

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0264

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

29 novembre 2018 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 314 – Article 316 – Article 322 – Régimes particuliers applicables dans le domaine des objets d'art – Régime de la marge bénéficiaire – Assujettis-revendeurs – Livraison d'objets d'art par l'auteur ou par ses ayants droit – Opérations intracommunautaires – Refus des autorités fiscales nationales de reconnaître à un assujetti le bénéfice du droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire – Conditions d'application – Droit à déduction de la taxe acquittée en amont – Objets d'art, de collection et d'antiquité »

Dans l'affaire C-264/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne), par décision du 11 mai 2017, parvenue à la Cour le 17 mai 2017, dans la procédure

Harry Mensing

contre

Finanzamt Hamm,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de la septième chambre, faisant fonction de président de la quatrième chambre, Mme K. Jürimäe, MM. C. Lycourgos, E. Juhász et C. Vajda (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : Mme R. ?ere?, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 juin 2018,

considérant les observations présentées :

–

pour M. Mensing, par Me O.-G. Lippross, Rechtsanwalt, et M. H. Portheine, expert-comptable,

–

pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

–

pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et F. Clotuche-Duvieusart ainsi que par MM. M. Wasmeier et R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 septembre 2018,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 316, paragraphe 1, sous b), et de l'article 322, sous b), 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 M. Harry Mensing, un marchand d'objets d'art, au Finanzamt Hamm (service des impôts de Hamm, Allemagne) au sujet du refus de ce dernier d'accorder le bénéfice du régime de la marge bénéficiaire à des livraisons d'objets d'art acquis par le requérant au principal dans d'autres États membres.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Les considérants 4, 7 et 51 de la directive TVA énoncent :

« (4)

La réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire.

[...]

(7)

Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.

[...]

(51)

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.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. »

5

L'article 311, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

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

[...]

2)

“objets d'art”, les biens figurant à l'annexe IX, partie A ;

[...]

5)

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

[...] »

6

L'article 314 de cette même directive prévoit :

« 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 316 de cette directive prévoit :

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

a)

les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ;

b)

les objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ;

c)

les objets d'art qui leur ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque la livraison par cet autre assujetti a été soumise au taux réduit en vertu de l'article 103.

2. Les États membres déterminent les modalités d'exercice de l'option prévue au paragraphe 1 qui, en tout état de cause, couvre une période au moins égale à deux années civiles. »

9

L'article 317 de ladite directive dispose :

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

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

10

L'article 322 de cette même directive énonce :

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

a)

la TVA due ou acquittée pour les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés ;

b)

la TVA due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ;

c)

la TVA due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur. »

Le droit allemand

11

L'article 25bis de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires) (ci-après l'« UStG ») prévoit :

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

1.

L'entrepreneur est un revendeur. Est considéré comme un revendeur quiconque fait le commerce à titre professionnel de biens matériels mobiliers ou vend aux enchères publiques en son nom propre de tels biens.

2.

Les objets ont été livrés au revendeur sur le territoire communautaire. Pour cette livraison

a)

l'impôt sur le chiffre d'affaires n'était pas dû ou n'a pas été collecté en vertu de l'article 19, paragraphe 1, ou

b)

le régime de la marge bénéficiaire a été appliqué.

[...]

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

[...]

2.

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

La déclaration lie l'assujetti pour une durée minimale de deux années civiles.

(3) Le chiffre d'affaires est calculé d'après le montant de l'excédent entre le prix de vente et le prix d'acquisition du bien [...]

[...]

(7) Les règles particulières suivantes s'appliquent :

1.

Le régime de la marge bénéficiaire ne s'applique pas

a)

aux livraisons d'un bien que le revendeur a acquis au sein de la Communauté si l'exonération pour les livraisons intracommunautaires dans le reste du territoire de la Communauté a été appliquée à la livraison du bien au revendeur,

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12

M. Mensing est un marchand d'art établi en Allemagne qui gère des galeries dans plusieurs villes allemandes. En 2014, des objets d'art provenant d'artistes établis dans d'autres États membres lui ont été livrés. Ces livraisons ont été déclarées dans l'État membre d'établissement des artistes en tant que livraisons intracommunautaires exonérées. M. Mensing s'est acquitté de la TVA à leur égard au titre de l'acquisition intracommunautaire.

