

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

19 juillet 2012 (\*)

«Directive 2006/112/CE — TVA — Article 136 — Exonérations — Articles 313 à 315 — Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire — Livraison de véhicules d'occasion par un assujetti-revendeur — Véhicules préalablement livrés à l'assujetti-revendeur en exonération de TVA par un autre assujetti ayant bénéficié d'une déduction partielle de la taxe payée en amont»

Dans l'affaire C-160/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 25 février 2011, parvenue à la Cour le 1er avril 2011, dans la procédure

**Bawaria Motors sp. z o.o.**

contre

**Minister Finansów,**

LA COUR (troisième chambre),

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

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: Mme A. Impellizzeri, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 février 2012,

considérant les observations présentées:

- pour Bawaria Motors sp. z o.o., par Me D. Baczevska-Golińska, adwokat, et M. M. Zajac, conseiller fiscal,
- pour le Minister Finansów, par Mes T. Tratkiewicz et J. Kaute, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement polonais, par M. M. Szpunar ainsi que par Mmes A. Gawlowska et A. Krajska, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et K. Herrmann, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 mai 2012,

rend le présent

**Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 313, paragraphe

1, et 314 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), lus en combinaison avec les articles 136 et 315 de cette même directive.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Bawaria Motors sp. z o.o. (ci-après «Bawaria Motors») au Minister Finansów (ministre des Finances) au sujet de l'applicabilité du régime d'imposition de la marge bénéficiaire à certaines activités de cette société consistant à revendre des véhicules d'occasion.

## **Le cadre juridique**

### *Le droit de l'Union*

3 Aux termes de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112:

«Le principe du système commun de [taxe sur la valeur ajoutée (ci-après '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.

[...]»

4 Le titre IX de la directive 2006/112, intitulé «Exonérations», comporte un chapitre 3, intitulé «Exonérations en faveur d'autres activités». L'article 136 de celle-ci, qui figure sous ce chapitre, dispose:

«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

a) les livraisons de biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée en vertu des articles 132, 135, 371, 375, 376 et 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390, si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction;

b) les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction de la TVA conformément à l'article 176.»

5 Le titre X de la directive 2006/112, intitulé «Déductions», comporte un chapitre 3, intitulé «Limitations du droit à déduction». L'article 176 de celle-ci, qui figure sous ce chapitre, prévoit:

«Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion.»

6 Le titre XII de la directive 2006/112, intitulé «Régimes particuliers», comporte un chapitre 4, intitulé «Régimes particuliers applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art,

de collection ou d'antiquité», constitué des articles 311 à 343.

7 Aux termes de l'article 311, paragraphe 1, points 1 et 5, de la directive 2006/112:

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

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

[...]

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

8 L'article 313, paragraphe 1, de la directive 2006/112 énonce:

«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.»

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

«Le régime de la marge bénéficiaire s'applique aux livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, effectuées par un assujetti-revendeur, lorsque ces biens lui sont livrés dans la Communauté par une des personnes suivantes:

a) une personne non assujettie;

b) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée conformément à l'article 136;

c) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti bénéficie de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292, et porte sur un bien d'investissement;

d) un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la TVA conformément au présent régime particulier.»

10 L'article 315 de la directive 2006/112 prévoit:

«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.»

### *Le droit polonais*

11 La loi relative à la taxe sur les biens et services (Ustawa o podatku od towarów i usług), du

11 mars 2004 (Dz. U. no 54, position 535), dans sa version applicable aux faits en cause au principal (ci-après la «loi sur la TVA»), énonce, à son article 15, paragraphe 1:

«Sont assujetties les personnes morales, les entités organisationnelles dénuées de personnalité juridique, ainsi que les personnes physiques, qui exercent une activité économique de façon indépendante, telle que visée au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.»

12 En vertu de l'article 43, paragraphe 1, point 2, de la loi sur la TVA, la livraison de biens d'occasion est exonérée de taxe, à la condition que la personne qui y procède n'ait pas bénéficié d'un droit à déduction à l'égard desdits biens.

