Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 17 décembre 2015 [1]

Affaire C-550/14

Envirotec Denmark ApS
contre
Skatteministeriet

[demande de décision préjudicielle formée par l'Østre Landsret, cour d'appel de la région Est (Danemark)]

«Législation fiscale — Taxe sur la valeur ajoutée — Article 198, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE — L'acquéreur désigné comme redevable lors de la livraison d'or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés — Lingots constitués d'un alliage de divers objets métalliques contenant de l'or»

I – Introduction

1. «Tout se presse après l'or; de l'or tout dépend», songe Gretchen dans *Faust* de Johann Wolfgang von Goethe au sujet du rapport entre les bijoux et la beauté naturelle [2]. Comment se sentirait-elle et quelles autres pensées lui traverseraient l'esprit si l'or du collier et des boucles d'oreilles avec lesquels elle se plaît tant provenaient notamment des dents d'autres personnes? C'est en effet ce qui pourrait ressortir de la présente affaire, qui porte sur le traitement en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une livraison de lingots d'or constitués d'objets en or maintes fois recyclés et qui doivent, à leur tour, servir à fabriquer des bijoux et autres pièces.

2. L'or suscite également une attention particulière dans la législation de l'Union en matière de TVA. L'une des règles spécifiques à l'or fait l'objet de la présente demande de décision préjudicielle danoise. En l'espèce, la Cour est invitée à préciser qui est redevable de la TVA lorsque ce sont non pas des lingots d'or «frais» qui changent de propriétaires, mais des lingots recyclés. Toutefois, cette question inspirerait sûrement moins Gretchen.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. Une tragédie*, scène «Le soir», trois derniers vers (2802 à 2804).

II – Cadre juridique

A – *Droit de l'Union*

3. La perception de la TVA est régie, au sein des États membres de l'Union européenne, par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [3] (ci-après la «directive TVA»). Si 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 [4] (ci-après la «sixième directive TVA») n'est pas applicable au litige au principal, elle contenait toutefois déjà les dispositions qui sont déterminantes dans la présente affaire, raison pour laquelle il convient de tenir également compte de sa genèse.

4. Conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, les opérations soumises à la TVA sont les «livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel».

5. Concernant le redevable de la TVA, l'article 193 de la directive TVA, dans la version applicable au litige au principal [5], dispose ce qui suit:

«La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens […], sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202.»

6. À cet égard, l'article 198 de la directive TVA prévoit l'exception suivante:

«[…]

2. Lorsqu'une livraison d'or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes, ou qu'une livraison d'or d'investissement tel que défini à l'article 344, paragraphe 1, est effectuée par un assujetti ayant fait usage d'une des options prévues aux articles 348, 349 et 350, les États membres peuvent désigner l'acquéreur comme redevable de la taxe.

3. Les États membres fixent les procédures et conditions d'application des paragraphes 1 et 2.»

7. Le considérant 55 de la directive TVA précise, à ce sujet:

«En vue d'empêcher la fraude fiscale tout en allégeant les frais financiers afférents à la livraison d'or dont la pureté est supérieure à un certain degré, il est justifié d'autoriser les États membres à désigner l'acheteur comme redevable de la taxe.»

8. En outre, les États membres peuvent prévoir, en vertu de l'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, que le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire des opérations suivantes:

«d) les livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés, de débris et les livraisons de certains biens et les prestations de certains services spécifiques, figurant à l'annexe VI».

3 — JO L 347, p. 1. Il s'agit de la version modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne la durée de l'obligation de respecter un taux normal minimal (JO L 326, p. 1).

4 — JO 1977, L 145, p. 1.

5 — Note sans objet pour la version en langue française.

9. L'annexe VI de la directive TVA recouvre, entre autres, les catégories suivantes:

«1) Les livraisons de déchets, débris et matériaux usagés ferreux ou non ferreux, notamment ceux de produits semi-finis résultant de la transformation, de l'élaboration ou de la fonte de métaux ferreux ou non ferreux ou de leurs alliages;

2) les livraisons de produits semi-finis ferreux ou non ferreux et les prestations de certains services de transformation associés;

3) les livraisons de résidus et autres matériaux de récupération constitués de métaux ferreux ou non ferreux ou de leurs alliages […];

4) les livraisons de déchets ferreux et de ferrailles […];

[…]

6) les livraisons de débris et déchets provenant de la transformation de matériaux de base.»

