46 Ensuite, il convient de rappeler que le régime d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur lors de la livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité constitue un régime particulier de TVA, dérogatoire au régime général de la directive 2006/112, qui, comme les autres régimes particuliers prévus par cette directive, ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif (voir arrêt *Jyske Finans*, précité, point 35).

47 Ainsi qu'il ressort du cinquante et unième considérant de la directive 2006/112, l'objectif du régime de la marge bénéficiaire est d'éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis dans le domaine des biens d'occasion (voir, en ce sens, arrêts du 1er avril 2004, *Stenholmen*, C-320/02, Rec. p. I-3509, point 25, ainsi que *Jyske Finans*, précité, points

37 et 41).

48 Taxer, sur l'ensemble de son prix, la livraison d'un bien d'occasion par un assujetti-revendeur, alors que le prix auquel ce dernier a acquis ce bien incorpore un montant de TVA qui a été acquitté en amont par une personne relevant de l'une des catégories identifiées à l'article 314, sous a) à d), de ladite directive, et que ni cette personne ni l'assujetti-revendeur n'a été en mesure de déduire, entraînerait, en effet, une telle double imposition (voir, en ce sens, arrêts précités *Stenholmen*, point 25, et *Jyske Finans*, point 38).

49 Toutefois, lorsqu'un assujetti-revendeur revend, pour les besoins de ses opérations taxées, des biens, tels que ceux en cause au principal, qu'il a lui-même importés, en étant soumis au régime normal de la TVA, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, et qu'il est ainsi en droit, en vertu de l'article 168, sous d), de la directive 2006/112, de déduire la TVA due ou acquittée pour ces biens importés, il n'existe, ainsi que le souligne la Commission, aucun risque de double imposition qui puisse justifier l'application du régime dérogatoire de la marge bénéficiaire.

50 Il convient, à cet égard, de relever que l'exposé des motifs accompagnant la proposition de directive présentée par la Commission au Conseil de l'Union européenne, le 11 janvier 1989, complétant le système de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant les articles 32 et 28 de la directive 77/388/CEE – Régime particulier applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, d'antiquité et de collection (JO 1989, C 76, p. 10), indique explicitement que, lorsque des biens ont été importés par l'assujetti-revendeur en étant soumis au régime normal de la TVA lors de leur importation, l'existence du droit à déduction exclut celle d'un risque de double imposition, de sorte qu'aucune raison ne permet d'écarter l'application de ce régime normal au profit du régime particulier de la marge bénéficiaire.

51 Enfin, l'inapplicabilité de ce dernier régime dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal est corroborée par l'article 316, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112. En effet, cette disposition, qui détermine les livraisons de biens importés par l'assujetti-revendeur lui-même pour lesquelles un droit d'option en faveur de l'application dudit régime doit lui être accordé par les États membres, vise les livraisons portant sur des «objets d'art, de collection ou d'antiquité», et non celles relatives à des biens tels que ceux importés par *Auto Nikolovi*.

52 Il s'ensuit que, indépendamment du point de savoir si les biens en cause au principal relèvent, ou non, de la notion de «biens d'occasion», au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112, le régime de la marge bénéficiaire n'est, en tout état de cause, pas applicable aux livraisons portant sur des biens tels que ceux concernés par la présente affaire, que l'assujetti-revendeur a lui-même importés dans l'Union en étant soumis au régime normal de la TVA.

53 Il convient, par conséquent, de répondre à la quatrième question que l'article 314 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que le régime de la marge bénéficiaire n'est pas applicable à des livraisons de biens tels que des pièces usagées pour véhicules automobiles, que l'assujetti-revendeur a lui-même importés dans l'Union en étant soumis au régime normal de la TVA.

54 Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de répondre aux trois premières questions ni à la cinquième question.

Sur les sixième et septième questions

55 Par ses sixième et septième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de

renvoi demande, en substance, si l'article 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale prévoyant le report, jusqu'à la livraison ultérieure soumise au régime normal de la TVA, du droit de l'assujetti-revendeur de déduire la TVA acquittée lors de l'importation de biens autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité.

