

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

6 septembre 2012 (\*)

«TVA — Directive 2006/112/CE — Article 138, paragraphe 1 — Conditions d'exonération d'une opération intracommunautaire caractérisée par l'obligation, pour l'acquéreur, d'assurer le transport du bien dont il dispose comme un propriétaire à partir du moment du chargement — Obligation, pour le vendeur, de prouver que le bien a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison — Radiation, avec effet rétroactif, du numéro d'identification TVA de l'acquéreur»

Dans l'affaire C-273/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Baranya Megyei Bíróság (Hongrie), par décision du 18 mai 2011, parvenue à la Cour le 3 juin 2011, dans la procédure

**Mecsek-Gabona Kft**

contre

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,**

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. U. Löhmus (rapporteur), A. Rosas, A. Ó Caoimh et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: Mme K. Sztranc-Szawiczek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 mai 2012,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement hongrois, par M. M. Z. Fehér et Mme K. Szíjjártó, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et Mme K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. V. Bottka, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

**Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 138, paragraphe 1, 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), telle que modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010 (JO L 326, p. 1, ci-après la «directive 2006/112»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mecsek-Gabona Kft (ci-après «Mecsek-Gabona») à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (direction régionale des impôts de Dél-dunántúl, ci-après la «Főigazgatóság»), au sujet du refus, de cette administration, d'accorder à la requérante au principal le bénéfice d'une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au titre d'une opération qu'elle a qualifiée de livraison intracommunautaire de biens.

## **Le cadre juridique**

### *La directive 2006/112*

3 La directive 2006/112 a, conformément à ses articles 411 et 413, abrogé et remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la législation de l'Union alors en vigueur en matière de TVA, notamment la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

4 L'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive 2006/112 dispose:

«1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

[...]

b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre:

i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel [...].»

5 Aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive:

«Est considéré comme 'livraison de biens', le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.»

6 Le titre IX de ladite directive, intitulé «Exonérations», contient dix chapitres dont le chapitre 1, consacré aux dispositions générales. L'article 131, unique article de ce chapitre, prévoit:

«Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.»

7 L'article 138, figurant au chapitre 4, intitulé «Exonérations liées aux opérations intracommunautaires», dudit titre IX, dispose à son paragraphe 1:

«Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.»

8 Les dispositions des articles 131 et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 reprennent, en substance, le contenu de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive 77/388, tel que modifié par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18).

9 Le titre XI de la directive 2006/112, intitulé «Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties», comporte, notamment, un chapitre 2, intitulé «Identification», et un chapitre 3, intitulé «Facturation».

10 Ledit chapitre 2 contient, notamment, l'article 214 qui est libellé comme suit:

«1. Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soient identifiées par un numéro individuel les personnes suivantes:

[...]

b) tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b), ou qui a exercé l'option prévue à l'article 3, paragraphe 3, de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires;

[...]»

11 L'article 220, relevant du chapitre 3 du même titre, dispose à son paragraphe 1:

«Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, dans les cas suivants:

[...]

3) pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 138;

[...]»

12 L'article 226, figurant audit chapitre 3, prévoit:

«Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221:

[...]

4) le numéro d'identification TVA de l'acquéreur ou du preneur, visé à l'article 214, sous lequel il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services pour laquelle il est redevable de la taxe ou une livraison de biens visée à l'article 138;

[...]»

*Le droit hongrois*

13 L'article 89, paragraphe 1, de la loi no CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128), est libellé comme suit:

«Sont exonérées de la TVA — sans préjudice des dispositions des paragraphes 2 et 3 ci-dessous — les livraisons de biens expédiés ou transportés, de manière avérée, en dehors du territoire national mais dans la Communauté, que ce soit par le vendeur, par l'acquéreur ou par toute autre personne — agissant pour leur compte — et effectuées pour un autre assujetti agissant en cette qualité non pas sur le territoire national, mais dans un autre État membre de la Communauté, ou qui est identifié à la TVA dans un autre État membre de la Communauté en tant que personne morale non assujettie tenue au paiement de l'impôt.»