13

M. Mensing a demandé au service des impôts de Hamm l'application auxdites livraisons du régime de la marge bénéficiaire. Le service des impôts de Hamm ayant refusé d'accueillir sa demande, il a été déclaré redevable d'un montant supplémentaire de la TVA s'élevant à 19763,31 euros.

14

M. Mensing n'a pas exercé son droit à déduction de la taxe acquittée en amont même si, selon la juridiction de renvoi, d'un point de vue procédural, cette possibilité s'offrait encore à lui.

15

À la suite du rejet de sa réclamation contre l'avis d'imposition, M. Mensing a formé un recours devant le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne). Il fait valoir que la réglementation nationale en cause n'est pas conforme au droit de l'Union et demande l'application directe de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.

16

La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la compatibilité de l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'UStG, avec l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. Elle relève que, selon le droit allemand, le régime de la marge bénéficiaire ne s'applique pas aux livraisons d'un bien que le revendeur a acquis au sein de l'Union, lorsque la livraison de ce bien au revendeur a fait l'objet d'une exonération pour les livraisons intracommunautaires dans les autres États membres de l'Union. Toutefois, une telle exclusion du champ d'application dudit régime ne ressortirait pas de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et pourrait aboutir à une distorsion de concurrence.

17

La juridiction de renvoi expose que, selon elle, le droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA ne s'applique qu'aux livraisons de biens effectuées par l'une des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive. Or, les livraisons intracommunautaires exonérées ne relèveraient pas de cette dernière disposition. Partant, ledit droit ne s'appliquerait pas aux livraisons d'objets d'art que l'assujetti-revendeur a acquis dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire exonérée.

18

Dans l'hypothèse où une personne dans la situation de M. Mensing pourrait néanmoins bénéficier de l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, la juridiction de renvoi se pose également la question de savoir si une telle personne peut se prévaloir à la fois de ce régime et du droit à déduction de la taxe acquittée en amont. Cette juridiction considère que la possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire et, dans le même temps, de pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe acquittée en amont est contraire au système mis en place par la directive TVA.

19

Dans ces conditions, le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

L'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que les assujettis-revendeurs peuvent appliquer le régime de la marge bénéficiaire aussi aux livraisons intracommunautaires d'objets d'art qui leur sont faites par l'auteur ou ses ayants droit qui ne sont pas des personnes couvertes par l'article 314 de la directive [TVA] ?

2)

En cas de réponse affirmative à la première question, l'article 322, sous b), de la directive [TVA] impose-t-il de refuser au revendeur le droit à la déduction de la taxe payée en amont découlant de l'acquisition intracommunautaire des objets d'art même lorsqu'il n'existe pas de disposition nationale contenant une règle correspondante ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

20

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un assujetti-revendeur peut opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée, par l'auteur ou ses ayants droit, alors que ceux-ci ne relèvent pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive.

21

À titre liminaire, il convient de relever, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, que le litige au principal concerne des livraisons d'objets d'art visés à l'article 311, paragraphe 1, point 2, de la directive TVA, à un assujetti-revendeur, tel que défini par l'article 311, paragraphe 1, point 5, de cette directive.

22

Il convient également de rappeler que le régime d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur lors de la livraison d'objets d'art constitue un régime particulier de TVA, dérogeant au régime général de la directive TVA. Partant, les articles 314 et 316 de cette directive, qui identifient les cas d'application de ce régime particulier, doivent faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, point 23 et jurisprudence citée).

23

Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir ledit régime doivent être interprétés d'une manière qui priverait celui-ci de ses effets. En effet, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par ledit régime et respecter les exigences de la neutralité fiscale (voir, par analogie, arrêt du 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, point 23 et jurisprudence citée).

24

En outre, conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, 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 (arrêt du 21 septembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, point 24 et jurisprudence citée).

