N° 466239 – Société Lefebvre Petrenko

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 20 novembre 2023
Lecture du 12 décembre 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé, s'agissant de la déduction de la taxe amont acquittée par les assujettis, que le principe fondamental de neutralité de la TVA exige qu'elle soit accordée si les conditions matérielles requises sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises (15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C 516/14). Vous pourrez adopter la même approche pour l'application du régime de la TVA sur la marge, sans qu'il ne soit nécessaire, selon nous, de saisir la Cour d'une question préjudicielle, tant cette transposition s'impose naturellement.

Les faits sont les suivants.

La société Lefebvre Petrenko a pour activité la vente d'objets d'art et de collection, notamment de la période Art Déco. A l'issue d'une vérification de sa comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause l'application du régime de la TVA sur la marge, prévu par l'article 297 A du CGI, pour la vente d'objets fournis par la société tchèque RP Prague SRO au cours de la période du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2016, au motif que cette dernière avait émis des factures sans TVA. Elle a en conséquence assis la taxe sur l'intégralité du prix de vente. La société Lefebvre Petrenko a réclamé, sans succès, la décharge des rappels issus de ce contrôle et de l'amende infligée sur le fondement du 4 de l'article 1788 du CGI, auprès du tribunal administratif de Paris puis de la cour administrative d'appel du même ville lieu.

La cour s'est fondée sur les dispositions du 16° du I de l'article 242 *nonies* A de l'annexe II au CGI, prises pour l'application du II de l'article 289 du même code, qui fixent les mentions obligatoires qui doivent figurer sur les factures, aux fins de la TVA. Celles-ci imposent, en cas d'application du régime de la marge, que soit apposée la mention « Régime particulier-Biens d'occasion », « Régime particulier-Objets d'art » ou « Régime particulier-Objets de collection et d'antiquité », selon l'opération considérée. La cour a jugé que l'absence de ces mentions, sur les factures émises par le revendeur tchèque, faisait obstacle à l'application du régime de la marge.

A l'appui de son pourvoi contre cet arrêt, la société invoque l'erreur de droit.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Rappelons que les livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité effectuées par un assujetti-revendeur sont soumises, en vertu de l'article 314 de la directive du 28 novembre 2016, au régime particulier de la taxation sur la marge bénéficiaire, la TVA étant assise non pas sur le prix de vente total du bien, mais sur la différence entre ce prix de vente et le prix d'achat par l'assujetti-revendeur. Ce régime s'applique lorsque les biens lui sont livrés dans la Communauté par certaines catégories de personnes, qui ont en commun qu'elles n'ont pas pu déduire la taxe acquittée en amont lors de l'achat des biens et ont donc supporté intégralement celle-ci. En font notamment partie, outre les non-redevables tels que les particuliers, les autres assujettis-revendeurs ayant eux-mêmes soumis l'acquisition du bien au régime de la marge. Ces dispositions ont été transposées, en droit français, à l'article 297 A du CGI.

Outre ces conditions, de fond, l'article 226 de la directive du 28 novembre 2006 prévoit des conditions, de forme, relatives aux mentions qui doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises. Celles-ci sont énumérées de manière exhaustive, de sorte que les Etats-membres ne peuvent prévoir, dans leur droit national, des exigences formelles supplémentaires. Les dispositions de l'article 242 *nonies* de l'annexe II au CGI que nous avons citées tout à l'heure transposent ainsi fidèlement, s'agissant des mentions obligatoires pour l'application du régime de la marge, les règles fixées à l'article 226, point 14) de la directive TVA.

Alors que s'était posée la question de l'application de ce régime de faveur dans le cas d'une fraude commise par un opérateur en amont du circuit d'achat-revente, vous avez jugé qu'un assujetti-revendeur peut, en principe, l'appliquer lorsqu'il revend un bien d'occasion acquis auprès d'un fournisseur qui lui délivre une facture mentionnant explicitement l'application du même régime lors de la vente, mais que l'administration peut le remettre en cause lorsqu'elle établit que l'assujetti ne pouvait ignorer que son fournisseur n'était pas autorisé à appliquer lui-même le régime de taxation sur marge (4 juillet 2006, Warsemann automobiles, n° 278274, au rec., RJF 11/06 n° 1335). Dans cette hypothèse, le droit de l'assujetti à l'application du régime de la marge est examiné, subjectivement, en fonction de l'information qu'il détient au moment de l'opération et non en fonction, objectivement, du bien-fondé de cette information, apprécié *a posteriori*.