13 Les biens d'occasion, au sens de cette disposition, sont définis, au paragraphe 2 dudit article 43, comme «les biens meubles corporels que l'opérateur qui en effectue la livraison a utilisés pendant une période d'au moins six mois après avoir acquis le droit d'en disposer comme un propriétaire».

14 Aux termes de l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA:

«En cas d'acquisition de voitures particulières ou d'autres véhicules automobiles d'une masse totale autorisée n'excédant pas 3,5 tonnes, le montant de la taxe déductible est égal à 60 % du montant de la taxe indiquée sur la facture ou du montant de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens, ou du montant de la taxe due au titre de la livraison de biens dont l'acquéreur est l'assujetti, mais sans pouvoir excéder 6 000 PLN.»

15 L'article 113, paragraphe 1, de la loi sur la TVA énonce:

«Les assujettis dont le total des ventes taxées n'excède pas 50 000 PLN au cours de l'année fiscale précédente sont exonérés. Ce montant est calculé hors taxe.»

16 L'article 120 de la loi sur la TVA, relatif au régime d'imposition de la marge bénéficiaire, contient les dispositions suivantes:

«1. [...]

4) Aux fins de l'application du présent chapitre, on entend par 'biens d'occasion' les biens meubles corporels susceptibles de emploi, en l'état ou après réparation, autres que [les objets d'art, de collection ou d'antiquité] et autres que les métaux précieux ou des pierres précieuses [...]

[...]

4. Lorsque l'assujetti effectue des opérations consistant dans la livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a acquis préalablement aux fins de l'activité qu'il exerce ou qu'il a importés en vue de leur revente, la base d'imposition est égale à la marge constituée par la différence entre le montant total que doit payer l'acheteur et celui qu'a versé l'assujetti lors de l'acquisition, diminuée du montant de la taxe.

[...]

10. Les paragraphes 4 et 5 concernent la livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité que l'assujetti a acquis auprès des personnes suivantes:

1) une personne physique, une personne morale ou une entité organisationnelle ne jouissant pas de la personnalité juridique, qui n'est pas assujettie au sens de l'article 15, ou qui n'est pas

assujettie à la TVA;

2) un assujetti au sens de l'article 15, si la livraison de ces biens a été exonérée de taxe sur la base de l'article 43, paragraphe 1, point 2, ou de l'article 113;

3) un assujetti, si la livraison de ces biens a été taxée conformément aux paragraphes 4 et 5;

4) un assujetti à la TVA, si la livraison de ces biens a été exonérée de taxe en vertu de l'article 43, paragraphe 1, point 2, ou de l'article 113;

5) un assujetti à la TVA, si la livraison de ces biens a été soumise à la TVA en vertu des règles prévues aux paragraphes 4 et 5, et que l'acquéreur dispose des documents attestant clairement que ces biens ont été acquis conformément auxdites règles.»

17 L'article 13 du règlement du ministre des Finances portant mise en œuvre de certaines dispositions de la loi relative à la taxe sur les biens et services (rozporządzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. no 212, position 1336), du 28 novembre 2008 (ci-après le «règlement sur la TVA»), dispose, à son paragraphe 1, point 5:

«La livraison de voitures particulières et autres véhicules automobiles effectuée par des assujettis qui, lorsqu'ils les ont acquis, ont bénéficié du droit de déduire la taxe en amont visée à l'article 86, paragraphe 3, de la loi est exonérée de taxe si ces voitures et véhicules sont des biens d'occasion au sens de l'article 43, paragraphe 2, de la loi.»

### **Les faits à l'origine du litige au principal et la question préjudicielle**

18 Bawaria Motors est assujettie à la TVA, au sens de l'article 15 de la loi sur la TVA. Elle exerce une activité économique liée à l'organisation de salons automobiles, qui l'amène à acquérir puis à revendre des voitures particulières, neuves ou d'occasion. Dans le cadre de cette activité, elle achète des véhicules d'occasion auprès d'opérateurs économiques qui, n'ayant pas pu déduire la TVA acquittée lors de l'achat de ces biens, établissent à son attention, lors de la livraison, des factures comportant, en ce qui concerne le taux de TVA applicable, la mention «exonérée» avec une référence à l'article 43, paragraphe 1, point 2, de la loi sur la TVA. Lors de la revente de ces véhicules d'occasion, elle applique le régime d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 120 de ladite loi.