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

14 Mecsek-Gabona est une société hongroise qui a pour activité principale le commerce en gros de céréales, de tabac, de semences et de fourrage.

15 Le 28 août 2009, elle a conclu un contrat de vente avec Agro-Trade srl (ci-après «Agro-Trade»), société établie en Italie, ce contrat portant sur 1 000 tonnes de colza, avec une marge de variation de plus ou moins 10 %, au prix de 71 500 HUF la tonne, aux fins d'une livraison intracommunautaire de biens en exonération de la TVA.

16 Dans les clauses relatives aux modalités d'exécution dudit contrat, les parties avaient convenu que l'exécution de ce dernier sur le plan quantitatif se ferait en fonction du poids chargé sur le site du vendeur à Szentlőrinc (Hongrie), tel qu'attesté par les registres de pesage et les factures établies sur le fondement de ceux-ci. L'acquéreur se chargeait des moyens de transport et du transport de la marchandise à destination d'un autre État membre.

17 Avant ledit transport, l'acquéreur avait communiqué les numéros d'immatriculation des camions qui viendraient enlever la marchandise sur le site de Mecsek-Gabona. Les quantités de produits achetées ont été mentionnées dans les lettres de voiture CMR (lettres d'expédition établies sur la base de la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978), après pesage des camions, et les transporteurs ont présenté les documents de transport qu'ils ont visés. Le vendeur a réalisé une copie du premier exemplaire de ces lettres de voiture complétées, l'original ayant été conservé par les transporteurs. Les quarante lettres de voiture CMR, dont les numéros de série se suivaient, ont été renvoyées au vendeur, par courrier, à partir de l'adresse postale de l'acheteur, située en Italie.

18 Deux factures ont été émises le 4 septembre 2009 aux fins de la vente en cause au principal en exonération de la TVA, la première d'un montant de 34 638 175 HUF et la seconde d'un montant de 34 555 235 HUF, pour des quantités respectives de colza de 484,45 tonnes et de 483,29 tonnes. Le montant figurant sur la première facture a été réglé quelques jours après la livraison par une personne physique de nationalité hongroise, qui a versé cette somme sur le compte de Mecsek-Gabona. En revanche, la seconde facture, qui devait être réglée dans les huit mois suivant la livraison, n'a pas été payée.

19 Une consultation du registre des assujettis par la requérante au principal, le 7 septembre 2009, a fait apparaître que, à cette date, Agro-Trade disposait d'un numéro d'identification TVA.

20 Lors de la vérification de la déclaration fiscale de Mecsek-Gabona, l'administration fiscale hongroise a adressé une demande d'informations aux autorités italiennes, en application de

l'article 5, paragraphe 1, du règlement (CE) no 1798/2003 du Conseil, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) no 218/92 (JO L 264, p. 1). Selon les renseignements communiqués par ces autorités, Agro-Trade était introuvable et à l'adresse du siège déclaré se trouvait une maison individuelle. Aucune société portant ce nom n'avait été enregistrée à cette adresse. N'ayant jamais payé de TVA, Agro-Trade était également inconnue de l'administration fiscale italienne. Le 14 janvier 2010, le numéro d'identification TVA italien de cette société avait été radié du registre avec effet rétroactif au 17 avril 2009.

21 Sur le fondement de l'ensemble de ces éléments, l'administration fiscale hongroise de premier degré a considéré que Mecsek-Gabona n'était pas parvenue à prouver, lors de la procédure fiscale, la réalité d'une livraison intracommunautaire de biens faisant l'objet d'une exonération de la TVA et a constaté, par une décision du 7 septembre 2010, l'existence, à l'encontre de cette société, d'une dette fiscale d'un montant de 17 298 000 HUF au titre de la TVA afférente au mois de septembre 2009, majorée d'une amende de 1 730 000 HUF et d'une pénalité de retard de 950 000 HUF.

