

62017CJ0154

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

11 juillet 2018 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 311, paragraphe 1, point 1 – Régime particulier des biens d’occasion – Notion de “biens d’occasion” – Biens contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses revendus par un commerçant – Transformation desdits biens après la vente – Récupération des métaux précieux ou des pierres précieuses – Notion de “métaux précieux ou pierres précieuses” »

Dans l’affaire C-154/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par l’Augstākā tiesa (Cour suprême, Lettonie), par décision du 21 mars 2017, parvenue à la Cour le 27 mars 2017, dans la procédure

SIA « E LATS »

contre

Valsts ieņēmumu dienests,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. E. Levits, président de chambre, MM. A. Borg Barthet et F. Biltgen (rapporteur),
juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 25 janvier 2018,

considérant les observations présentées :

–

pour SIA « E LATS », par Me Ē. Podvinska, advokāte, et Me J. Lagzdišs, advokāts,

–

pour le gouvernement letton, par Mmes I. Kucina et J. Davidoviča, en qualité d’agents,

–

pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. E. Kalnišs, en qualité
d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 10 avril 2018,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SIA « E LATS » (ci-après « E LATS ») au Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale, Lettonie) au sujet du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et, plus particulièrement, de l'applicabilité du régime d'imposition de la marge bénéficiaire à la vente de biens composés, notamment, d'or, d'argent et de pierres précieuses.

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 1er, paragraphe 2, de cette directive :

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

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

[...] »

5

Le titre XII de la directive TVA, 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 de cette directive.

6

Aux termes de l'article 311, paragraphe 1, points 1 et 5, de la directive TVA :

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

1)

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

[...]

5)

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

Le droit letton

7

L'article 138 du Pievienot's v?rt?bas nodok?a likums (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi sur la TVA ») instaure en Lettonie un régime particulier de la TVA applicable aux transactions portant sur des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité qui doit assurer la transposition en droit interne du régime particulier de la TVA prévu, notamment, à l'article 311 de la directive TVA.

8

Le législateur letton a défini les biens d'occasion comme des biens corporels utilisés et susceptibles de remploi du même type, 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. Relèvent toutefois de la notion de bien d'occasion, les ouvrages contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses, si le vendeur, visé à l'article 138, paragraphe 4, de la loi sur la TVA, a livré ou transféré ces biens à un revendeur.

9

Conformément aux articles 183 et 184 du Ministru kabineta 2013. gada 3. janv?ra noteikumi Nr. 17 « Pievienot's v?rt?bas nodok?a likuma normu piem?rošanas k?rt?ba un atseviš?as pras?bas pievienot's v?rt?bas nodok?a maks?šanai un administr?šanai » (règlement no 17 du conseil des ministres, du 3 janvier 2013, sur la procédure d'application des dispositions de la loi sur la TVA et certaines conditions relatives au paiement et à l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée), doivent être considérés comme des ouvrages contenant des métaux précieux et des pierres précieuses les objets qui correspondent aux chapitres 71, 82, 83, 90 ou 96 de la nomenclature combinée, dans sa version en vigueur à la date des faits. Ces chapitres comprennent, notamment, des bagues, des bracelets, des colliers, des broches, des boucles d'oreilles, des chaînes de montres et des pendentifs.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10

E LATS est une société assujettie à la TVA. Elle accorde des prêts à des particuliers, non assujettis à la TVA, en échange de gages constitués de métaux précieux et d'ouvrages qui contiennent de l'or et/ou de l'argent, tels que des colliers, des pendentifs, des bagues, des alliances, des couverts de table ou des matériaux dentaires.

11

E LATS a revendu à d'autres commerçants, assujettis à la TVA, les gages non récupérés en les classant selon leur type et leur degré de pureté. Elle a appliqué à ces opérations un régime particulier de la TVA et n'a payé la TVA que sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente des ouvrages en métaux précieux.

12

L'administration fiscale a effectué un contrôle de TVA auprès d'E LATS et a conclu que cette dernière revendait les ouvrages en métal précieux comme des déchets et non comme des biens d'occasion. Considérant que, dans ces circonstances, le régime particulier de la TVA prévu à l'article 138 de la loi sur la TVA n'était pas applicable, l'administration fiscale a décidé d'imposer un supplément de TVA à E LATS.

