

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme JULIANE Kokott

présentées le 10 novembre 2005 (1)

Affaire C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

contre

Finanzlandesdirektion für Kärnten

[demande de décision préjudicielle formée par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche)]

«TVA – Livraison de biens – Lieu de la livraison dans des opérations triangulaires ou des opérations en chaîne»

I – Introduction

1. Dans la présente affaire, la Cour est appelée à répondre à des questions d'interprétation de 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 (2) (ci-après la «sixième directive»), qui concernent la taxation de ce que l'on appelle les opérations en chaîne. Ces opérations consistent à ce que plusieurs entreprises de deux ou plusieurs États membres concluent successivement des contrats de vente portant sur la même marchandise, lesquels sont ensuite exécutés moyennant un seul mouvement de marchandises du premier fournisseur au dernier acheteur.

2. Dans la procédure au principal devant le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), l'acheteur final dans le cadre d'une opération en chaîne est en litige avec l'administration fiscale sur la reconnaissance, au titre de la déduction de la taxe payée en amont, de la TVA encaissée par l'opérateur intermédiaire. La taxe payée en amont est déductible dans le cadre de livraisons nationales taxables, mais non dans celui de livraisons (transfrontalières) intracommunautaires. L'administration fiscale estime que les intéressés ont traité à tort la livraison effectuée au profit de l'acheteur final comme une livraison nationale taxable.

II – Cadre juridique

A – Droit communautaire

3. Selon l'article 2 de la sixième directive, les livraisons de biens sont soumises à la TVA, l'assujetti étant, selon l'article 4, paragraphes 1 et 2, le commerçant indépendant qui effectue la livraison.

4. En ce qui concerne la définition du lieu de l'opération imposable, l'article 8 établit les règles suivantes:

«1. Le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer:

a) dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne: à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur [...]

b) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté: à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.

[...]

2. Par dérogation au paragraphe 1 sous a), lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se trouve dans un pays autre que celui d'importation des biens, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur au sens de l'article 21 point 2 ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes sont réputés se situer dans le pays d'importation des biens.»

5. La directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (3), a inséré dans la sixième directive un nouveau titre XVI bis («Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres», articles 28 bis à 28 quaterdecies). Ces dispositions sont toujours d'application, puisque aucun régime définitif de taxation des échanges de marchandises entre entreprises d'États membres différents n'est encore intervenu à ce jour.

6. L'article 28 bis de la sixième directive énonce notamment:

«1. Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

a) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays 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, qui ne bénéficie pas de la franchise de taxe prévue à l'article 24 et qui ne relève pas des dispositions prévues à l'article 8 paragraphe 1 point a) deuxième phrase ou à l'article 28 ter titre B paragraphe 1.

[...]

3. Est considérée comme 'acquisition intracommunautaire' d'un bien, l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien.»

7. L'article 28 ter, A, de la sixième directive règle le lieu des opérations. Cette disposition énonce notamment:

«1. Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

2. Sans préjudice du paragraphe 1, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 28 bis paragraphe 1 point a) est, toutefois, réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition, dans la mesure où l'acquéreur n'établit pas que cette

acquisition a été soumise à la taxe conformément au paragraphe 1.

[...]»

8. Selon l'article 28 quater, A, de la sixième directive, les livraisons intracommunautaires entre deux États membres sont exonérées. Cette disposition énonce notamment:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-après et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels, les États membres exonèrent:

a) les livraisons de biens, au sens de l'article 5 et au sens de l'article 28 bis paragraphe 5 point a), expédiés ou transportés, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire visé à l'article 3 mais à l'intérieur de la Communauté, 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.

[...]»

B – *Droit national*

9. Les dispositions nationales pertinentes dans le cadre de la procédure au principal figurent dans la loi autrichienne sur les taxes sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) de 1994 dans la rédaction antérieure à la loi de réforme fiscale (Steuerreformgesetz) de 2000 (4) (ci-après l'«UStG»).

10. L'article 3, paragraphes 1, 7 et 8, de l'UStG énonce:

«1) Les livraisons sont des opérations par lesquelles un entrepreneur met en mesure l'acheteur ou un tiers mandaté par ce dernier de disposer en propre d'un bien. Le pouvoir de disposer du bien peut être transféré par l'entrepreneur lui-même ou par un tiers mandaté par celui-ci.