25

En premier lieu, s'agissant du libellé de l'article 316 de la directive TVA, celui-ci prévoit que les États membres accordent aux assujettis-revendeurs le droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire aux livraisons de biens limitativement visés à cet article. Or, il ne ressort pas du libellé dudit article que ce droit d'option est subordonné au respect des conditions prévues à l'article 314, sous a) à d), de cette directive ou que les États membres, qui doivent déterminer les modalités d'exercice dudit droit, disposent d'une marge d'appréciation en ce qui concerne les conditions auxquelles ils peuvent soumettre le droit d'un assujetti-revendeur d'opter pour l'application dudit régime.

26

Il serait donc contraire au libellé même de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA qu'un État membre subordonne le droit d'un assujetti-revendeur d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire à une livraison consécutive à une livraison intracommunautaire d'un objet d'art, au sens de cette disposition, à la condition que l'objet d'art soit livré par l'une des personnes énumérées à l'article 314, sous a) à d), de ladite directive.

27

Cette interprétation est, en deuxième lieu, confirmée par l'analyse du contexte dans lequel s'insère l'article 316, paragraphe 1, de la directive TVA.

28

Premièrement, il ressort de cette analyse que l'article 316, paragraphe 1, de la directive TVA a un champ d'application autonome et additionnel à celui de l'article 314 de cette directive. En effet, cet article 314 prévoit une obligation d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire à certaines livraisons effectuées par un assujetti-revendeur, tandis que cet article 316, paragraphe 1, prévoit simplement un droit d'opter, à certaines conditions, pour l'application dudit régime. Or, ce droit d'option serait privé de sens si son exercice était soumis aux mêmes conditions que celles prévues audit article 314 pour l'application obligatoire du régime de la marge bénéficiaire. Ainsi, si le champ d'application de l'article 314 de ladite directive est limité aux livraisons de biens dans l'Union, une telle limitation ne s'applique pas à l'article 316, paragraphe 1, de cette même directive.

29

Deuxièmement, une analyse combinée de l'article 322, sous b), de la directive TVA et de l'article 316, paragraphe 1, de cette directive confirme le caractère autonome et additionnel de ce dernier

article par rapport à l'article 314 de ladite directive. En effet, cet article 322, sous b), exclut, en substance, le droit d'un assujetti-revendeur de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour un objet d'art livré conformément à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.

30

Or, une telle exclusion, qui suppose l'existence d'un droit à déduction et, partant, l'existence d'une opération taxée en amont, ne saurait être appliquée dans les hypothèses visées à l'article 314 de la directive TVA, lesquelles supposent que la livraison de l'objet d'art à l'assujetti-revendeur n'a pas été soumise à la TVA ou en a été exonérée.

31

Troisièmement, il convient de relever qu'une analyse du contexte dans lequel s'insère l'article 316 de la directive TVA permet également de rejeter l'argument du gouvernement allemand selon lequel le régime de la marge bénéficiaire ne saurait être appliqué à la livraison d'objets d'art acquis auprès d'opérateurs établis dans d'autres États membres au motif que le fait générateur de la taxe, notamment l'acquisition intracommunautaire, ne serait pas mentionné à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de cette directive. En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 65 de ses conclusions, le régime de la marge bénéficiaire régit la taxation des biens au stade non pas de leur acquisition par l'assujetti-revendeur, mais de leur vente, ce qui est confirmé par le fait que la base d'imposition est calculée, selon les articles 315 et 317 de cette directive, par référence au prix de vente du bien demandé par l'assujetti-revendeur.

32

En troisième lieu, s'agissant, d'une part, des objectifs généraux poursuivis par la directive TVA, il ressort des considérants 4 et 7 de cette directive que celle-ci vise à instaurer un système de TVA ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. En outre, il découle d'une jurisprudence constante que le principe de neutralité fiscale est inhérent au système commun de TVA instauré par la directive et que ce principe s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, points 42 et 44 ainsi que jurisprudence citée).