10. Enfin, concernant le droit à déduction pouvant être exercé pour les produits acquis, l'article 168 de la directive TVA énonce ce qui suit:

«Dans la mesure où les biens […] sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[…]»

B – *Droit danois*

11. Au Danemark, une TVA est perçue conformément à la loi sur la TVA. Concernant la détermination du redevable de la TVA, l'article 46, paragraphe 1, de cette loi prévoit ce qui suit:

«Le paiement de la taxe incombe à l'assujetti effectuant une livraison de biens […] imposable au Danemark. La taxe est toutefois due par le destinataire des biens […] si

[…]

4) le destinataire est une société enregistrée au Danemark qui reçoit de l'or d'investissement soumis à la taxe en vertu de l'article 51a ou de l'or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes.»

III – Litige au principal

12. Le litige au principal a pour objet la dette de TVA danoise de la société Envirotec Denmark ApS (ci-après «Envirotec») relative au dernier trimestre 2011.

13. Au cours de ce trimestre, Envirotec a acheté à une autre société danoise 24 lingots ayant une teneur moyenne en or de 500 et 600 millièmes du poids. En dehors de l'or, les lingots contenaient d'autres matériaux tels que des dents, du caoutchouc, du PVC, du cuivre, de l'amalgame, du mercure et du plomb. En effet, le vendeur avait fondu des lingots composés de résidus industriels, de vieux bijoux, de couverts, de montres, etc. Pour pouvoir utiliser l'or contenu dans les lingots en vue de fabriquer d'autres produits en or, les autres composants des lingots devaient donc d'abord être séparés.

14. Pour l'acquisition des 24 lingots, Envirotec s'est vu facturer une TVA d'un montant total de 1 099 695 couronnes danoises (DKK) (environ 150 000 euros), qu'elle a payée au vendeur. Or, le vendeur n'a jamais versé ce montant à l'administration fiscale danoise. Il a par la suite été placé en liquidation pour défaut de ressources financières.

15. Envirotec réclame désormais à l'administration fiscale danoise le remboursement de la TVA versée au vendeur en faisant valoir un droit à déduction à ce titre. Cependant, l'administration fiscale danoise estime que c'est non pas le vendeur, mais Envirotec elle-même qui est redevable de la TVA sur cette opération en application de l'article 46, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA. Par conséquent, Envirotec ne pourrait pas exercer son droit à déduction du montant de TVA versé à tort en amont au vendeur. En revanche, Envirotec considère que la disposition danoise relative à la désignation de l'acquéreur comme redevable de la TVA, qui a été adoptée sur la base de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, n'est pas applicable dans son cas particulier.

IV – Procédure devant la Cour

16. L'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est, Danemark), qui a entre-temps été saisi du litige, considère en l'espèce que l'interprétation du droit de l'Union est déterminante, et a soumis à la Cour, le 28 novembre 2014, au titre de l'article 267 TFUE, la question préjudicielle suivante:

«Des lingots constitués d'un alliage grossier et aléatoire de débris de divers objets métalliques contenant de l'or relèvent-il de la notion d'"or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés' aux fins de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA?»

17. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, les gouvernements danois et estonien ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites au mois de mars 2015.

V – Analyse juridique

18. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi veut savoir, en substance, si les lingots en cause dans le litige au principal entrent dans le champ d'application de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA. Aux termes de cette disposition, les États membres peuvent prévoir, entre autres, en cas de livraison «d'or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes», que la TVA est due par l'acquéreur des biens – et non comme c'est normalement le cas par le fournisseur.

19. Nous sommes d'avis que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative. En effet, les lingots constitués d'un alliage de divers objets métalliques contenant de l'or, tels que ceux en cause dans le litige au principal, remplissent, en tant qu'«or sous forme de matière première», les conditions d'application de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA. Cela résulte de l'interprétation du libellé, du contexte et de la finalité de cette disposition, comme nous l'expliquerons dans les développements suivants.

A – *Libellé*

20. Tout d'abord, compte tenu des divergences dans les versions linguistiques de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, son libellé ne donne pas une image uniforme de la signification de la notion d'«or sous forme de matière première».

