

62015CJ0624

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

18 mai 2017 (1)

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Article 314 — Régime de la marge bénéficiaire — Conditions d'application — Refus par les autorités fiscales nationales à un assujetti du bénéfice du droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire — Mentions sur les factures relatives tant à l'application par le fournisseur du régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la TVA — Non-application par le fournisseur du régime de la marge bénéficiaire à la livraison — Indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude à la livraison»

Dans l'affaire C-624/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie), par décision du 2 novembre 2015, parvenue à la Cour le 23 novembre 2015, dans la procédure

« Litdana » UAB

contre

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

en présence de :

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. E. Juhász, président de chambre, M. C. Vajda (rapporteur) et Mme K. Jürimäe, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 janvier 2017,

considérant les observations présentées :

—

pour « Litdana » UAB, par Me P. Gruodis, advokatas,

—

pour le gouvernement lituanien, par M. K. Dieninis, Mme D. Stepanienė et M. D. Kriaušėnas, en qualité d'agents,

—
pour le gouvernement chypriote, par Mmes K.-K. Kleanthous et E. Symeonidou, en qualité d'agents,

—
pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et J. Jokubauskaitė, 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 de l'article 226, points 11 et 14, et de l'article 314, sous a) et d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Litdana » UAB à la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direction nationale des impôts auprès du ministère des Finances de la République de Lituanie, ci-après la « direction nationale des impôts ») au sujet du refus de cette autorité de lui accorder le droit d'appliquer le régime d'imposition de la marge bénéficiaire, pour le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à la vente de véhicules d'occasion acquis auprès d'une entreprise danoise.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Le considérant 51 de la directive TVA 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 226 de cette directive :

« Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 :

[...]

11)

En cas d'exonération, la référence à la disposition applicable de la présente directive, ou à la disposition nationale correspondante, ou à toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services est exonérée ;

[...]

14)

en cas d'application d'un des régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, la mention "Régime particulier – Biens d'occasion" ; "Régime particulier – Objets d'art" ou "Régime particulier – Objets de collection et d'antiquité", respectivement ;

[...] »

5

L'article 313, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

« 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. »

6

L'article 314 de la même directive énonce :

« 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. »

7

Aux termes de l'article 315 de la directive TVA :

« 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. »

8

L'article 323 de la directive TVA énonce :

« L'assujetti ne peut pas déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison de ces biens par l'assujetti-revendeur est soumise au régime de la marge bénéficiaire. »

9

L'article 325 de cette directive dispose :

« L'assujetti-revendeur ne peut pas faire apparaître séparément sur la facture qu'il délivre la TVA afférente aux livraisons de biens qu'il soumet au régime de la marge bénéficiaire. »

Le droit lituanien

10

L'article 106 du Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas no IX-751 (loi de la République de Lituanie no IX-751 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 5 mars 2002 (Žin., 2002, no 35-1271), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi sur la TVA »), énonce :

« 1. Un assujetti à la TVA livrant des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, au sens dudit article, doit calculer la TVA au titre des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité fournis selon les modalités prévues à la présente section. Les dispositions de ladite section s'appliquent aux assujettis à la TVA qui, dans le cadre de leurs activités économiques, exercent de manière permanente la livraison des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité. Lorsque l'assujetti à la TVA livre ses propres biens tangibles fixes d'occasion, on considère qu'il se conforme, eu égard à ces transactions, aux exigences de ce paragraphe relatives à l'exercice permanent de la livraison de biens d'occasion.

2. Les dispositions de cette section s'appliquent si un assujetti à la TVA livre hors TVA des biens d'occasion, des objets d'art, de collection et/ou d'antiquité acquis sur le territoire de l'Union européenne, ainsi que des biens d'occasion, des objets d'art, de collection et/ou d'antiquité sur l'acquisition desquels ce régime d'imposition particulier s'appliquait, ou des véhicules d'occasion sur lesquels s'appliquaient lors de l'acquisition dans l'État membre de départ les dispositions provisoires spéciales applicables aux véhicules d'occasion dans cet État membre. [...] »

11

L'article 107, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA dispose :

« 1. Lorsque les biens visés à l'article 106, paragraphe 2, de [la loi sur la TVA] sont livrés, le montant imposable est la marge du vendeur, calculée selon les modalités du paragraphe 2 de cet article.