56 À cet égard, il ressort sans ambiguïté des termes de ces deux dispositions que, en dehors de l'hypothèse, non pertinente en l'espèce, visée à l'article 320, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, la règle selon laquelle, par dérogation au régime normal de la déduction immédiate contenu aux articles 167 et suivants de cette directive, le droit à déduction prend naissance au moment de la livraison ultérieure imposable, n'est applicable que lorsque l'assujetti-revendeur «opte» pour l'application du régime normal de la TVA à la «livraison d'un objet d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importé», plutôt que d'user de la faculté ouverte par le droit national, conformément à l'article 316 de ladite directive, d'appliquer à une telle livraison le régime de la marge bénéficiaire.

57 Ainsi que le souligne la Commission, cette interprétation textuelle est corroborée par l'objectif poursuivi par cette règle dérogatoire. Celui-ci est d'éviter le risque de fraude inhérent aux situations dans lesquelles, ayant le choix entre l'application du régime normal de la TVA et celle du régime de la marge bénéficiaire, l'assujetti-revendeur déclarerait, lors de l'importation, opter pour ledit régime normal afin de bénéficier d'un droit immédiat à déduction intégrale de la TVA due ou acquittée à l'importation, puis userait d'artifices pour soumettre la revente ultérieure des objets importés au régime de la marge bénéficiaire.

58 En revanche, lorsque, comme dans l'affaire au principal, l'applicabilité du régime de la marge bénéficiaire est, ainsi qu'il ressort de la réponse apportée à la quatrième question, exclue, de même, par voie de conséquence, que le choix entre l'application dudit régime et celle du régime normal de la TVA, il n'existe aucun risque de fraude qui puisse justifier d'écarter l'application du régime normal de déduction.

59 Il convient, par conséquent, de répondre aux sixième et septième questions que l'article 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale prévoyant le report, jusqu'à la livraison ultérieure soumise au régime normal de la TVA, du droit de l'assujetti-revendeur de déduire la TVA acquittée, en application dudit régime, lors de l'importation de biens autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité.

Sur la huitième question

60 Par sa huitième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de l'article 314 ainsi que de l'article 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 ont un effet direct, de sorte qu'elles peuvent être invoquées dans un litige tel que celui au principal.

61 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir arrêts du 17 juillet 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rec. p. I-5999, point 23; du 12 février 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-731, point 58, et du 14 octobre 2010, Fuß, C-243/09, non encore publié au Recueil, point 56).

62 S'agissant de l'article 314 de la directive 2006/112, la délimitation des cas relevant de l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire y est opérée en des termes non équivoques et n'est subordonnée à l'intervention d'aucun autre acte, émanant soit des institutions de l'Union, soit des États membres.

63 Quant à l'article 320, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive, il identifie, de manière claire et inconditionnelle, les objets importés dont la livraison ultérieure sous le couvert du régime normal de la TVA ouvre à l'assujetti-revendeur un droit à déduction de la TVA due ou acquittée à l'importation. L'article 320, paragraphe 2, de cette directive circonscrit pour sa part, de la même manière, le champ d'application de la règle du report du droit à déduction.

64 Les dispositions des articles 314 et 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 apparaissant ainsi, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, leur effet direct, qui s'attache à ce constat, autorise un particulier à les invoquer devant les juridictions nationales dans le cadre d'un litige, tel que celui au principal, l'opposant à une autorité fiscale nationale, en vue d'écarter l'application d'une réglementation nationale qui serait incompatible avec ces dispositions (voir, en ce sens, arrêt Flughafen Köln/Bonn, précité, point 39).

65 Il convient donc de répondre à la huitième question que les articles 314 et 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 ont un effet direct qui autorise un particulier à les invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application d'une réglementation nationale qui serait incompatible avec ces dispositions.

Sur les dépens

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

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

1) L'article 314 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 le régime de la marge bénéficiaire n'est pas applicable à des livraisons de biens tels que des pièces usagées pour véhicules automobiles, que l'assujetti-revendeur a lui-même importés dans l'Union européenne en étant soumis au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée.

2) L'article 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale prévoyant le report, jusqu'à la livraison ultérieure soumise au régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de l'assujetti-revendeur de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée, en application dudit régime, lors de l'importation de biens autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité.

3) Les articles 314 et 320, paragraphes 1, premier alinéa, et 2, de la directive 2006/112 ont un effet direct qui autorise un particulier à les invoquer devant une juridiction nationale en vue d'écarter l'application d'une réglementation nationale qui serait incompatible avec ces dispositions.

Signatures

* Langue de procédure: le bulgare.