13

Le recours introduit par E LATS contre cette décision a été rejeté par l'Administrat?v? apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie) au motif qu'E LATS avait revendu les articles en or et en argent comme des déchets et non pas comme des biens d'occasion et n'était donc pas fondée à appliquer le régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 138 de la loi sur la TVA.

14

À l'appui de son pourvoi en cassation devant l'Augst?k? tiesa (Cour suprême, Lettonie), E LATS a fait valoir, notamment, que l'application du régime de la marge bénéficiaire ne peut pas dépendre du point de savoir si elle avait ou non connaissance de l'utilisation, à savoir de la revente ou de la transformation, que l'acheteur allait faire des biens vendus et qu'il serait illogique de considérer que le regroupement d'ouvrages de joaillerie doit entraîner leur requalification de « biens d'occasion » en « débris ».

15

La juridiction de renvoi considère que les biens en cause dans l'affaire au principal, qui sont cédés dans le seul but d'en récupérer les métaux précieux et les pierres précieuses qu'ils contiennent, relèvent non pas de la notion de « biens d'occasion » figurant à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA, mais de celle de « métaux précieux et pierres précieuses » contenue à cette disposition. Elle est également d'avis que cette disposition n'accorde pas de pouvoir discrétionnaire aux États membres à cet égard. Toutefois, selon la juridiction de renvoi, la Cour ne s'est pas encore prononcée sur une telle interprétation de ladite disposition et l'interprétation de celle-ci présente une importance déterminante pour la solution de l'affaire.

16

Dans ces conditions, l'Augst?k? tiesa (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Convient-il d'interpréter l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA en ce sens que des ouvrages usagés acquis par un revendeur, qui contiennent des métaux précieux ou des pierres précieuses (comme en l'espèce) et qui sont revendus principalement pour obtenir ces métaux et ces pierres, peuvent être considérés comme des biens d'occasion ?

2)

Si la réponse à la première question est affirmative, afin de limiter l'application de ce régime particulier, est-il pertinent que le revendeur ait connaissance de l'intention ultérieure de l'acheteur d'obtenir les métaux précieux ou les pierres précieuses contenus dans ces ouvrages usagés ou les caractéristiques objectives de la transaction sont-elles pertinentes (la quantité de produits, le statut juridique de l'autre partie à la transaction, etc.) ? »

Sur les questions préjudicielles

17

Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d'occasion » couvre des biens usagés contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses et qui sont revendus dans le but de récupérer ces métaux ou ces pierres.

18

Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, afin d'interpréter une disposition du droit de l'Union, il convient de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie, notamment de la genèse de cette réglementation (arrêt du 17 avril 2018, Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, point 44).

19

S'agissant, en premier lieu, du libellé de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA, il convient de rappeler que, aux termes de cette disposition, constituent des « 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 ».

20

Il en découle que, afin de pouvoir être considéré comme un bien d'occasion, au sens de cette disposition, un bien doit remplir plusieurs conditions, à savoir, d'abord, être un bien meuble corporel, ensuite, être susceptible de emploi, en l'état ou après réparation, et, enfin, ne pas relever de la catégorie des objets d'art, de collection ou d'antiquité ni des métaux précieux ou des pierres précieuses.

21

S'agissant des première et deuxième conditions, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà jugé que la notion de « biens d'occasion », au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA, n'exclut pas les biens meubles corporels susceptibles de emploi, en l'état ou après réparation, provenant d'un autre bien dans lequel ils étaient incorporés en tant que parties constitutives et que la qualification de « bien d'occasion » requiert uniquement que le bien usagé ait conservé les fonctionnalités qu'il possédait à l'état neuf, et qu'il puisse, de ce fait, être réutilisé tel quel ou après réparation (voir, en ce sens, arrêt du 18 janvier 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, points 31 et 32).

22

En ce qui concerne la troisième condition, il importe de relever que s'il est vrai que, aux termes de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA, les objets d'art, de collection ou d'antiquité ne sauraient être qualifiés de « biens d'occasion », il n'en demeure pas moins que ces objets, à la différence des métaux précieux et des pierres précieuses, peuvent néanmoins bénéficier du régime d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur qui constitue un régime dérogatoire au régime général de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, point 24).