La configuration de l'espèce, inédite, se présente à front renversés, puisqu'il s'agit de déterminer les droits de l'assujetti lorsque les conditions de fond de l'application du régime de faveur sont, objectivement, remplies, mais qu'il ne détient pas de facture délivrée en bonne et due forme.

Le cumul d'exigences matérielles et formelles n'est pas propre à l'application du régime la marge. On le retrouve pour les besoins de la déduction de la TVA d'amont. S'agissant des conditions matérielles requises pour la naissance du droit à déduction, l'article 168, sous a) de la directive du 28 novembre 2006 prévoit que les biens et services concernés doivent être fournis par un autre assujetti et utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées. Et s'agissant des conditions formelles relatives à l'exercice du droit à déduction, l'article 178, sous a) prévoit que celui-ci est subordonné à la détention d'une facture établie conformément à l'article 226 de cette directive.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Dans son arrêt *Barlis* du 15 septembre 2016, la CJUE a jugé que les autorités fiscales nationales ne sauraient refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif qu'une facture ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, points 6 et 7[1], de la directive si elles disposent de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites. La Cour a fondé cette solution sur le principe de neutralité de la TVA, le régime des déductions visant à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la taxe acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Elle a précisé, à l'occasion d'arrêts postérieurs, que le fait de sanctionner le non-respect des conditions formelles par un refus du droit à déduction va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer l'application correcte de ces conditions formelles, dès lors que le droit de l'Union n'empêche pas les États membres d'infliger une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction afin de sanctionner leur méconnaissance (12 septembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C 69/17, point 37). Il peut, cependant, en aller autrement si la méconnaissance de conditions formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les conditions de fond de l'exercice du droit à déduction sont remplies.

Vous avez, vous-mêmes, fait application de ces principes à l'occasion de la décision du 15 juin 2023, *SA Groupe TSF* (n° 460576, aux tables, RJF 10/23 n° 714), qui précise l'office du juge de l'impôt en la matière.

Alors qu'à l'instar de la société, le ministre vous invite, dans son mémoire en défense, à appliquer au régime de la marge les règles dégagées en matière de droit à déduction, il ne nous paraît pas nécessaire, en l'absence de doute raisonnable et de risque de divergence de jurisprudence entre les Etats-membres, de saisir la Cour pour qu'elle confirme le bien-fondé de cette transposition.

Le régime de la marge prévu par l'article 314 de la directive, partage, en effet, avec le droit à déduction la finalité d'assurer la neutralité de la TVA. Il a pour objet d'éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis qu'entraînerait la taxation, sur l'ensemble de son prix, de la livraison d'un bien d'occasion ayant déjà supporté la TVA lors de sa vente initiale ou lors d'une vente précédente, et que ni l'assujetti-revendeur, ni la personne auprès de laquelle il a acquis ce bien, n'a été en mesure de déduire (cons. 51 de la directive TVA et arrêt du 3 mars 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, point 48). Ce régime particulier permet ainsi d'atténuer la rémanence de TVA et de rétablir la neutralité fiscale (s'agissant du régime analogue prévu par l'article 392 de la directive pour les livraisons d'immeubles et de terrains à bâtir : 30 septembre 2021, Icade Promotion SAS, C-299/20, point 37).