33

Or, l'interprétation préconisée par le gouvernement allemand, selon laquelle l'article 316 de la directive TVA n'est pas applicable à des livraisons précédées d'une opération intracommunautaire, est susceptible de méconnaître les principes sur lesquels le système de la TVA est fondé. En effet, cette interprétation conduirait à créer notamment une discrimination entre le régime fiscal applicable, d'une part, aux livraisons d'objets d'art livrés en amont à l'intérieur du territoire de cet État membre et, d'autre part, aux livraisons d'objets d'art ayant fait l'objet en amont d'une livraison intracommunautaire exonérée. Ainsi que le gouvernement allemand l'a reconnu lors de l'audience, une interdiction, telle que celle prévue à l'article 25bis, paragraphe 7, point 1, sous a), de l'UStG, aboutit à une discrimination fondée sur l'origine nationale ou intracommunautaire des objets d'art qui sont livrés à l'assujetti-revendeur dans la mesure où un assujetti-revendeur ne peut pas, selon ladite disposition nationale, opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire à une livraison d'un objet d'art ayant fait l'objet d'une livraison intracommunautaire en amont, mais peut, en revanche, faire application dudit régime en ce qui concerne une livraison d'un objet d'art qui a été livré en amont à l'intérieur du territoire allemand.

34

La discrimination qui résulte de ladite disposition nationale, outre le risque de porter atteinte à la libre circulation desdits objets d'art et de fausser la concurrence entre les assujettis-revendeurs dans l'Union, risque de remettre en cause le principe de neutralité fiscale dans la mesure où les assujettis-revendeurs qui effectuent les mêmes opérations, notamment l'acquisition et la revente d'objets d'art, se verront appliquer un traitement différent quant à la possibilité d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire pour lesdits objets, selon qu'ils sont livrés, en amont, à l'intérieur du territoire de l'État membre ou qu'ils ont fait l'objet en amont d'une livraison intracommunautaire exonérée.

35

D'autre part, s'agissant, plus spécifiquement, des objectifs poursuivis par le régime de la marge bénéficiaire, il y a lieu de relever que, selon le considérant 51 de la directive TVA, ce régime vise, dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, d'antiquité et de collection, à éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis.

36

À cet égard, il convient de constater que, dans ce domaine, il pourrait s'avérer difficile de déterminer si un bien donné avait été auparavant grevé de la TVA dans la mesure où, eu égard à la nature même des objets d'art, de collection et d'antiquité, le bien pourrait être ancien ou avoir fait l'objet auparavant de plusieurs échanges entre différents non-assujettis. C'est précisément eu égard à ces difficultés dans la détermination de la TVA ayant, le cas échéant, auparavant grevé de tels biens, que la directive TVA prévoit le droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire et calculer la TVA due, ainsi qu'il a été souligné au point 31 du présent arrêt, en se référant, en substance, au prix de vente de ces biens.

37

Or, de telles difficultés ne pourraient pas survenir lorsqu'un objet d'art visé à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA est livré par l'une des personnes énumérées à l'article 314, sous a) à d), de cette directive, dès lors qu'une telle livraison n'a pas été soumise à la TVA ou a été exonérée, ainsi qu'il ressort du point 30 du présent arrêt. Dans une telle hypothèse, l'objectif visé au point 35 du présent arrêt n'aurait pas justifié l'introduction, dans la directive TVA, du régime de la marge bénéficiaire pour les livraisons de biens visées à l'article 316 de cette

directive.

38

Il découle, dès lors, du libellé de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, mais également du contexte et des objectifs poursuivis tant par cette disposition que par la réglementation dont elle fait partie, qu'un État membre ne saurait exiger qu'un assujetti-revendeur satisfasse aux conditions énoncées à l'article 314, sous a) à d), de la directive TVA afin de pouvoir opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire.

39

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un assujetti-revendeur peut opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée, par l'auteur ou ses ayants droit, alors que ceux-ci ne relèvent pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive.