23

Force est, par ailleurs, de constater que l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA mentionne explicitement les métaux précieux et les pierres précieuses en tant que tels, mais ne contient aucune référence expresse aux objets contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses et susceptibles d'un « emploi », au sens de cette même disposition telle qu'interprétée par la Cour.

24

S'agissant, en deuxième lieu, du contexte dans lequel l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA s'inscrit, il importe de rappeler que cet article 311 constitue l'article unique de la section 1, intitulée « Définitions », du chapitre 4 de la directive TVA, consacré aux régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection et d'antiquité, ces régimes particuliers dérogeant au régime général de la directive TVA et ne devant, partant, être appliqués que dans la mesure nécessaire pour atteindre leur objectif (voir, en ce sens, arrêt du 8 décembre 2005, Jyske Finans, C?280/04, EU:C:2005:753, point 35).

25

Or, dès lors qu'aucune disposition dudit chapitre 4 ne vise les métaux précieux ou les pierres précieuses ni les objets contenant de tels métaux ou pierres, aucune conclusion ne saurait être tirée du contexte dans lequel l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA s'inscrit pour établir dans quelle mesure des objets composés de métaux précieux et/ou de pierres précieuses seraient susceptibles de relever de la notion de « biens d'occasion », au sens de cette disposition.

26

Il convient donc, en troisième lieu, de se référer à l'objectif poursuivi à l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA.

27

À cet égard, d'abord, il y a lieu de rappeler que ladite disposition contient les définitions applicables au régime de la marge bénéficiaire et qu'il ressort du considérant 51 de la directive TVA que l'objectif du régime de la marge bénéficiaire est d'éviter les doubles taxations et les distorsions de concurrence entre assujettis dans le domaine des biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité (arrêt du 18 mai 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, point 25).

28

Ensuite, comme M. l'avocat général l'a relevé aux points 49 à 55 de ses conclusions, l'exclusion des métaux précieux et des pierres précieuses du régime de la marge bénéficiaire tient au fait que la valeur qu'il convient d'attribuer aux métaux précieux et aux pierres précieuses ne découle pas seulement de leur utilité en tant que matière première pour la production d'autres biens, mais est essentiellement fonction de la valeur intrinsèque qui peut leur être attribuée. Ainsi, sans même qu'il soit besoin de les intégrer ou de les transformer dans un produit ayant une fonctionnalité particulière, ces métaux et ces pierres ont une fonctionnalité propre qui est celle de représenter une valeur financière réalisable sur le marché des métaux précieux ou des pierres précieuses. En outre, cette valeur intrinsèque ne se perd pas dès lors que lesdits métaux et lesdites pierres peuvent faire l'objet d'une réutilisation à de multiples reprises en raison du fait que ces matières sont facilement récupérables et transformables tout en gardant leur valeur.

29

Enfin, il ressort de la genèse de la directive 94/5/CE du Conseil, du 14 février 1994, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE – Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité (JO 1994, L 60, p. 16), qui a introduit, dans la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), un article 26 bis dont le libellé est identique à celui de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA, que le législateur entendait, dans une certaine mesure, faire bénéficier les objets contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses dudit régime de la marge bénéficiaire.

30

En effet, dans sa proposition de directive [COM(88) 846 final], la Commission européenne avait suggéré de faire relever dudit régime les « objets [...] en or ou autre métal précieux ou garnis de pierres précieuses, lorsque la valeur de ces matières entrant dans la composition ne dépasse pas 50 % du prix de vente de ces objets », introduisant ainsi une distinction entre, d'une part, les

métaux précieux et les pierres précieuses et, d'autre part, les objets composés de ces matières, tels que des bijoux.

31

Toutefois, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 45 à 48 de ses conclusions, dans la version finale de l'article 26 bis de la sixième directive 77/388, toute référence aux objets contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses fait défaut et seuls sont exclus du régime de la marge bénéficiaire « les métaux précieux et les pierres précieuses » en tant que tels, la définition de ce qu'il convient d'entendre par « métaux précieux ou pierres précieuses » incombant aux États membres.