21. Ainsi la version en langue danoise utilise la notion de «råmetal», qui se traduit en allemand par «Rohmetall» [6]. D'après son sens usuel, cette notion désigne le métal pur, à l'état brut. La notion d'«or sous forme de matière première» figurant dans la version en langue française va dans le même sens.

22. Selon une acception aussi étroite, seuls des lingots constitués d'or fin, c'est-à-dire de presque 100 % d'or, pourraient relever de la notion d'«or sous forme de matière première» au sens de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA. Un alliage de divers objets métalliques contenant de l'or qui forme un lingot dont la teneur en or ne dépasse pas 500 à 600 millièmes, tel que celui en cause dans la présente procédure, ne relèverait dès lors pas de la notion d'«or sous forme de matière première».

23. Par ailleurs, les termes «Goldmaterial» et «gold material», par exemple, qui figurent respectivement dans les versions en langues allemande et anglaise de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, incluent a priori des notions ayant une portée plus large que la signification de métal brut, dont le sens ne se limite pas à l'or fin. En effet, l'on entend par «Goldmaterial» tout matériau pour partie constitué d'or, et donc également le présent alliage de divers objets métalliques contenant de l'or.

24. Si, comme en l'espèce, les différentes versions linguistiques d'une réglementation du droit de l'Union présentent des divergences, sa portée peut être appréciée non pas sur la base d'une interprétation exclusivement textuelle, mais uniquement à la lumière du contexte dans lequel elle s'inscrit et de sa finalité [7].

B – *Contexte*

25. Tout d'abord, le contexte dans lequel s'inscrit la notion d'«or sous forme de matière première» figurant à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA pourrait être utile pour répondre à la question de savoir si un lingot constitué d'un alliage de divers objets métalliques contenant de l'or relève de cette notion.

1. Exigence de pureté minimale visée à l'article 198, paragraphe 2

26. Cette disposition s'applique à la livraison «d'or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes». Si la partie de phrase «d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes» se rapporte non seulement aux «produits semi-ouvrés», mais également à l'«or sous forme de matière première», cette notion devrait nécessairement comprendre non seulement l'or fin, mais aussi les matériaux à plus faible teneur en or, tels que ceux de la présente espèce.

6 — Voir, à cet égard, les versions en langues danoise et allemande de l'article 199 bis, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA, entré en application entre-temps, qui a été introduit par l'article 1er, paragraphe 2, sous b), de la directive 2013/43/UE du Conseil, du 22 juillet 2013, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude (JO L 201, p. 4).

7 — Voir, entre autres, arrêts Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, point 14; Rockfon, C-449/93, EU:C:1995:420, point 28, et Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 47.

27. Cependant, si l'on admettait que cette partie de phrase se rapporte uniquement aux produits semi-ouvrés, l'exigence de pureté minimale ne s'appliquerait alors pas à l'«or sous forme de matière première». L'on pourrait en conclure, tout d'abord, qu'il s'agit d'«or sous forme de matière première» quel que soit le degré de pureté. Toutefois, cette appréciation aurait une portée très large, et l'absence d'exigence explicite relative à la pureté de l'or sous forme de matière première pourrait donc aussi laisser penser que seul l'or fin relève de la notion d'«or sous forme de matière première».

28. Or, le libellé de la disposition ne permet pas de déterminer clairement à quelles notions se rapporte cette partie de phrase relative à la pureté minimale. En effet, les versions en langues allemande, française et anglaise tout au moins permettent ces deux interprétations.

29. Même le considérant 55 de la directive TVA est dépourvu d'utilité sur ce point. S'il parle d'«or dont la pureté est supérieure à un certain degré» dans le cadre de la description de la finalité de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA pour désigner globalement les biens relevant de la réglementation, l'on ne saurait toutefois nécessairement en conclure que la pureté minimale doit être de 325 millièmes du poids tant pour l'or sous forme de matière première que pour les produits semi-ouvrés. En effet, cette exigence du considérant 55 de la directive TVA serait également satisfaite si l'or sous forme de matière première recouvrait seulement l'or fin, c'est-à-dire, par exemple, des matériaux d'une pureté égale ou supérieure à 995 millièmes [8].

30. Par conséquent, l'exigence de pureté minimale visée à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA ne permet pas en définitive de savoir si la notion d'«or sous forme de matière première» inclut les lingots litigieux en l'espèce.