19 Il arrive également à Bawaria Motors d'acheter des véhicules d'occasion auprès d'opérateurs qui, lors de l'achat de ceux-ci, ont déduit la TVA dans la limite du plafond fixé à l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA. Dans de tels cas, l'opérateur lui délivre une facture portant, en ce qui concerne le taux de TVA due au titre de la livraison, la mention «exonérée» avec une référence à l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement sur la TVA.

20 Estimant être en droit d'appliquer, dans les cas visés au point précédent du présent arrêt, le régime d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 120 de la loi sur la TVA, Bawaria Motors a, le 9 février 2009, adressé au Minister Finansów une demande d'interprétation individuelle.

21 Le 20 février 2009, le Minister Finansów a répondu à cette demande. Il a ainsi considéré que, eu égard aux termes de l'article 120, paragraphe 10, de la loi sur la TVA, la position de Bawaria Motors n'était pas fondée. Il a fait valoir que l'article 13 du règlement sur la TVA ne constitue pas une ampliation des hypothèses visées à l'article 43 de la loi sur la TVA, auquel se réfère ledit article 120, paragraphe 10. Selon lui, cette loi est, du reste, conforme aux articles 312

à 325 de la directive 2006/112, qui réservent l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire aux seuls cas dans lesquels l'assujetti-revendeur a acquis le bien d'occasion auprès d'un opérateur qui n'était pas en droit de déduire la TVA payée en amont et qui l'a donc incorporée dans le prix de la livraison audit assujetti-revendeur.

22 Bawaria Motors a formé un recours contre cette interprétation devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, en faisant valoir que la position du Minister Finansów procédait d'une interprétation littérale de l'article 120 de la loi sur la TVA, incompatible avec les principes fondamentaux de la TVA que sont la neutralité fiscale, l'imposition effective à une seule phase de la commercialisation ainsi que la préservation des conditions de concurrence.

23 Par un arrêt du 10 novembre 2009, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a annulé l'interprétation attaquée. Il a estimé que l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement sur la TVA, qui institue une exonération inconnue du droit de l'Union, ne dispense pas l'opérateur qui livre un véhicule d'occasion à un assujetti-revendeur de l'obligation de taxer cette livraison dans le cas où, au moment de l'acquisition de ce véhicule, il n'a pas pu déduire intégralement la TVA payée en amont. Selon cette juridiction, l'exonération énoncée à cette disposition du règlement sur la TVA concerne uniquement la fraction de la TVA demeurée à la charge de l'opérateur, compte tenu des limites prévues à l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, à l'exclusion du montant correspondant, selon le cas, à 60 % de la taxe indiquée sur la facture ou à 6 000 PLN, que cet opérateur a déduit lors de l'achat du véhicule. Il s'ensuit, selon ladite juridiction, que Bawaria Motors est en droit d'appliquer le régime d'imposition de la marge bénéficiaire, mais seulement dans une mesure limitée à ce que l'opérateur lui ayant fourni le véhicule n'a pas pu déduire en amont, laquelle correspond, selon le cas, à 40 % du montant de la taxe indiquée sur la facture ou à la fraction de cette taxe excédant 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant le Naczelny Sąd Administracyjny, en faisant valoir, en substance, que l'impossibilité pour elle d'appliquer pleinement le régime d'imposition de la marge bénéficiaire à la revente de biens d'occasion acquis dans le cadre d'une livraison exonérée en vertu de l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement sur la TVA violait, notamment, l'article 120, paragraphes 4 et 10, de la loi sur la TVA ainsi que la disposition susmentionnée du règlement sur la TVA.