22 Par une décision du 18 janvier 2011, la F?igazgatóság a confirmé la décision prise par l'administration fiscale de premier degré, estimant que Mecsek-Gabona aurait dû disposer d'un document apportant la preuve de l'expédition de la marchandise ainsi que de son transport à destination d'un autre État membre. Dès lors que cette société n'était pas en mesure de présenter un tel document lors de la procédure de contrôle, ou que le document qu'elle présentait ne pouvait être considéré comme faisant foi, elle serait redevable de la TVA afférente à la vente en cause au principal, à moins qu'elle n'ait été de bonne foi lors de la transaction.

23 Selon la F?igazgatóság, Mecsek-Gabona aurait dû prendre davantage de précautions. Ainsi, elle n'aurait pas dû se borner à vérifier que la marchandise avait été enlevée, mais aurait dû également s'assurer que celle-ci était arrivée à destination.

24 Devant la juridiction de renvoi, la requérante au principal demande l'annulation de la décision de la F?igazgatóság et également de la décision rendue par l'administration fiscale de premier degré. Elle a fait valoir qu'aucune négligence ne pouvait lui être reprochée que ce soit lors de la conclusion du contrat ou au moment de l'exécution de ce dernier, étant donné qu'elle avait, le 7 septembre 2009, vérifié le numéro d'identification TVA d'Agro-Trade, que celui-ci était bien réel et que les lettres de voiture CMR lui avaient également été renvoyées depuis l'adresse italienne de l'acquéreur. Mecsek-Gabona a ajouté que le fait que l'administration fiscale italienne ait procédé, le 14 janvier 2010 et avec effet rétroactif au 17 avril 2009, à la radiation de ce numéro d'identification ne pouvait être connu d'elle et que cette radiation ne pouvait, par conséquent, avoir aucune influence à cet égard.

25 La F?igazgatóság a conclu au rejet du recours de Mecsek-Gabona en maintenant son argumentation selon laquelle cette société ne pouvait appliquer l'exonération de la TVA à la livraison en cause au principal qu'à la condition de s'assurer non seulement de l'enlèvement des marchandises, mais aussi de leur arrivée à destination.

26 Le Baranya Megyei Bíróság considère qu'une interprétation de l'article 138 de la directive 2006/112 est nécessaire afin qu'il soit en mesure de déterminer quelles sont les preuves qui suffisent à attester qu'une livraison de biens en exonération de la TVA a eu lieu et qu'il puisse statuer sur la question de savoir dans quelle mesure le vendeur, lorsqu'il n'assure pas lui-même le transport, répond du comportement de l'acquéreur. Se référant à l'arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, Rec. p. I-7797), la juridiction de renvoi demande, par ailleurs, si le fait que le numéro d'identification TVA d'Agro-Trade ait fait l'objet d'une radiation postérieurement à la livraison du bien peut conduire à mettre en doute la bonne foi de la requérante au principal et à

conclure à une absence de livraison en exonération de la TVA.

27 Dans ces conditions, le Baranya Megyei Bíróság a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, doit-il être interprété en ce sens que la livraison d'un bien est exonérée de la TVA lorsque le bien a été vendu à un acquéreur qui, aux fins de la TVA, est identifié à la TVA dans un autre État membre au moment de la conclusion du contrat de vente, que l'acquéreur a assorti le contrat de vente portant sur le bien en question d'une clause selon laquelle le droit de disposer du bien et le droit de propriété lui sont transférés au moment du chargement du bien sur les moyens de transport et que l'obligation de transport à destination d'un autre État membre pèse sur ce même acquéreur?