2. La marge du vendeur est calculée comme la différence entre la rémunération (à l'exclusion de la TVA elle-même) que le vendeur a reçue ou doit recevoir pour les biens livrés, et le montant (incluant la TVA) qu'il a versé ou doit verser à son fournisseur lors de l'acquisition de ces biens. Si les biens importés par l'assujetti à la TVA sont livrés, le montant des droits d'importation, des taxes à l'importation et de la TVA à l'importation grevant ces biens est déduit en supplément. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12

Litdana exerce l'activité de vente de véhicules d'occasion de manière permanente. Au cours de la période allant du 1er janvier au 30 octobre 2012, elle a acquis auprès de Handicare Auto A/S, une société danoise, des véhicules d'occasion qu'elle a revendus à des personnes physiques et morales. Toutes les factures relatives aux véhicules d'occasion acquis renvoyaient aux articles 69 à 71 de la loi danoise relative à la TVA et indiquaient, en outre, que les véhicules vendus étaient exonérés de TVA. Lors de la revente, Litdana a appliqué aux véhicules en cause le régime de la marge bénéficiaire visé à l'article 106, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

13

Litdana a fait l'objet d'un contrôle fiscal effectué par la Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (inspection des impôts du district de Klaipėda, Lituanie, ci-après l'« inspection régionale des impôts ») portant sur la période allant du 1er janvier au 30 octobre 2012 en ce qui concerne le calcul de la TVA. Ce contrôle a donné lieu à un rapport de contrôle daté du 28 avril 2014, dans lequel l'inspection régionale des impôts a constaté que Litdana avait appliqué sans fondement le régime de la marge bénéficiaire aux 25 véhicules d'occasion qu'elle avait acquis auprès de Handicare Auto et qu'elle avait revendus à des personnes physiques et morales, dès lors que cette dernière n'avait pas appliqué le régime de la marge bénéficiaire aux véhicules vendus. L'inspection régionale des impôts a donc exigé de Litdana de s'acquitter d'un montant de TVA de 15745,48 euros.

14

Le 23 juin 2014, l'inspection régionale des impôts a approuvé le rapport de contrôle et a ordonné à Litdana de payer 15745,48 euros de TVA et 3141,76 euros d'intérêts de retard ainsi qu'une amende s'élevant à 1574,66 euros. Par décision du 21 août 2014, la direction nationale des impôts a confirmé cette décision.

15

Litdana a introduit un recours auprès de la Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement de la République de Lituanie, ci-après la « commission des litiges fiscaux ») en vue de l'annulation des décisions de l'inspection régionale des impôts et de la direction nationale des impôts.

16

Par décision du 31 octobre 2014, la commission des litiges fiscaux a maintenu la décision de la direction nationale des impôts, tout en exonérant Litdana du paiement des intérêts de retard.

17

Litdana a fait appel de ces différentes décisions devant le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie).

18

La juridiction de renvoi précise que les autorités fiscales lituaniennes ont refusé à Litdana d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire compte tenu des seules informations fournies par l'administration fiscale danoise, selon lesquelles Handicare Auto n'avait pas appliqué le régime de la marge bénéficiaire à la livraison des véhicules en cause. Ce faisant, d'une part, la direction nationale des impôts n'a pas tenu compte du fait que les factures présentées par Handicare Auto indiquaient que les véhicules vendus étaient exonérés de TVA et renvoyaient aux articles 69 à 71 de la loi danoise relative à la TVA et, d'autre part, la commission des litiges fiscaux a estimé que Litdana, en faisant preuve de diligence, aurait dû s'adresser à Handicare Auto afin d'obtenir la confirmation que ces véhicules avaient été vendus selon le régime de la marge bénéficiaire ou demander aux autorités fiscales danoises si cette société avait transmis à la base de données électronique du système d'échange d'informations en matière de TVA (VIES) les données relatives à la livraison des véhicules en cause.