2. Les déchets d'or couverts par l'article 199, paragraphe 1, sous d)

31. Dans le litige au principal, Envirotec avait considéré, toujours pour interpréter le contexte dans lequel s'inscrit l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, qu'aucune des notions prévues par cette disposition ne pouvait englober les débris ou les déchets constitués d'or, dont il était pourtant question dans la présente espèce. En effet, s'agissant des *déchets* d'or, le régime d'autoliquidation serait régi par la disposition spéciale de l'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA qui n'a été introduite que plus tard.

32. Concernant ce point, la juridiction de renvoi part manifestement du principe que la disposition de l'article 46, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA, qui est déterminante dans le litige au principal, est fondée non pas sur cette dernière disposition de la directive TVA, mais uniquement sur l'article 198, paragraphe 2, de cette directive, qui fait l'objet de la question préjudicielle. Par conséquent, la question de savoir si le régime d'autoliquidation concernant les lingots en cause est couvert par l'une ou l'autre des autorisations de la directive TVA est importante au regard du litige au principal.

33. À cet égard, s'il est vrai que la disposition mentionnée par Envirotec comporte une série de faits générateurs incluant, aux termes de son libellé, des biens recyclés contenant de l'or, puisque l'or fait partie des «métaux non ferreux» qui y sont cités à plusieurs reprises, il n'en demeure pas moins que le champ d'application de l'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA ne se limite précisément pas à l'or, mais recouvre, entre autres, tous les autres métaux non ferreux. Ainsi la disposition contenue dans l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, soumise à interprétation en l'espèce, pourrait être considérée comme *lex specialis* concernant l'or, et elle s'applique de ce fait également aux déchets d'or.

8 — Voir la définition de l'or d'investissement à l'article 344, paragraphe 1, point 1, de la directive TVA.

34. Toutefois, la genèse de l'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, qui concerne, entre autres, les déchets de métaux non ferreux, contient une indication montrant que l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, soumise à interprétation en l'espèce, n'est précisément pas censée englober les déchets d'or.

35. La disposition antérieure [9] à l'article 199, paragraphe 1, sous d), qui figure dans la sixième directive TVA, n'a été introduite par la directive 2006/69/CE qu'après la disposition antérieure [10] à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA. Cependant, cette directive modificative 2006/69 est conçue comme si le législateur de l'Union était alors parti du principe qu'il n'existait pas encore, en matière de déchets d'or, de réglementation relative au régime d'autoliquidation, alors que la disposition antérieure à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, soumise à interprétation en l'espèce, était déjà en vigueur à l'époque.

36. En effet, la directive modificative 2006/69 a abrogé toute une série d'autorisations permettant aux États membres [11] de déroger à la législation de l'Union en matière de TVA [12]. Comme cela ressort du huitième considérant et de la genèse [13] de la directive 2006/69, l'abrogation devait concerner toutes les autorisations qui relèveraient désormais des dispositions de la nouvelle directive et qui seraient dès lors superflues à l'avenir. L'annexe II de la directive 2006/69 cite d'abord une décision du Conseil autorisant le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord à introduire un régime particulier de perception de la TVA pour éviter la fraude ou l'évasion fiscale concernant «des livraisons entre assujettis, d'or, de monnaie en or et de déchets d'or» [14].

37. Le fait que cette autorisation n'ait été abrogée que par la directive 2006/69 tend à démontrer que, dans l'esprit du législateur de l'Union, cette directive modificative s'accompagnait d'une modification juridique concernant les livraisons d'or. Étant donné que la réglementation alors nouvelle de l'actuel article 199, paragraphe 1, sous d), portait essentiellement sur les débris et les déchets, l'on pourrait en déduire que les *déchets* d'or relèvent – conformément aux propos d'Envirotec – de cette seule réglementation, et non de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA.

38. Cet argument, qui repose sur la genèse d'une disposition différente de celle soumise à examen en l'espèce, n'est, en soi, guère convaincant. En outre, étant donné que l'autorisation du Royaume-Uni en question n'était pas prévue dans le projet initial de la directive 2006/69 concernant l'abrogation [15], il est également possible qu'elle n'ait été ajoutée dans le cadre de la procédure législative que parce qu'il était apparu qu'elle n'était déjà plus valable en vertu du droit alors applicable.