2) Suffit-il, pour que le vendeur puisse appliquer le régime de la livraison en exonération de la TVA, que celui-ci s'assure que les camions immatriculés à l'étranger enlèvent la marchandise vendue, qu'il dispose des lettres de voiture CMR renvoyées par l'acquéreur, ou doit-il s'assurer que le bien vendu a franchi la frontière et qu'il a été transporté dans la Communauté?

3) La présence d'une livraison en exonération de la TVA peut-elle être mise en doute uniquement au motif que l'administration fiscale d'un autre État membre radie rétroactivement le numéro fiscal communautaire de l'acquéreur à une date antérieure à la livraison du bien?»

### **Sur les questions préjudicielles**

#### *Sur les première et deuxième questions*

28 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'accorder, à un vendeur établi dans cet État membre, une exonération de la TVA au titre d'une livraison intracommunautaire, dans des circonstances dans lesquelles, d'une part, le droit de disposer d'un bien comme propriétaire est transmis, sur le territoire dudit État membre, à un acquéreur établi dans un autre État membre qui dispose, au moment de l'opération, d'un numéro d'identification TVA dans cet autre État membre et qui se charge du transport dudit bien à destination de celui-ci, et, d'autre part, le vendeur s'assure que les camions immatriculés à l'étranger enlèvent le bien de son entrepôt et dispose des lettres de voiture CMR, renvoyées par l'acquéreur à partir de l'État membre de destination, comme preuve que le bien a été transporté en dehors de l'État membre du vendeur.

29 Il convient d'emblée de rappeler qu'une livraison intracommunautaire, qui constitue le corollaire de l'acquisition intracommunautaire, est exonérée de la TVA si elle satisfait aux conditions fixées à l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêts *Teleos e.a.*, précité, point 28, et du 18 novembre 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645, point 26).

30 En vertu de cette disposition, les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans l'Union par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

31 Selon une jurisprudence constante, l'exonération de la livraison intracommunautaire d'un bien ne devient applicable que lorsque le droit de disposer de ce bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le vendeur établit que ledit bien a été expédié ou transporté dans un

autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le même bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (voir arrêts *Teleos e.a.*, précité, point 42; du 27 septembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 23; du 7 décembre 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, point 41, et du 16 décembre 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Rec. p. I-13335, point 29).

32 En ce qui concerne, en premier lieu, la transmission à l'acquéreur du droit de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, il convient de relever que celle-ci constitue une condition inhérente à toute livraison de biens, telle que définie à l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, et ne permet pas, par elle-même, de déterminer le caractère intracommunautaire de l'opération concernée.

33 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi qu'il n'est pas contesté que cette condition relative à la transmission du droit de disposer du bien comme un propriétaire est remplie dans l'affaire au principal, dès lors que, selon le contrat conclu entre les parties, cette transmission a eu lieu au moment du chargement des marchandises sur les moyens de transport fournis par l'acquéreur et que l'administration fiscale hongroise n'a pas mis en doute la réalité de ce chargement.

34 S'agissant, en deuxième lieu, de l'obligation, pour le vendeur, de démontrer que le bien a été expédié ou transporté en dehors de l'État membre de livraison, il y a lieu de rappeler que celle-ci doit être placée dans le contexte particulier du régime transitoire de taxation des échanges au sein de l'Union, introduit par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), en raison de la disparition des frontières intérieures à partir du 1er janvier 1993 (arrêt *Teleos e.a.*, précité, point 21).

35 À cet égard, la Cour a relevé que, même si la livraison intracommunautaire de biens est soumise à la condition objective qu'un transfert physique de ceux-ci en dehors de l'État membre de livraison ait eu lieu, depuis l'abolition du contrôle aux frontières entre les États membres, il s'avère difficile pour l'administration fiscale de vérifier si les marchandises ont ou non physiquement quitté le territoire dudit État membre. De ce fait, c'est principalement sur la base des preuves fournies par les assujettis et des déclarations de ces derniers que les autorités fiscales procèdent à une telle vérification (arrêts précités *Teleos e.a.*, point 44, ainsi que R., point 42).