[...]

7) La livraison est exécutée à l'endroit où se trouve le bien lors du transfert du pouvoir d'en disposer.

8) Si l'objet d'une livraison est expédié ou transporté à destination de l'acheteur ou d'un tiers mandaté par ce dernier, la livraison est réputée exécutée au départ du transport ou lors de la remise de l'objet au commissionnaire de transport, au transporteur ou au fréteur. On se trouve en présence d'une expédition lorsque l'entrepreneur fait transporter un objet à destination d'un tiers par un transporteur ou un fréteur ou fait assurer un tel transport par l'intermédiaire d'un commissionnaire de transport.»

11. La loi de réforme fiscale de 2000 a modifié – selon les explications du législateur, en vue d'adapter cette disposition à l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive – l'article 3, paragraphe 8, de l'UStG, qui se lit depuis lors comme suit:

«Si l'objet de la livraison est transporté ou expédié par le fournisseur ou l'acheteur, la livraison est réputée exécutée au départ du transport ou de l'expédition à destination de l'acheteur ou d'un tiers mandaté par ce dernier. On se trouve en présence d'une expédition lorsque le bien est transporté par un transporteur ou un fréteur ou qu'un tel transport est assuré par l'intermédiaire d'un commissionnaire de transport. Le départ de l'expédition est constitué par la remise du bien au commissionnaire de transport, au transporteur ou au fréteur.»

12. La disposition de l'article 12 de l'UStG applicable en matière de déduction de la taxe payée en amont énonce notamment:

«1) L'entrepreneur peut déduire les montants suivants de taxe payés en amont:

1. La taxe que d'autres entrepreneurs ont fait apparaître séparément dans une facture (article 11) à lui adressée pour des livraisons ou d'autres opérations effectuées en Autriche pour son entreprise [...]».

III – Les faits et les questions préjudicielles

13. Au cours des années 1996 et 1997, la société K GmbH (ci-après «K»), dont le siège est en Autriche, a vendu dans le cadre de contrats annuels à la requérante au principal, la société EMAG Handel Eder OHG (ci-après «EMAG»), également établie en Autriche, une certaine quantité mensuelle de pièces de fonderie en plomb tendre «franco Arnoldstein, dédouané CE, taxes payées, par camion». Pour sa part, K a acheté ces pièces de fonderie auprès de sociétés établies en Italie et aux Pays-Bas. La marchandise était stockée dans des entrepôts douaniers, respectivement à Rotterdam et à Trieste. De là, elle était acheminée par les soins d'un commissionnaire de transport mandaté par K vers le lieu de destination, c'est-à-dire chez EMAG ou chez les acheteurs de celle-ci. K facturait les livraisons à EMAG en faisant apparaître une TVA de 20 %. Or, le bureau d'imposition a refusé à EMAG la déduction de la taxe payée en amont. Selon lui, c'est à tort que K a facturé la TVA à EMAG puisque, compte tenu du transport de la marchandise depuis l'Italie ou les Pays-Bas à destination d'EMAG, l'opération devait être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée.

14. EMAG s'est opposée à cette thèse en faisant valoir que la livraison effectuée par les soins du commissionnaire de transport depuis les Pays-Bas ou l'Italie vers l'Autriche était intervenue à la seule initiative de K. C'est donc uniquement dans les rapports entre K et son fournisseur qu'il existe une livraison en provenance d'un autre État membre. La livraison subséquente de K à EMAG constitue en revanche une livraison nationale taxable, de sorte qu'il y a lieu d'accorder la déduction de la taxe payée en amont.

15. La Finanzlandesdirektion für Kärnten (direction générale des finances de Carinthie) a rejeté l'appel d'EMAG comme mal fondé. Selon elle, conformément à l'article 3, paragraphe 8, de l'UStG, le lieu des livraisons intracommunautaires exonérées se situe aux Pays-Bas ou en Italie, étant donné que la marchandise a été remise aux transporteurs respectivement à Rotterdam et à Trieste pour être transportée par ceux-ci à destination d'EMAG en Autriche.