19

Dès lors, la question qui se pose devant la juridiction de renvoi est celle de savoir si un assujetti, ayant reçu une facture sur laquelle figurent des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la TVA, a le droit d'appliquer ledit régime, visé à l'article 314 de la directive TVA, nonobstant le fait qu'il résulte d'un contrôle postérieur effectué par les autorités fiscales que l'assujetti-revendeur ayant fourni les biens en cause n'avait pas appliqué ce même régime.

20

Dans ces conditions, le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Convient-il d'autoriser, en vertu [de l'article] 314, sous a), et [de l'article] 226, point 11, de la directive [TVA] ainsi qu'en vertu [de l'article] 314, sous d), et [de l'article] 226, point 14, de cette directive, une réglementation nationale et/ou une pratique nationale fondée sur celle-ci empêchant un assujetti d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire en matière de TVA au motif qu'il est apparu, lors d'un contrôle fiscal opéré par l'autorité fiscale, que des informations/données inexactes sur l'application du régime de la marge bénéficiaire en matière de TVA et/ou sur une exonération de TVA figuraient sur les factures de TVA afférentes aux biens livrés, alors que l'assujetti ne le savait pas et ne pouvait pas le savoir ?

2)

Les dispositions de l'article 314 de la directive [TVA] doivent-elles être comprises et interprétées en ce sens que, bien que la facture de TVA indique que les biens sont exonérés de TVA (article 226, point 11, de la directive [TVA]) et/ou que le vendeur a appliqué le régime de la marge bénéficiaire pour livrer les biens (article 226, point 14, de la directive [TVA]), l'assujetti n'acquiert le droit d'appliquer le régime de TVA de la marge bénéficiaire que si le fournisseur des biens applique réellement le régime de la marge bénéficiaire et s'acquitte dûment de ses obligations en matière de paiement de la TVA (paye la TVA dans son État à partir de la marge bénéficiaire) ? »

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

21

Il est constant que la mention « Sections 69-71 » qui renvoie aux dispositions pertinentes du droit danois et qui figure sur les factures reçues par Litdana doit être comprise comme correspondant, en substance, à la mention « Régime particulier – Biens d'occasion » qui, en vertu de l'article 226, point 14, de la directive TVA, doit figurer obligatoirement sur les factures, en cas d'application du régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion. En outre, il ne ressort pas de la décision de renvoi, ni des observations présentées par les parties au principal devant la Cour, que la question de la conformité des factures reçues par Litdana aux exigences prévues à l'article 226 de la directive TVA se pose dans l'affaire au principal.

Sur les questions

22

Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 314 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent à un assujetti, qui a reçu une facture sur laquelle figurent des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la TVA, le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, s'il résulte d'un contrôle postérieur effectué par lesdites autorités que l'assujetti-revendeur ayant fourni les biens d'occasion n'avait pas effectivement appliqué ce régime à la livraison de ces biens.

23

À titre liminaire, 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, tels que ceux en cause au principal, constitue un régime particulier de TVA, dérogeant au régime général de la directive TVA. Partant, l'article 314 de cette directive, qui identifie les cas d'application de ce régime particulier, doit faire l'objet d'une interprétation stricte (voir arrêt du 19 juillet 2012, *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, points 28 et 29 ainsi que jurisprudence citée).

24

Ainsi qu'il résulte des articles 314 et 315 de la directive TVA, le régime de la marge bénéficiaire permet à un assujetti-revendeur de n'appliquer la TVA que sur la marge bénéficiaire qu'il a réalisée lors de la revente de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, acquis auprès de l'une des personnes relevant de l'article 314, sous a) à d), de la directive TVA, ladite marge bénéficiaire correspondant à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat.