36 Il ressort également de la jurisprudence que, en l'absence de disposition concrète dans la directive 2006/112 quant aux preuves que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, il appartient aux États membres de fixer, conformément à l'article 131 de la directive 2006/112, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. Toutefois, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 24; *Twoh International*, précité, point 25; X, précité, point 35, et R., précité, points 43 et 45).

37 À cet égard, il convient de faire observer que la décision de renvoi ne fait pas état d'obligations concrètes qui seraient prévues par le droit hongrois, telles que, notamment, une liste de documents à présenter aux autorités compétentes aux fins de l'application de l'exonération à une livraison intracommunautaire. Selon les explications fournies par le gouvernement hongrois lors de l'audience devant la Cour, la réglementation hongroise prévoit uniquement que la livraison doit être certifiée et que le niveau des preuves demandées dépend des circonstances concrètes de l'opération concernée.

38 Dans ces conditions, les obligations qui incombent à un assujetti en matière de preuve doivent être déterminées en fonction des conditions fixées expressément à cet égard par le droit national et de la pratique habituelle établie pour des transactions similaires.

39 Ainsi qu'il découle de la jurisprudence de la Cour, le principe de sécurité juridique exige que les assujettis aient connaissance de leurs obligations fiscales avant de conclure une transaction (arrêt *Teleos e.a.*, précité, point 48 et jurisprudence citée).

40 La juridiction de renvoi demande, en particulier, si, pour appliquer l'exonération à une livraison intracommunautaire, un État membre peut exiger de l'assujetti qu'il s'assure que la marchandise a physiquement quitté le territoire de cet État membre.

41 À ce sujet, la Cour a déjà relevé que, dans une situation où il n'existe apparemment aucune preuve tangible permettant de conclure que les biens concernés ont été transférés en dehors du territoire de l'État membre de livraison, le fait d'obliger un assujetti à fournir une telle preuve ne garantit pas l'application correcte et simple des exonérations. Au contraire, cette obligation place cet assujetti dans une situation d'incertitude quant à la possibilité d'appliquer l'exonération à la livraison intracommunautaire ou quant à la nécessité d'inclure la TVA dans le prix de vente (voir, en ce sens, arrêt *Teleos e.a.*, précité, points 49 et 51).

42 Il importe, en outre, de préciser que, dans le cas où l'acquéreur bénéficie du pouvoir de disposer du bien concerné comme un propriétaire dans l'État membre de livraison et se charge de transporter ce bien vers l'État membre de destination, il y a lieu de tenir compte du fait que la preuve que le vendeur est susceptible de soumettre aux autorités fiscales dépend essentiellement des éléments qu'il reçoit à cette fin de l'acquéreur (voir, en ce sens, arrêt *Euro Tyre Holding*, précité, point 37).

43 Dès lors, la Cour a considéré que, une fois que le vendeur a rempli ses obligations relatives à la preuve d'une livraison intracommunautaire, alors que l'obligation contractuelle d'expédier ou de transporter le bien concerné en dehors de l'État membre de livraison n'a pas été satisfaite par l'acquéreur, c'est ce dernier qui doit être tenu pour redevable de la TVA dans cet État membre (voir, en ce sens, arrêts précités *Teleos e.a.*, points 66 et 67, ainsi que *Euro Tyre Holding*, point 38).

44 Il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, *Mecsek-Gabona* a fait valoir son droit à l'exonération de la TVA en se fondant sur le numéro d'identification TVA attribué à l'acquéreur par les autorités italiennes, sur le fait que la marchandise vendue avait été enlevée par des camions immatriculés à l'étranger et sur les lettres de voiture CMR renvoyées par l'acquéreur à partir de son adresse postale et indiquant que les biens avaient été transportés en Italie.