25 Le Minister Finansów s'est également pourvu en cassation, en maintenant sa position initiale selon laquelle, dans les circonstances de l'espèce, l'assujetti-revendeur n'est pas éligible, fût-ce partiellement, au régime d'imposition de la marge bénéficiaire.

26 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les règles découlant des articles 313, paragraphe 1, et 314 de la directive 2006/112[...], lus en combinaison avec les articles 136 et 315 de cette directive, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles autorisent également l'application du régime particulier de la 'marge', qui concerne les livraisons de biens d'occasion effectuées par des assujettis-revendeurs, dans le cas où ces derniers revendent des voitures particulières et d'autres véhicules automobiles qu'ils ont achetés et qui ont fait l'objet de l'exonération de la taxe sur les biens et les services à laquelle les dispositions nationales polonaises figurant à l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement [sur la TVA] soumettent les livraisons de voitures particulières et d'autres véhicules automobiles qu'effectuent des assujettis qui, en les acquérant, n'ont bénéficié que du droit à déduction partielle que prévoyait l'article 86, paragraphe 3, de la loi [sur la TVA], lorsque ces voitures et ces véhicules sont des biens d'occasion au sens de l'article 43, paragraphe 2, de la loi sur la TVA et de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de la directive 2006/112?»

## Sur la question préjudicielle

27 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 313, paragraphe 1, et 314 de la directive 2006/112, lus en combinaison avec les articles 136 et 315 de cette directive, doivent être interprétés en ce sens qu'un assujetti-revendeur est éligible à l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire lorsqu'il livre des véhicules automobiles considérés comme des biens d'occasion, au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de ladite directive, qu'il a préalablement acquis en exonération de TVA auprès d'un autre assujetti qui n'a bénéficié que d'un droit à déduction partielle de ladite taxe acquittée en amont sur le prix d'achat de ces véhicules.

28 À cet égard, 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, dérogatoire au régime général de la directive 2006/112 (voir arrêts du 8 décembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, point 35, et du 3 mars 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, Rec. p. I-1083, point 46).

29 Partant, l'article 314 de la directive 2006/112, qui identifie les cas d'application de ce régime particulier, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Il s'ensuit que ces cas procèdent d'une énumération exhaustive, ainsi que l'a souligné M. l'avocat général au point 29 de ses conclusions.

30 Il ressort du dossier soumis à la Cour que les faits en cause au principal n'entrent dans aucune des hypothèses visées audit article 314, sous a), c) et d). En effet, selon les indications figurant à ce dossier, les livraisons de véhicules d'occasion à Bawaria Motors en cause au principal ont été effectuées par des personnes elles-mêmes assujetties à la TVA et n'ont ni bénéficié de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 de la directive 2006/112 ni été soumises au régime d'imposition de la marge bénéficiaire.

31 Lesdites livraisons ayant été exonérées de TVA au titre de l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement sur la TVA, il convient, dans ces conditions, d'examiner si elles sont susceptibles de relever de l'hypothèse spécifiquement visée à l'article 314, sous b), de la directive 2006/112, à savoir celle où la livraison du bien à l'assujetti-revendeur par un autre assujetti est exonérée conformément à l'article 136 de cette directive.

32 S'agissant, d'une part, de l'application de l'article 136, sous a), de ladite directive, celle-ci doit être écartée dans l'affaire au principal. En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 37 de ses conclusions, il ressort du dossier que les livraisons de véhicules à Bawaria Motors, en cause au principal, ne présentent aucun rapport avec une quelconque activité exonérée en vertu des dispositions énumérées au point a) de cet article.

33 S'agissant, d'autre part, de l'application de l'article 136, sous b), de la directive 2006/112 à cette affaire, il y a lieu de rappeler que cette disposition prévoit l'exonération des livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction de la TVA conformément à l'article 176 de ladite directive. Ledit article 176 comporte, en son second alinéa, une clause de «standstill» qui autorise les États membres à maintenir, jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions du Conseil, visées au premier alinéa de cet article, déterminant les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA, toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, telle la République de Pologne, à la date de leur adhésion.