16. Cette décision de la Finanzlandesdirektion für Kärnten fait l'objet de la procédure devant le Verwaltungsgerichtshof. Celui-ci a déféré à la Cour, à titre préjudiciel, les questions suivantes:

«1) L'article 8, paragraphe 1, sous a), première phrase, de 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, doit-il être interprété en ce sens que l'endroit du départ de l'expédition ou du transport

est déterminant également lorsque différentes entreprises concluent une opération de livraison portant sur le même bien et que ces différentes opérations de livraison sont exécutées moyennant un seul mouvement de marchandises?

2) Différentes livraisons peuvent-elles être considérées comme des livraisons intracommunautaires exonérées lorsque différentes entreprises concluent une opération de livraison portant sur le même bien et que ces différentes opérations de livraison sont exécutées moyennant un seul mouvement de marchandises?

3) En cas de réponse affirmative à la question 1, entend-on par endroit du départ de la deuxième livraison le lieu que quitte effectivement le bien ou le lieu où se termine la première livraison?

4) Pour la réponse aux questions 1 à 3, est-il important de savoir à quelle personne appartenait le pouvoir de disposer du bien pendant le mouvement de marchandises?»

IV – Les arguments présentés devant la Cour

17. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, EMAG, les gouvernements autrichien, italien et du Royaume-Uni ainsi que la Commission des Communautés européennes ont présenté des observations. Tous estiment que, dans le cas d'opérations en chaîne, seule une livraison peut être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée. De même, les opinions s'accordent finalement sur le fait que, dans les rapports entre les premiers fournisseurs néerlandais ou italiens et K, on se trouve en présence d'une livraison intracommunautaire au sens de la sixième directive, d'où il découle que, dans les rapports avec EMAG, on ne peut plus envisager une telle livraison.

18. Toutefois, on constate une divergence en ce qui concerne la réponse abstraite aux questions préjudicielles. Tandis qu'EMAG et le gouvernement du Royaume-Uni estiment que, dans le cas des opérations en chaîne, c'est toujours la première livraison qui constitue la livraison intracommunautaire exonérée, les gouvernements autrichien et italien, ainsi que la Commission, sont d'avis que ce sont les circonstances du cas d'espèce en cause qui déterminent celle des livraisons qui est à considérer, dans chaque cas, comme la livraison intracommunautaire exonérée.

V – Appréciation juridique

A – Remarque préliminaire sur les règles concernant la taxation des échanges entre les États membres

19. À l'intérieur du pays, la livraison d'un bien est soumise à la TVA (article 2, point 1, de la sixième directive). En revanche, dans le cas des marchandises livrées en provenance de pays tiers à des acheteurs dans la Communauté, ce n'est pas la livraison, mais l'importation dans la Communauté qui constitue le fait générateur de la taxe (articles 2, point 2, et 7 de la sixième directive).

20. Pour les échanges intracommunautaires transfrontaliers, le régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres (titre XVI bis) prévu par la directive 91/680 a instauré un nouveau fait générateur de la taxe: l'acquisition intracommunautaire. Pour mieux comprendre ces dispositions toujours en vigueur, une brève rétrospective est utile.

21. Avant l'instauration de l'acquisition intracommunautaire, les livraisons transfrontalières de marchandises dans la Communauté étaient soumises à un régime de taxation semblable à celui

des autres échanges internationaux. Selon les règles générales, une livraison était taxable au lieu de livraison au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, soit au lieu de l'expédition, mais elle était exonérée à l'exportation. Dès lors, la TVA était due lors de l'importation dans l'État de destination. La perception de la TVA rendait nécessaires des contrôles aux frontières.

22. Dans le cadre de la réalisation du marché intérieur, cette forme de taxation et, partant, les contrôles aux frontières intérieures à des fins fiscales devaient être éliminés (5). Toutefois, la réforme n'est pas allée jusqu'à étendre les règles applicables aux livraisons de marchandises à l'intérieur du pays aux échanges entre deux États membres. Cela aurait en effet signifié que, à la différence de la situation antérieure, la TVA ne revienne pas à l'État dans lequel la marchandise est importée, mais à celui à partir duquel elle est expédiée. En effet, d'une manière générale, dans le cas des échanges à l'intérieur d'un État membre, c'est la livraison qui constitue le fait générateur de la taxe (article 2, point 1, de la sixième directive). À cet égard, le lieu de l'opération imposable est l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition à destination de l'acquéreur [article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive].