39. En définitive, l'on ne peut donc pas se baser avec certitude sur l'existence d'un régime spécifique applicable aux déchets de métaux non ferreux prévu à l'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA pour en tirer des conclusions sur le champ d'application de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, qui est à examiner en l'espèce.

9 — La disposition antérieure à l'article 199, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA est l'article 21, paragraphe 2, sous c), iv), dans la version de l'article 28 octies de la sixième directive TVA, et a été introduite par la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations (JO L 221, p. 9).

10 — La disposition antérieure à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA est l'article 26 ter, F, première phrase, de la sixième directive TVA, et résulte de la directive 98/80/CE du Conseil, du 12 octobre 1998, complétant le système de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE — Régime particulier applicable à l'or d'investissement (JO L 281, p. 31).

11 — Ces autorisations étaient délivrées sur la base de l'article 27 de la sixième directive TVA.

12 — Voir article 2 lu en combinaison avec l'annexe II de la directive 2006/69.

13 — Voir proposition de directive du Conseil, du 16 mars 2005, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations [COM(2005) 89 final, p. 4].

14 — Décision du Conseil réputée avoir été adoptée le 15 avril 1984 autorisant le Royaume-Uni à introduire une mesure dérogatoire à la sixième directive visant à éviter, par la mise en place d'un régime particulier de perception de la taxe, certaines fraudes ou évasions fiscales concernant des livraisons entre assujettis, d'or, de monnaie en or et de déchets d'or (JO L 264, p. 27).

15 — Proposition de la Commission (citée à la note 13), p. 11 et 12.

3. Classification douanière

40. Enfin, concernant le classement tarifaire qui a été évoqué à titre complémentaire dans le litige au principal, cette comparaison n'est pas convaincante. La nomenclature combinée [16], qui contient des subdivisions de marchandises servant d'abord à fixer le taux de droit correspondant [17], poursuit d'autres objectifs que la disposition de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA soumise à interprétation en l'espèce.

41. Si la Cour a déjà fait référence, à titre complémentaire, à l'utilisation de notions figurant dans la nomenclature combinée pour interpréter la directive TVA, elle ne l'a fait qu'au regard du taux de TVA applicable [18]. Or, dans le cadre de la détermination du taux de TVA, l'article 98, paragraphe 3, établit un certain lien avec la nomenclature combinée dans la directive TVA elle-même [19].

42. Toutefois, un tel lien avec les définitions de la nomenclature combinée n'existe pas en ce qui concerne la disposition de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA soumise à interprétation en l'espèce. Il ne s'agit pas là de déterminer le taux de TVA, et la disposition ne contient pas – contrairement, donc, à l'article 148, sous b), de la directive TVA, par exemple – de référence explicite à la nomenclature combinée.

4. Conclusion sur l'interprétation du contexte

43. L'ensemble de ces éléments montre que le contexte dans lequel s'inscrit l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA ne permet pas de savoir si un lingot constitué d'un alliage de divers objets métalliques contenant de l'or relève de la notion d'«or sous forme de matière première». La réponse à cette question doit donc être trouvée dans la finalité de cette disposition.

C – *Finalité*

44. Eu égard au huitième considérant de la directive 98/80, par lequel la disposition antérieure à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA a été introduite [20], la réglementation permet d'«empêcher la fraude fiscale» tout en «allégeant les frais financiers». Le considérant 55 de la directive TVA est rédigé en termes similaires. En outre, la genèse de la directive 98/80 ne fait ressortir aucun autre objectif de cette réglementation [21].

1. Empêcher la fraude fiscale

45. La réglementation sert à empêcher la fraude fiscale dans la mesure où le mécanisme d'autoliquidation évite que le fisc ne soit lésé du fait de la séparation entre redevable et titulaire du droit à déduction.

16 — Annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO L 256, p. 1).

17 — Article 1er, paragraphe 3, du règlement n° 2658/87.

18 — Voir arrêt Commission/Espagne, C-360/11, EU:C:2013:17, point 44.

19 — Conformément à cette disposition, en appliquant les taux réduits aux catégories qui se réfèrent à des biens, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée.

20 — Voir note 10 ci-dessus.