45 La question de savoir si Mecsek-Gabona, en agissant de cette manière, a rempli les obligations qui lui incombent en matière de preuve et de diligence relève de l'appréciation de la juridiction de renvoi, à la lumière des conditions précisées au point 38 du présent arrêt.

46 Or, dans le cas où la livraison concernée est impliquée dans la fraude commise par l'acquéreur et où l'administration fiscale n'a pas la certitude que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison, il convient d'examiner, en troisième lieu, si cette administration peut, ultérieurement, obliger le vendeur à acquitter la TVA afférente à cette livraison.

47 Selon une jurisprudence bien établie, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112 (voir arrêts du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76; R., précité, point 36, ainsi que du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, point 41 et jurisprudence citée) qui justifie parfois des exigences élevées quant aux obligations des vendeurs (arrêt Teleos, précité, points 58 et 61).

48 Ainsi, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêts Teleos e.a., précité, point 65, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 54).

49 En effet, la Cour a considéré ces éléments comme importants pour déterminer la possibilité d'obliger le vendeur à acquitter la TVA a posteriori (voir, en ce sens, arrêt Teleos e.a., précité, point 66).

50 Par conséquent, en cas de fraude commise par l'acquéreur dans l'affaire au principal, il est justifié de soumettre le droit du vendeur à l'exonération de la TVA à une exigence de bonne foi.

51 La décision de renvoi ne permet pas de conclure que Mecsek-Gabona savait ou aurait dû savoir que l'acquéreur avait commis une fraude.

52 Toutefois, dans ses observations écrites et orales présentées devant la Cour, le gouvernement hongrois fait valoir que plusieurs éléments ne figurant pas dans la décision de renvoi apportent, selon lui, la preuve de la mauvaise foi de la requérante au principal. Ainsi, ce gouvernement expose que, alors qu'elle ne connaissait pas l'acquéreur des biens en cause au principal, Mecsek-Gabona n'avait demandé à ce dernier aucune garantie, n'avait vérifié son numéro d'identification TVA que postérieurement à l'opération, n'avait recherché aucune information supplémentaire sur cet acquéreur, lui avait transféré le droit de propriété de ces biens en acceptant de différer le paiement de leur prix de vente et avait présenté les lettres de voitures CMR renvoyées par ledit acquéreur alors qu'elles étaient incomplètes.

53 À cet égard, il convient de rappeler que, dans le cadre de la procédure introduite au titre de l'article 267 TFUE, la Cour n'est pas compétente pour vérifier non plus que pour apprécier les circonstances de fait relatives à l'affaire au principal. Il appartient donc à la juridiction nationale d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de cette affaire afin de déterminer si Mecsek-Gabona a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requise d'elle pour s'assurer que l'opération réalisée ne la conduisait pas à participer à une fraude fiscale.

54 Dans l'hypothèse où cette juridiction parviendrait à la conclusion que l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude

commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, elle devrait lui refuser le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA.

55 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre aux première et deuxième questions que l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, le bénéfice du droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire soit refusé au vendeur, à la condition qu'il soit établi, au vu d'éléments objectifs, que ce dernier n'a pas rempli les obligations qui lui incombaient en matière de preuve ou qu'il savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa propre participation à cette fraude.

#### *Sur la troisième question*

56 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'exonération d'une livraison intracommunautaire, au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, peut être refusée au vendeur au motif que l'administration fiscale d'un autre État membre a procédé à une radiation du numéro d'identification TVA de l'acquéreur qui, bien qu'intervenue postérieurement à la livraison du bien, a pris effet, de manière rétroactive, à une date antérieure à cette livraison.

57 Dans le cadre du régime transitoire de taxation des échanges au sein de l'Union, dont l'objectif est de transférer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés (voir arrêts *Teleos e.a.*, précité, point 36, ainsi que du 22 avril 2010, *X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 et C-539/08, Rec. p. I-3581, point 30), l'identification des assujettis à la TVA par les numéros individuels vise à faciliter la détermination de l'État membre dans lequel a lieu cette consommation finale.