34 Cet article 136, sous b), doit faire l'objet d'une interprétation stricte. En effet, l'exonération qu'il institue constitue une dérogation au principe général selon lequel la TVA est perçue sur

chaque livraison de bien effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, en ce sens, arrêt Jyske Finans, précité, point 21). En outre, cette exonération s'insère, par l'effet du renvoi opéré audit article 136 par l'article 314, sous b), de ladite directive, dans le champ d'application du régime dérogatoire d'imposition de la marge bénéficiaire.

35 L'exonération prévue à l'article 136, sous b), de la directive 2006/112 ne peut dès lors concerner que les livraisons de biens dont l'acquisition a fait l'objet d'une exclusion du droit à déduction prévue par la législation nationale (voir, en ce sens, arrêt Jyske Finans, précité, point 24).

36 Cette lecture est corroborée par les termes de l'article 176 de la directive 2006/112, qui mentionne, à son premier alinéa, les dépenses «n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA» et, à son second alinéa, les «exclusions» prévues par la législation nationale préexistante, article auquel renvoie l'article 136, sous b), de cette directive.

37 Elle répond, du reste, à l'économie générale de l'article 314 de la directive 2006/112. En effet, ainsi que l'ont souligné le gouvernement polonais et la Commission, de même que M. l'avocat général au point 30 de ses conclusions, les cas d'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire, dans l'énumération desquels s'inscrit l'exonération prévue à l'article 136, sous b), de ladite directive, ont en commun que la personne qui a livré le bien concerné à l'assujetti-revendeur n'a aucunement pu déduire la taxe acquittée en amont lors de l'achat de ce bien et a donc supporté intégralement cette taxe.

38 Or, dans l'affaire au principal, l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA énonce, non pas une «exclusion du droit à déduction de la TVA», au sens de l'article 136, sous b), de la directive 2006/112, mais une limitation du montant de la taxe déductible. Loin d'être intégralement privé du droit de déduire la TVA payée en amont, l'assujetti ayant acquis le bien ensuite livré à l'assujetti-revendeur est en droit de déduire celle-ci dans la limite des plafonds fixés par cette disposition nationale, à savoir, selon le cas, 60 % de la taxe acquittée en amont ou 6 000 PLN.

39 Partant, et sans qu'il soit besoin d'apprécier si la disposition de l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA est, ou non, couverte par la clause de «standstill» inscrite à l'article 176, second alinéa, de la directive 2006/112, l'exonération de TVA accordée par l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement sur la TVA aux livraisons de véhicules automobiles à un assujetti-revendeur effectuées par des assujettis qui ont bénéficié du droit de déduire partiellement la taxe acquittée en amont, au titre dudit article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, ne correspond, en tout état de cause, pas à l'hypothèse strictement définie à l'article 136, sous b), de ladite directive. Il s'ensuit que la livraison consécutive de ces véhicules par l'assujetti-revendeur n'est pas éligible à l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire.

40 Bawaria Motors fait valoir qu'une telle interprétation, retenue par le Minister Finansów, a pour conséquence de la soumettre à une double imposition partielle. Elle explique que, conformément à cette interprétation, elle est tenue, en vertu du régime normal de la TVA, d'appliquer celle-ci sur l'intégralité du prix de revente du véhicule automobile d'occasion en cause, et ce alors que, ledit véhicule lui ayant été préalablement livré par un autre assujetti en exonération de TVA au titre de l'article 13, paragraphe 1, point 5, du règlement sur la TVA, elle est dans l'impossibilité de déduire la fraction de la TVA que cet autre assujetti n'a, en vertu de la limitation énoncée à l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, pas pu déduire en amont et qui a, par conséquent, été incorporée dans le prix de cette livraison.