21 — Voir proposition de directive du Conseil, du 27 octobre 1992, complétant le système de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE – Régime particulier applicable à l'or [COM(92) 441 final], l'avis du Comité économique et social du 28 avril 1993 sur la proposition (JO C 161, p. 25), et le procès-verbal de la séance du Parlement européen du 7 mars 1994 (JO C 91, p. 1), p. 15 et 16 ainsi que du 10 mars 1994 (JO C 91, p. 198), p. 209 et 239 à 243.

46. La présente affaire permet de comprendre comment cela est possible [22]. Envirotec fait valoir un droit à déduction de la TVA qu'elle a payée à son fournisseur, mais que ce dernier n'a jamais versée à l'administration fiscale. Si Envirotec et son fournisseur avaient agi de concert dans une intention frauduleuse, ils auraient certainement pu soutirer au fisc le montant de TVA dont la déduction a été invoquée. En effet, Envirotec aurait reçu du fisc un paiement à hauteur de la TVA, mais le fisc n'aurait pas pu recouvrer la TVA correspondante auprès du fournisseur. En revanche, si c'est l'acquéreur du bien et non le fournisseur qui est redevable de la TVA dans l'opération, une telle fraude n'est pas possible. La dette fiscale et le droit à déduction sont regroupés au sein d'une même personne, de sorte que le fisc n'a pas à sortir d'argent.

47. De la même façon, le Conseil de l'Union européenne a déclaré dernièrement, au considérant 4 de la directive 2013/42/UE [23], que «la désignation du destinataire en tant que redevable de la TVA (autoliquidation) est, dans certains cas, une mesure efficace pour mettre un terme à la fraude à la TVA dans des secteurs spécifiques».

48. Le législateur de l'Union a énuméré ces secteurs dans les articles 198 à 199 bis de la directive TVA. Ces différents secteurs recouvrent le commerce de l'or, l'industrie du bâtiment, la gestion des déchets et le commerce des quotas d'émission de gaz à effet de serre. La liste de l'article 199 bis a été complétée depuis par d'autres secteurs sur la base de la directive 2013/43 [24], tels que le commerce de téléphones mobiles, de microprocesseurs, de mini-ordinateurs, de métaux précieux ainsi que de céréales. Comme cela ressort du considérant 4 de cette directive, le législateur de l'Union semble en l'occurrence toujours réagir lorsque des cas de fraude sont constatés en pratique dans certains secteurs.

49. Concernant le commerce de marchandises, la plupart des biens pour lesquels une autoliquidation peut être prévue présentent une particularité abstraite commune. En effet, ils ont une valeur marchande élevée par rapport à leur taille. Le risque de fraude à la TVA dans le commerce des biens tend effectivement à être d'autant plus élevé que les biens en cause ont de la valeur et sont facilement transportables, comme l'a souligné en particulier le gouvernement estonien.

50. Eu égard à cette finalité, la réglementation de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA soumise à examen doit être interprétée d'une manière qui tienne compte des risques particuliers qui sont liés, selon le législateur de l'Union, au commerce de l'or au regard d'une possible fraude à la TVA. Ce risque dépend – comme cela ressort aussi du considérant 55 – essentiellement de la teneur en or fin d'un bien. Si celle-ci est élevée, le rapport entre la taille du bien et sa valeur marchande est de nature à augmenter le risque de fraude.

51. En premier lieu, il n'y a donc aucune raison de ne rattacher que l'or fin à la notion d'«or sous forme de matière première» au sens de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA si la disposition englobe parallèlement de manière certaine au moins les produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes. En deuxième lieu, cette exigence de pureté minimale ne doit pas uniquement se rapporter aux produits semi-ouvrés, mais aussi à l'or sous forme de matière première pour n'englober que des matériaux de valeur. En troisième lieu, il est incompatible avec la fonction de cette disposition de distinguer, à l'intérieur de l'or sous forme de matière première, les alliages «frais» des «déchets» d'or, car le risque de fraude lié aux opérations portant sur des biens contenant de l'or ne devrait pas dépendre de cette distinction compte tenu du caractère déterminant de la pureté dans la valeur du bien.

22 — Voir également, à cet égard, l'explication figurant dans la proposition de directive du Conseil, du 29 septembre 2009, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude [COM(2009) 511 final, p. 3].

23 — Directive du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA (JO L 201, p. 1).