25

L'objectif du régime de la marge bénéficiaire est, ainsi qu'il ressort du considérant 51 de la directive TVA, d'éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis dans le domaine des biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, point 47 et jurisprudence citée).

26

Taxer, sur l'ensemble de son prix, la livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité par un assujetti-revendeur, alors que le prix auquel ce dernier a acquis ces biens 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, arrêt du 3 mars 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, point 48 et jurisprudence citée).

27

Les conditions qui doivent être remplies en vue de permettre à un assujetti d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire sont prévues à l'article 314 de la directive TVA. Cet article, outre le fait de préciser les types de biens qu'un assujetti-revendeur peut livrer sous le régime de la marge bénéficiaire, indique, à ses points a) à d), la liste de personnes auprès de l'une desquelles cet assujetti-revendeur doit s'adresser pour acquérir ces biens lui permettant ainsi d'appliquer ce régime particulier. Ces différentes personnes ont en commun qu'elles n'ont aucunement pu déduire la taxe acquittée en amont lors de l'achat desdits biens et ont donc supporté intégralement cette taxe (voir, en ce sens, arrêt du 19 juillet 2012, *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, point 37).

28

En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que sur les factures que Litdana a reçues de Handicare Auto figuraient des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la TVA. Ainsi, sur la facture no 96681, incluse dans le dossier soumis à la Cour, et qui constitue un exemple-type de facture émise par Handicare Auto pour les livraisons de biens en cause au principal, figurent, outre les mentions relatives à la date d'émission de la facture, au numéro d'identification TVA sous lequel Handicare Auto a effectué la livraison des biens, au nom complet et à l'adresse de cette société, à la quantité et à la nature des biens livrés, au prix unitaire, au prix « Total DKK », au montant de TVA égal à « 0 » et au montant « Total DKK incl. VAT », les mentions « Sections 69-71 » et « Free of VAT ».

29

Il résulte de la décision de renvoi que l'indication de la mention figurant sur les factures émises par Handicare Auto quant à l'application du régime de la marge bénéficiaire était incorrecte, car il s'est avéré, à la suite d'un contrôle effectué par les autorités fiscales, que Handicare Auto n'avait pas effectivement appliqué ce régime à la livraison des véhicules d'occasion en cause. Lesdites autorités en ont déduit que Litdana n'avait pas le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, les conditions d'application dudit régime n'étant pas remplies, raison pour laquelle elles ont demandé ultérieurement à Litdana de s'acquitter du montant de la TVA applicable.

30

À cet égard, il convient de constater que le cas d'application du régime de la marge bénéficiaire visé à l'article 314, sous d), de la directive TVA est soumis à la condition que les biens visés à cet article soient livrés à l'assujetti par un autre assujetti-revendeur qui avait appliqué ce régime particulier à la livraison, condition qui en l'occurrence faisait défaut. Il ne ressort en outre aucunement des indications figurant dans la décision de renvoi que la situation au principal relevait de l'un des autres cas d'application dudit régime prévu à cet article 314.

31

Il convient de rappeler, dans ce contexte, que la Cour a itérativement jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêt du 18 décembre 2014, *Mariano Previti e.a. a talmod ISchoenimport*, C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 43).

32

La Cour en a déduit, tout d'abord, dans le cadre d'une jurisprudence constante portant sur le droit à déduction de la TVA prévu par la directive TVA, qu'il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Elle a jugé, ensuite, que la conséquence d'un abus ou d'une fraude s'attache, en principe, également au bénéfice du droit à l'exonération au titre d'une livraison intracommunautaire (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 54). La Cour a affirmé, enfin, que, dans la mesure où un refus éventuel du bénéfice d'un droit tiré de la directive TVA reflète le principe général selon lequel nul ne saurait bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits prévus par le système juridique de l'Union, un tel refus incombe, d'une manière générale, aux autorités et aux juridictions nationales, quel que soit le droit en matière de TVA affecté par la fraude, y compris, dès lors, le droit à remboursement de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2014, *Mariano Previti e.a. a talmod ISchoenimport*, C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 46).