41 Toutefois, eu égard aux considérations énoncées aux points 34 et 35 du présent arrêt, l'article 136, sous b), de la directive 2006/112 n'est pas susceptible d'une interprétation autre que celle contenue au point 39 dudit arrêt, qui permettrait d'éviter qu'un assujetti-revendeur, qui, tel

que Bawaria Motors, ne peut se prévaloir du fait que l'acquisition initiale, par un autre assujetti, des biens qui lui ont ensuite été livrés en tant que biens d'occasion avait fait l'objet d'une exclusion du droit à déduction de la TVA, au sens de cette disposition, se trouve dans une situation de double imposition partielle (voir, en ce sens, arrêt Jyske Finans, précité, point 24). En effet, cette situation est sans incidence sur la détermination des conditions d'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 314 de ladite directive.

42 Ainsi que l'a fait valoir la Commission, tant dans ses écrits que lors de l'audience, il relève de la compétence du législateur polonais de mettre fin à une telle situation. L'élimination de cette dernière ne saurait en revanche s'opérer au prix d'une interprétation de la directive 2006/112 inconciliable avec les propres termes de celle-ci ainsi qu'avec l'économie générale de cette dernière.

43 Il convient encore de souligner que, contrairement à la position défendue par Bawaria Motors, le fait de refuser l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire à un assujetti-revendeur dans une hypothèse telle que celle en cause au principal, alors que ledit régime est applicable, en vertu des dispositions combinées des articles 136, sous b), et 314, sous b), de la directive 2006/112, dans l'hypothèse où l'assujetti-revendeur a préalablement acquis les biens en cause en exonération de TVA auprès d'un autre assujetti qui n'avait aucunement pu déduire la taxe acquittée en amont, ne heurte pas le principe de neutralité fiscale.

44 En effet, ainsi que l'a souligné le Minister Finansów lors de l'audience, dans cette seconde hypothèse, le prix de la livraison des biens à l'assujetti-revendeur comprend l'intégralité de la TVA payée en amont par cet autre assujetti, celui-ci n'ayant, en effet, pas pu la déduire, fût-ce partiellement, lors de l'acquisition desdits biens. En revanche, dans l'hypothèse en cause au principal, ce prix ne comprend qu'une fraction de la TVA payée en amont, à savoir celle que, compte tenu de la limitation prévue à l'article 86, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, l'assujetti ayant livré les biens en cause à l'assujetti-revendeur n'a pas pu déduire lors de l'acquisition de ceux-ci.

45 Ainsi que l'a fait valoir le gouvernement polonais, le fait d'autoriser l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire dans une situation telle que celle en cause au principal aurait pour conséquence que la TVA ne serait pas proportionnelle au prix des biens d'occasion revendus par l'assujetti-revendeur et ce, alors même qu'une partie importante de la taxe payée en amont a pu être déduite par un autre assujetti à un stade de commercialisation antérieur. Pareille solution heurterait le principe de généralité de l'imposition à la TVA, exprimé à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

46 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que les articles 313, paragraphe 1, et 314 de la directive 2006/112, lus en combinaison avec les articles 136 et 315 de cette directive, doivent être interprétés en ce sens qu'un assujetti-revendeur n'est pas éligible à l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire lorsqu'il livre des véhicules automobiles considérés comme des biens d'occasion, au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de ladite directive, qu'il a préalablement acquis en exonération de TVA auprès d'un autre assujetti qui a bénéficié d'un droit à déduction partielle de ladite taxe acquittée en amont sur le prix d'achat de ces véhicules.

## **Sur les dépens**

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

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

**Les articles 313, paragraphe 1, et 314 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lus en combinaison avec les articles 136 et 315 de cette directive, doivent être interprétés en ce sens qu'un assujetti-revendeur n'est pas éligible à l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire lorsqu'il livre des véhicules automobiles considérés comme des biens d'occasion, au sens de l'article 311, paragraphe 1, point 1, de ladite directive, qu'il a préalablement acquis en exonération de taxe sur la valeur ajoutée auprès d'un autre assujetti qui a bénéficié d'un droit à déduction partielle de ladite taxe acquittée en amont sur le prix d'achat de ces véhicules.**

Signatures

\* Langue de procédure: le polonais.