24 — Citée à la note 6.

2. Alléger les frais financiers

52. Cette interprétation est confirmée par le second objectif de la disposition qui consiste à alléger les frais financiers.

53. Comme la Commission l'a relevé dans sa proposition relative à la disposition antérieure à l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA [25], le mécanisme d'autoliquidation sert également à compenser les désavantages concurrentiels du commerce national par rapport au commerce intracommunautaire. En effet, dans les opérations internationales entre assujettis, le redevable de la TVA est toujours l'acquéreur, conformément au système d'imposition du commerce intracommunautaire [26]. Cela lui évite de faire l'avance de la TVA, qui représenterait une charge pour lui dans le cadre d'opérations purement nationales, car il devrait d'abord payer à son fournisseur d'or le prix avec TVA, mais ne pourrait se faire rembourser cette TVA par le fisc que plus tard, au moyen d'une déclaration fiscale. Le fait d'avoir prévu que l'acquéreur soit le redevable de la TVA y compris dans les opérations nationales a permis d'instaurer des conditions de concurrence identiques sur ce point.

54. Dans sa proposition, la Commission a souligné que cette problématique n'était certes pas limitée à l'or, mais qu'elle n'était pas acceptable dans ces cas-là en raison du «prix élevé de l'or» [27]. L'élément déterminant au regard de cet objectif de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA est donc, là encore, la valeur des biens échangés et, par conséquent, leur teneur en or fin.

3. Limitation aux acquéreurs assujettis

55. En outre, il résulte implicitement des objectifs précédemment décrits de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA que la disposition ne doit concerner que les livraisons aux acquéreurs *assujettis*. En effet, en vertu de l'article 168, sous a), de la directive TVA, seuls ces derniers disposent du droit à déduction. Toutefois, seules les livraisons aux assujettis ayant un droit à déduction comportent un risque de fraude à la TVA et peuvent entraîner, pour l'acquéreur, la charge d'une avance de TVA précédemment décrite.

56. Cependant, cette limitation du champ d'application de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA ne se reflète pas de manière explicite dans son libellé [28]. C'est pourquoi elle doit être garantie dans le cadre de la définition des biens qui relèvent de cette réglementation et influence donc aussi l'interprétation des notions d'«or sous forme de matière première» et de «produits semi-ouvrés».

57. À cet égard, les «produits semi-ouvrés» désignent, aux termes de leur libellé même, seulement des biens qui ne sont généralement acquis que par des assujettis dans le cadre de leur activité économique. En effet, les produits semi-ouvrés doivent être distingués des produits finis. Alors que les produits finis peuvent être directement vendus à un consommateur final, les produits semi-ouvrés doivent encore faire l'objet d'une transformation [29].

25 — COM(92) 441 final, p. 13.

26 — Voir article 2, paragraphe 1, sous b), i), ainsi qu'articles 138 et 200 de la directive TVA.

27 — Idem (note 25).

28 — Cela n'est clair que pour l'or d'investissement en raison du renvoi aux possibilités d'option qui sont prévues aux articles 348 à 350 de la directive TVA et qui supposent également que le preneur soit lui-même assujetti.

29 — Voir, en ce sens, concernant l'article 2, point 4, de la directive 92/46/CEE du Conseil, du 16 juin 1992, arrêtant les règles sanitaires pour la production et la mise sur le marché de lait cru, de lait traité thermiquement et de produits à base de lait (JO L 268, p. 1), arrêt Artrada e.a., C-124/03, EU:C:2004:674, point 34.

58. Cependant, dans le contexte des objectifs précédemment décrits de la réglementation, il doit en aller de même pour la notion d'«or sous forme de matière première». Tous les matériaux d'une pureté en or égale à 325 millièmes ne relèvent pas de cette notion, mais uniquement ceux qui ne constituent pas un produit fini et qui ne peuvent dès lors pas faire l'objet d'une livraison à des consommateurs finaux non assujettis.

4. Résultat de l'interprétation téléologique

59. D'après la finalité de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, la notion d'«or sous forme de matière première» comprend donc tout matériau ayant vocation à être transformé et qui n'est pas destiné au consommateur final, sans toutefois constituer un produit semi-ouvré, dans la mesure où il a une teneur en or fin au moins égale à 325 millièmes.