33

Selon une jurisprudence constante, tel est le cas non seulement lorsqu'une fraude fiscale est commise par l'assujetti lui-même, mais également lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par l'opération concernée, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne de livraison (voir, en matière de droit à déduction, arrêt du 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, points 38 à 40, en matière de droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 54, et, en matière de remboursement de la TVA, arrêt du 18 décembre 2014, *Mariano Previti e.a. a talmod ISchoenimport*, C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, points 49 et 50).

34

Ainsi, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 48 et jurisprudence citée).

35

En revanche, il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive TVA de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne des livraisons, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA. En effet, l'instauration d'un système de responsabilité sans faute irait au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public (arrêt du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, points 41 et 42 ainsi que jurisprudence citée).

36

Il en découle que, même si toutes les conditions matérielles ouvrant droit à l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire ou à la déduction de la TVA n'étaient pas réunies, la Cour a jugé que le bénéfice dudit droit ne saurait être refusé à un assujetti qui a agi de bonne foi et qui a pris toute mesure pouvant raisonnablement être exigée de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, point 68, ainsi que du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, points 47 à 50 et 55).

37

Les considérations rappelées aux points 32 à 35 du présent arrêt sont pertinentes en cas de refus par les autorités ou les juridictions nationales du bénéfice du droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, visé à l'article 314 de la directive TVA, ce sur quoi s'accorde l'ensemble des parties et des intéressés ayant présenté des observations devant la Cour.

38

Selon la jurisprudence de la Cour, la détermination des mesures pouvant, dans un cas d'espèce, raisonnablement être exigées d'un assujetti souhaitant exercer un droit conféré par la directive TVA pour s'assurer que ses opérations ne sont pas impliquées dans une fraude commise par un opérateur en amont dépend essentiellement des circonstances de ce cas d'espèce (voir, par analogie, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 53, 54 et 59, ainsi que du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 53).

39

Lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, un opérateur avisé pourrait, selon les circonstances de l'espèce, se voir obligé de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services, afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (voir, par analogie, arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 60).

40

Toutefois, l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, d'une part, de vérifier, notamment, que l'émetteur de la facture afférente aux biens au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de

disposer de documents à cet égard (voir, par analogie, arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 61).

41

En effet, il incombe, en principe, aux autorités fiscales d'effectuer les contrôles nécessaires auprès des opérateurs afin de détecter des irrégularités et des fraudes à la TVA ainsi que d'infliger des sanctions à l'opérateur ayant commis ces irrégularités ou ces fraudes (voir, par analogie, arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 62).

42

Ainsi, la question de savoir si Litdana a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises d'elle pour s'assurer que les opérations qu'elle a réalisées n'étaient pas impliquées dans une fraude fiscale relève de l'appréciation de la juridiction de renvoi, à la lumière des principes contenus aux points 38 à 41 du présent arrêt.

43

Parmi les éléments et les circonstances de fait que la juridiction de renvoi peut prendre en considération à cet égard pourra notamment figurer le fait qu'il n'est pas établi que Litdana savait que Handicare Auto n'avait pas effectivement appliqué le régime de la marge bénéficiaire aux livraisons en cause au principal. En tout état de cause, cela ne ressort nullement de la décision de renvoi.

44

Quant au point de savoir si Litdana a pris toutes les mesures nécessaires pour s'assurer que les opérations qu'elle a réalisées n'étaient pas impliquées dans une fraude fiscale, la juridiction de renvoi pourra, dans le cadre de son appréciation globale, prendre notamment en considération le fait que les livraisons en cause au principal apparaissent s'inscrire dans le cadre d'une relation commerciale de longue date entre Litdana et Handicare Auto, dans le contexte de laquelle Litdana a pris dans le passé le soin de vérifier, auprès des autorités fiscales, la signification de la mention « Sections 69-71 » figurant sur les factures émises par Handicare Auto et a reçu la confirmation desdites autorités que les factures sur lesquelles figurait cette mention fournissaient une preuve suffisante lui permettant d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire. Or, dans de telles circonstances, il serait contraire au principe de proportionnalité d'exiger de l'assujetti de vérifier systématiquement, s'agissant de chaque livraison, que le fournisseur a effectivement appliqué le régime de la marge bénéficiaire, à tout le moins lorsqu'il n'existe aucun indice permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude au sens du point 39 du présent arrêt.