Sur la seconde question

40

Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un assujetti-revendeur peut à la fois opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée et prétendre à un droit à déduction de la TVA acquittée en amont dans les situations où un tel droit est exclu en vertu de l'article 322, sous b), de cette directive, si cette dernière disposition n'a pas été transposée en droit national.

Sur la recevabilité

41

À titre liminaire, il convient d'examiner l'argument du gouvernement allemand selon lequel la seconde question est irrecevable. Selon ce gouvernement, cette question porte sur un problème hypothétique et non déterminant pour l'issue du litige au principal dans la mesure où, s'agissant des livraisons en cause, M. Mensing n'a pas exercé un droit à déduction de la TVA payée en amont.

42

À cet égard, il convient de rappeler que, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que la question posée porte sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer. Le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait ou de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui

sont posées (arrêt du 17 mars 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, point 17 et jurisprudence citée).

43

Or, s'il est constant que M. Mensing n'a pas encore exercé un droit à déduction de la TVA payée en amont, il ressort néanmoins de la décision de renvoi, telle que résumée au point 14 du présent arrêt, que, du point de vue du droit procédural national, il lui est encore possible de se prévaloir d'un tel droit dans le cadre du litige au principal.

44

Dans ces conditions, la seconde question ne saurait être considérée comme n'ayant manifestement aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige et doit être déclarée recevable.

Sur le fond

45

Il est un principe central du système de la TVA que le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir les biens font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (arrêt du 28 novembre 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, point 41).

46

Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 71 et 72 de ses conclusions, le fait de permettre à un assujetti-revendeur de déduire la TVA acquittée en amont dans la situation visée à l'article 322, sous b), de la directive TVA, lorsque celui-ci opte pour l'application du régime de la marge bénéficiaire en vertu de l'article 316, paragraphe 1, sous b), de cette directive, méconnaîtrait ce principe. En effet, lorsque le régime dérogatoire de la marge bénéficiaire est appliqué, la base d'imposition est, selon les articles 315 et 317 de la directive TVA, la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, diminuée du montant de la TVA afférente à la marge bénéficiaire elle-même. Dans ces conditions, la TVA payée dans le prix d'achat n'est pas reprise dans la taxe grevant la vente et n'ouvre donc aucun droit à déduction.

47

Dès lors, l'article 322, sous b), de la directive TVA dispose qu'un assujetti-revendeur ne peut pas déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par leur auteur ou par ses ayants droit dans la mesure où les biens sont utilisés pour les besoins de ses livraisons soumises au régime de la marge bénéficiaire.

48

En d'autres termes, il ne peut, pour une telle livraison, à la fois opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de cette directive, et prétendre à un droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

49

En l'occurrence, il convient de relever que M. Mensing invoque directement le droit d'option prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, que la réglementation nationale en

cause au principal ne prévoit pas pour des livraisons intracommunautaires d'objets d'art. Il s'ensuit que M. Mensing ne peut bénéficier du régime de la marge bénéficiaire en vertu de cet article que dans les conditions prévues par cette directive, à savoir lorsqu'il n'exerce pas, pour ces mêmes livraisons, le droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

50

Dans ces conditions, il convient de répondre à la seconde question qu'un assujetti-revendeur ne peut pas à la fois opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée et prétendre à un droit à déduction de la TVA acquittée en amont dans les situations où un tel droit est exclu en vertu de l'article 322, sous b), de cette directive, si cette dernière disposition n'a pas été transposée en droit national.

Sur les dépens

51

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 (quatrième chambre) dit pour droit :

1)

L'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'un assujetti-revendeur peut opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont, dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée, par l'auteur ou ses ayants droit, alors que ceux-ci ne relèvent pas des catégories de personnes énumérées à l'article 314 de cette directive.

2)

Un assujetti-revendeur ne peut pas à la fois opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire prévu à l'article 316, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 à une livraison d'objets d'art qui lui ont été livrés en amont dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée et prétendre à un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont dans les situations où un tel droit est exclu en vertu de l'article 322, sous b), de cette directive, si cette dernière disposition n'a pas été transposée en droit national.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'allemand.