60. Étant donné que, d'après les indications fournies par la juridiction de renvoi, les lingots en cause sont transformés pour fabriquer des produits et ont une teneur en or fin d'au moins 500 millièmes, ils relèvent de la notion d'«or sous forme de matière première» au sens de cette disposition, dans la mesure où ils ne constituent pas des produits semi-ouvrés.

D – *Délimitation entre l'or sous forme de matière première et les produits semi-ouvrés*

61. Enfin, il reste donc en l'espèce à clarifier la question de la distinction entre la notion d'«or sous forme de matière première» et celle de «produits semi-ouvrés», qui sont également cités dans cette disposition.

62. Cette question ne revêt certes pas une importance déterminante dans le cadre de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, car, comme nous l'avons vu, la finalité de cette disposition requiert dans les deux cas que le bien soit d'une pureté en or d'au moins 325 millièmes et qu'il ne s'agisse pas d'un produit fini. Néanmoins, ces deux notions doivent être distinguées, en particulier dans l'hypothèse où la Cour considérerait, contrairement à notre analyse, que la notion d'«or sous forme de matière première» ne recouvre que l'or fin.

63. D'après le sens habituellement attaché aux notions d'«or sous forme de matière première» et de «produits semi-ouvrés», celles-ci se distinguent l'une de l'autre en fonction du degré de transformation par rapport au produit fini. Ainsi l'or sous forme de matière première désigne les biens dans lesquels seul l'or qu'ils contiennent – indépendamment de sa forme précise – est important pour le processus de fabrication ultérieur. En revanche, l'on entend par «produits semi-ouvrés» les biens qui ont déjà été transformés avant le produit final, comme l'est un matériau déjà façonné en vue du produit final. Dans le cas de l'or, il peut s'agir, par exemple, des ébauches pour les bagues.

64. Étant donné que seul l'or contenu dans les lingots en cause doit être extrait en vue de la transformation, mais que les lingots n'ont pas encore fait l'objet du moindre façonnage au regard d'un produit final, ceux-ci constituent, par conséquent, de l'or sous forme de matière première et non des produits semi-ouvrés au sens de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA.

65. En revanche, le fait que l'administration fiscale danoise veuille déduire de l'article 2, sous c), de la décision 2004/228/CE [30] que les lingots en cause relèvent de la notion de «produits semi-ouvrés» dans le litige au principal n'est pas convaincant. En application de cette décision, le Royaume d'Espagne est autorisé à désigner comme redevable de la TVA le destinataire des «livraisons de produits semi-finis (par exemple, lingots […]) résultant de la transformation, de l'élaboration ou de la fonte des métaux

30 — Décision du Conseil du 26 février 2004 autorisant le Royaume d'Espagne à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 21 de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 70, p. 37).

non ferreux». L'on ne saurait toutefois en conclure que les lingots résultant de la fonte de l'or doivent également être considérés comme des «produits semi-ouvrés» dans le champ d'application de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA soumis à examen en l'espèce. Indépendamment du fait qu'au moins certaines versions linguistiques des deux dispositions – dont la version en langue allemande – utilisent ici deux notions différentes, l'article 2, sous c), de la décision 2004/228 ne requiert précisément aucune délimitation entre les notions de «matière première» et de «produit semi-ouvré», contrairement à la disposition soumise à interprétation de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA. Ainsi la notion de «produits semi-finis» au sens de la décision précitée peut revêtir une autre signification que la notion de «produit semi-ouvré» figurant dans la disposition examinée en l'espèce.

E – *Conclusion*

66. Selon l'interprétation du libellé, du contexte et de la finalité de l'article 198, paragraphe 2, de la directive TVA, il convient dès lors de constater que les lingots tels que ceux en cause dans le litige au principal remplissent, en tant qu'«or sous forme de matière première», les conditions d'application de cette disposition.

VI – Conclusion

67. Par conséquent, nous suggérons à la Cour de répondre à la question préjudicielle de l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) comme suit:

L'article 198, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans la version modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne la durée de l'obligation de respecter un taux normal minimal, s'applique à des lingots qui, comme ceux en cause dans le litige au principal, sont constitués d'un alliage grossier et aléatoire de débris de divers objets métalliques contenant de l'or et dont la teneur en or fin est supérieure à 500 millièmes.