45

Quant au point de savoir si, dans l'affaire au principal, il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, il convient de relever que le gouvernement lituanien a admis, lors de l'audience, en réponse à une question posée par la Cour, que la simple indication de la mention « Sections 69-71 » figurant sur les factures reçues par Litdana ne constitue pas, prise isolément, un indice qui aurait dû éveiller les soupçons de celle-ci quant à l'existence d'irrégularités ou de fraude. Pour ce gouvernement, c'est le fait de faire figurer simultanément sur les factures les mentions « Sections 69-71 » et « Free of VAT » qui constitue un indice de l'existence d'irrégularités ou de fraude, au sens du point 39 du présent arrêt.

À cet égard, s'il est vrai que cette double mention n'est pas dépourvue de toute ambiguïté car elle semble renvoyer tant aux règles de l'imposition de la livraison sur la base de la marge bénéficiaire du revendeur qu'à celles exonérant celle-ci de TVA, il convient toutefois de relever, à l'instar de la Commission européenne, qu'il n'est pas évident que ladite double mention soit de nature à éveiller les soupçons d'un opérateur avisé, sans être expert en matière de TVA, quant à l'existence d'irrégularités ou de fraude commises par un opérateur en amont. Il n'est, en effet, pas exclu que l'assujetti puisse interpréter cette même double mention comme la confirmation du fait que la livraison a été effectuée, en vertu de l'article 314, sous d), de la directive TVA, par un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison par cet autre assujetti-revendeur avait été soumise à la TVA conformément au régime de la marge bénéficiaire. Tant la mention relative à l'exonération de TVA que celle relative au régime de la marge bénéficiaire figurant sur les factures en cause au principal pourraient également être interprétées par l'assujetti, ainsi que l'a relevé Litdana lors de l'audience, comme la confirmation du fait que seule la marge du revendeur est imposée, la valeur des biens concernés restant exonérée, ce qu'il convient à la juridiction de renvoi de vérifier.

En outre, et sous réserve de la vérification par la juridiction de renvoi, la mention « Free of VAT », en combinaison avec les mentions « Sections 69-71 » et « Total DKK incl. VAT », figurant sur ces factures, pourrait également être interprétée par l'assujetti comme confirmant que, dans le cadre de l'application du régime de la marge bénéficiaire, celui-ci ne saurait, conformément à l'article 323 de la directive TVA, déduire la taxe acquittée en amont lors de l'achat des biens en question, ou encore qu'il s'agit de livraisons soumises audit régime, dans le cadre duquel, en vertu de l'article 325 de cette directive, les factures émises par l'assujetti-revendeur ne peuvent pas faire apparaître séparément la TVA afférente aux livraisons.

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 314 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent à un assujetti, qui a reçu une facture sur laquelle figurent des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la TVA, le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, même s'il résulte d'un contrôle postérieur effectué par lesdites autorités que l'assujetti-revendeur ayant fourni les biens d'occasion n'avait pas effectivement appliqué ce régime à la livraison de ces biens, à moins qu'il ne soit établi par les autorités compétentes que l'assujetti n'a pas agi de bonne foi ou qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur les dépens

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 (neuvième chambre) dit pour droit :

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, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent à un assujetti, qui a reçu une facture sur laquelle figurent des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, même s'il résulte d'un contrôle postérieur effectué par lesdites autorités que l'assujetti-revendeur ayant fourni les biens d'occasion n'avait pas effectivement appliqué ce régime à la livraison de ces biens, à moins qu'il ne soit établi par les autorités compétentes que l'assujetti n'a pas agi de bonne foi ou qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Signatures

(1) Langue de procédure : le lituanien.