La volonté de la Cour de faire prévaloir le principe substantiel de neutralité de la TVA sur les exigences formelles de la facturation a, par ailleurs, été exprimée sans ambiguïté dans l'arrêt *Barlis*, adopté aux conclusions contraires de l'avocat général sur ce point. La Cour a

[1] Relatifs, respectivement, à la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus et à la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé à l'article 220, points 4) et 5), dans la mesure où une telle date est déterminée et différente de la date d'émission de la facture.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

notamment surmonté la formulation de l'article 178 de la directive, qui prévoit, de manière, *a priori*, catégorique, que, pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir, notamment, la condition de détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236, là où J. Kokott s'appuyait sur ce libellé et la fonction de contrôle de la facture pour proposer de regarder comme proportionné, en principe, d'exiger de l'assujetti qu'il obtienne de l'émetteur une rectification de la facture qui ne serait pas établie en bonne et due forme afin de pouvoir faire valoir son droit à déduction.

La déclinaison de la solution *Barlis* au régime de la marge n'impose de surmonter aucun obstacle textuel analogue. Et l'on relèvera que, dans un arrêt *Litdana* du 18 mai 2017, la Cour s'est bornée, pour identifier les conditions devant être remplies pour permettre à un assujetti d'appliquer ce régime de la marge bénéficiaire, à faire état des conditions – de fond - prévues à l'article 314 de la directive TVA (C-624/15, point 27), même s'il ne s'agit là que d'une mention discrète au détour d'un arrêt relatif à la question, distincte, de la non application de ce régime particulier en présence d'indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude.

On relèvera, encore, la préoccupation de convergence dont témoigne l'arrêt *Litdana*, qui transpose à l'application du régime de la marge des solutions dégagées de longue date, en cas de fraude commise par l'émetteur de la facture ou par un autre opérateur en amont de la chaîne d'opérations, pour la remise en cause d'un droit à déduction (6 décembre 2012, Bonik, C-285/121), à l'exonération d'une livraison intracommunautaire (6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11) ou à un remboursement de TVA (18 décembre 2014, Mariano Previtu, C-131/13). Et sans attendre cet arrêt, vous n'aviez pas hésité à opérer de vous-même la transposition, à l'occasion de votre décision *Warsemann automobiles* (préc.), qui s'inspire, pour l'application du régime de la marge, des arrêts rendus par la CJUE en matière du droit à déduction des participants de circuits de fraude carrousel (2 janvier 2006, Optigen Ltd, C-354/03, RJF 4/06 n° 488). Rien ne fait obstacle à ce que s'appliquent, de même, des solutions homogènes, s'agissant de la distinction entre conditions matérielles et formelles pour l'exercice de ces droits.

Nous vous proposons donc de juger que la Cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'absence de certaines mentions obligatoires sur les factures émises par la société tchèque faisait obstacle à l'application du régime de la marge, sans rechercher, comme elle y était invitée, si les conditions de fond de cette application était satisfaites.

Vous pourrez préciser le régime de charge de la preuve qui s'applique en la matière, et qui doit être distingué de celui qui s'applique en cas de participation à un circuit frauduleux. Comme l'a jugé la Cour s'agissant du droit à déduction (arrêt *Barlis*, point 46), il incombe à l'assujetti qui demande l'application du régime de la marge d'établir qu'il répond, objectivement, aux conditions de fond prévues par les textes pour en bénéficier. La solution que vous avez dégagée dans le précédent *SA Groupe TSF* (préc.) pour le droit à déduction est donc transposable : dans la mesure où le point est soumis par l'une des parties au débat contradictoire, le juge de l'impôt n'a pas à mettre en œuvre ses pouvoirs d'instruction lorsque les éléments produits par l'assujetti sont insuffisants pour vérifier le bien-fondé de ses prétentions. Par ailleurs, les preuves que peut apporter l'assujetti ne sont pas nécessairement

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

limitées à la production de factures rectifiées mais peuvent comprendre, notamment, des pièces se trouvant en possession de fournisseurs auprès desquels l'assujetti a acquis les biens pour lesquels il sollicite l'application du régime de la marge lors de leur revente (par analogie, 21 novembre 2018, Lucreţiu Hadrian Vădan, C-664/16, point 46).

Et vous pourrez renvoyer l'affaire à la cour afin qu'elle examine si ces conditions étaient, ou non, remplies en l'espèce.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce que la somme de 3000 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.