32

Or, si le législateur de l'Union a ainsi laissé aux États membres le pouvoir de définir la notion de « métaux précieux ou pierres précieuses », un tel pouvoir de définition trouve, conformément à la jurisprudence de la Cour, sa limite dans l'interdiction de porter atteinte non seulement aux termes mêmes de la dérogation instaurée par le législateur de l'Union, en retenant une définition tellement large qu'elle priverait la notion de « biens d'occasion » de son contenu (voir en ce sens, notamment, arrêts du 28 juin 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies, C?363/05, EU:C:2007:391, point 21, ainsi que du 13 mars 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, point 41), mais également aux objectifs poursuivis par la directive TVA et au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, point 42).

33

Il s'ensuit que, afin de pouvoir relever de la catégorie des « biens d'occasion », au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA, susceptibles de bénéficier du régime particulier de la marge bénéficiaire et non de celle des « métaux précieux ou des pierres précieuses » qui sont exclus du bénéfice de ce régime, un objet composé de tels métaux ou pierres doit avoir eu une fonctionnalité autre que celle qui est inhérente aux matières qui le composent, l'avoir conservée et être susceptible de remploi, en l'état ou après réparation.

34

En revanche, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 72 de ses conclusions, dès lors qu'un objet n'a pas de fonctionnalité autre que celle inhérente aux matières qui le composent ou qu'il n'est pas capable de remplir une telle fonctionnalité autre, l'objet en question ne saurait bénéficier du régime particulier de la marge bénéficiaire puisqu'il ne reste pas dans le cycle économique qui était le sien, et n'aura d'utilité que pour être transformé en un nouvel objet qui connaîtra un nouveau cycle économique de telle sorte que le risque de double taxation, qui est à l'origine de l'instauration du régime de la marge bénéficiaire, disparaît.

35

Parmi les éléments dont il convient de tenir compte pour déterminer, dans un cas précis, si un bien faisant l'objet d'une revente relève de la catégorie des « biens d'occasion » ou de celle de « métaux précieux et de pierres précieuses », figurent toutes les circonstances objectives dans lesquelles l'opération de revente est intervenue. En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, les notions retenues par la directive TVA ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (voir, en ce sens, arrêt du 6

juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 41).

36

Ainsi, la prise en considération des éléments tels que l'intention d'un assujetti participant à l'opération est, sauf dans des cas exceptionnels, contraire aux objectifs du système commun de TVA d'assurer la sécurité juridique et de faciliter les actes inhérents à l'application de la TVA par la prise en considération de la nature objective de l'opération concernée (arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 42 ainsi que jurisprudence citée).

37

En revanche, comme M. l'avocat l'a relevé aux points 78 et 82 de ses conclusions, des éléments tels que la présentation des objets en question, la méthode d'évaluation de la valeur desdits objets et la méthode de facturation, à savoir en vrac (brut/poids) ou par pièce, constituent des caractéristiques objectives pouvant être valablement prises en compte.

38

À cet égard, il importe d'ajouter que, dans la mesure où la base d'imposition déterminée selon le régime de la marge bénéficiaire doit ressortir d'une comptabilité qui permette de vérifier que toutes les conditions d'application de ce régime sont remplies (arrêt du 18 janvier 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, point 43), la comptabilité de l'assujetti-revendeur et les factures qui y sont rattachées peuvent, sauf dans des cas exceptionnels, fournir des informations objectives sur l'opération en question et les objets vendus.

39

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d'occasion » ne couvre pas des biens usagés contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses si ces biens ne sont plus aptes à remplir leur fonctionnalité initiale et n'ont conservé que les fonctionnalités inhérentes à ces métaux et à ces pierres, ce qu'il appartient au juge national de vérifier en tenant compte de toutes les circonstances objectives pertinentes de chaque cas d'espèce.

Sur les dépens

40

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 (dixième chambre) dit pour droit :

L'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la notion de « biens d'occasion » ne couvre pas des biens usagés contenant des métaux précieux ou des pierres précieuses si ces biens ne sont plus aptes à remplir leur fonctionnalité

initiale et n'ont conservé que les fonctionnalités inhérentes à ces métaux et à ces pierres, ce qu'il appartient au juge national de vérifier en tenant compte de toutes les circonstances objectives pertinentes de chaque cas d'espèce.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le letton.