58 La directive 2006/112 impose, d'une part, en vertu de son article 214, paragraphe 1, sous b), aux États membres une obligation de prendre les mesures nécessaires pour garantir que tout assujetti qui effectue des acquisitions intracommunautaires soit identifié par un numéro individuel. D'autre part, cette directive exige, en application de son article 226, point 4, que la facture, qui doit toujours être émise dans le cas d'une livraison intracommunautaire, mentionne obligatoirement le numéro d'identification TVA de l'acquéreur, sous lequel ce dernier a reçu une livraison de biens visée à l'article 138 de ladite directive.

59 Toutefois, ni le libellé de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ni la jurisprudence rappelée au point 31 du présent arrêt ne mentionnent, parmi les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire énumérées de manière exhaustive, l'obligation de disposer d'un numéro d'identification TVA.

60 Certes, l'attribution d'un tel numéro apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti aux fins de l'application de la TVA et facilite le contrôle fiscal des opérations intracommunautaires. Cependant, il s'agit d'une exigence formelle, laquelle ne peut pas mettre en cause le droit à l'exonération de la TVA dans la mesure où les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont remplies (voir, par analogie, en ce qui concerne le droit à déduction, arrêts du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rec. p. I-10385, point 50, et du 22 décembre 2010, *Dankowski*, C-438/09, Rec. p. I-14009, points 33 et 47).

61 En effet, il ressort de la jurisprudence qu'une mesure nationale qui subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les exigences de fond, va au-delà de ce qui est nécessaire afin

d'assurer l'exacte perception de la taxe (arrêt Collée, précité, point 29), sauf si la violation des exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir, en ce sens, arrêt Collée, précité, point 31).

62 En l'occurrence, il est constant que le numéro d'identification de l'acquéreur était valable au moment de l'exécution de l'opération, mais que, plusieurs mois après cette opération, ce numéro a été radié rétroactivement du registre des assujettis par les autorités italiennes.

63 Or, étant donné que l'obligation de vérifier la qualité de l'assujetti incombe à l'autorité nationale compétente avant que cette dernière attribue à celui-ci un numéro d'identification TVA, une éventuelle irrégularité affectant ce registre ne saurait avoir pour conséquence de priver un opérateur, qui s'est fondé sur les données figurant dans ledit registre, de l'exonération dont il serait en droit de bénéficier.

64 Ainsi que le relève à juste titre la Commission européenne, il serait contraire au principe de proportionnalité que le vendeur soit tenu pour redevable de la TVA au seul motif qu'une radiation rétroactive du numéro d'identification TVA de l'acquéreur est intervenue.

65 Par conséquent, il convient de répondre à la troisième question que l'exonération d'une livraison intracommunautaire, au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, ne peut être refusée au vendeur au seul motif que l'administration fiscale d'un autre État membre a procédé à une radiation du numéro d'identification TVA de l'acquéreur qui, bien qu'intervenue postérieurement à la livraison du bien, a pris effet, de manière rétroactive, à une date antérieure à cette livraison.

### **Sur les dépens**

66 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

**1) L'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, le bénéfice du droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire soit refusé au vendeur, à la condition qu'il soit établi, au vu d'éléments objectifs, que ce dernier n'a pas rempli les obligations qui lui incombaient en matière de preuve ou qu'il savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa propre participation à cette fraude.**

**2) L'exonération d'une livraison intracommunautaire, au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/88, ne peut être refusée au vendeur au seul motif que l'administration fiscale d'un autre État membre a procédé à une radiation du numéro d'identification TVA de l'acquéreur qui, bien qu'intervenue postérieurement à la livraison du bien, a pris effet, de manière rétroactive, à une date antérieure à cette livraison.**

## Signatures

\* Langue de procédure: le hongrois.