23. Selon le régime transitoire, la répartition préexistante de la souveraineté fiscale entre les États membres doit rester intacte. En tant qu'impôt à la consommation, la TVA doit être acquittée, comme par le passé, dans l'État membre où a lieu la consommation finale. Pour garantir ce résultat, la directive 91/680 a instauré, pour les échanges entre les États membres, l'acquisition intracommunautaire comme nouveau fait générateur de la taxe [article 28 bis, paragraphe 1, sous a)]. Dans ce cas, c'est donc la réception de la marchandise par l'acquéreur dans l'État membre d'importation qui est taxée. Ce fait générateur a remplacé l'ancienne taxation à l'importation.

24. Afin d'éviter, à cet égard, une double taxation, les pouvoirs d'imposition sont coordonnés – comme l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer l'a déjà exposé dans l'affaire Lipjes – de façon que, dans le cadre d'une opération dans la Communauté, le pouvoir de l'un prenne naissance là où prend fin le pouvoir de l'autre (6).

25. Étant donné que, selon le régime transitoire en vigueur, l'acquisition intracommunautaire est taxée dans le pays de destination de la marchandise, la livraison intracommunautaire correspondante dans le pays d'origine doit être exonérée [article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive]. Ainsi, tandis que l'acquisition intracommunautaire prend la place de la taxation de l'importation, l'exonération de la livraison intracommunautaire remplace la détaxation à l'exportation.

B – *Sur la deuxième question préjudicielle*

26. Les deux premières questions préjudicielles sont étroitement liées entre elles. La deuxième question ayant un caractère plus fondamental, il convient d'y répondre en premier lieu. Sa portée n'est compréhensible que si l'on a présent à l'esprit la façon dont l'administration fiscale autrichienne semble vouloir qualifier les éléments de l'opération en chaîne.

27. Elle considère les deux éléments qui composent l'opération en chaîne comme des livraisons intracommunautaires exonérées. La première livraison intracommunautaire exonérée serait la transaction entre l'entreprise néerlandaise ou italienne et K en Autriche; la seconde livraison intracommunautaire exonérée serait la transaction entre la société autrichienne K et la société autrichienne EMAG. Or, ces deux livraisons – juridiquement – indépendantes ne font l'objet que d'un seul mouvement de marchandises depuis les Pays-Bas/l'Italie vers l'Autriche. Pour pouvoir qualifier également la transaction entre K et EMAG, l'une et l'autre établies en Autriche, comme une livraison intracommunautaire – c'est-à-dire transfrontalière – exonérée, l'administration fiscale impute le transport effectif de marchandises accompli par K depuis les Pays-Bas/l'Italie également

à la seconde livraison.

28. Dans ce contexte, le Verwaltungsgerichtshof voudrait savoir, par sa deuxième question, si l'on se trouve effectivement en présence, dans le cas d'une opération en chaîne, de deux livraisons intracommunautaires exonérées, alors même qu'un seul mouvement de transport a eu lieu.

29. La qualification des éléments de l'opération en chaîne effectuée par l'administration fiscale, telle qu'elle vient d'être décrite, n'est pas conforme aux objectifs des dispositions particulières relatives à la taxation des livraisons intracommunautaires figurant dans le titre XVI bis de la sixième directive. Ces règles visent à une coordination des compétences des États membres pour la taxation des opérations de livraison intracommunautaire. Ces livraisons ne doivent faire l'objet que d'une seule taxation, et ce – à la différence des règles applicables aux opérations nationales – dans le pays de destination.

30. Il n'est satisfait à cet objectif que si, dans le présent cas de figure, une seule des livraisons en cause est traitée comme une livraison intracommunautaire exonérée: celle ayant conduit à une acquisition intracommunautaire. En revanche, toutes les opérations se situant en amont et en aval de celle-ci sont des livraisons nationales qui, en application des règles générales, sont soumises à la taxe dans l'État dans lequel ces livraisons ont été exécutées.

31. Dans le cas des opérations transfrontalières sur marchandises, la livraison intracommunautaire exonérée conformément à l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive constitue le pendant exact de l'acquisition intracommunautaire taxable. Dès lors qu'un seul mouvement de marchandises a franchi la frontière d'un État membre, il ne peut y avoir qu'une seule livraison exonérée d'un côté et une seule acquisition taxable de l'autre. Cela garantit que la coordination des compétences des États membres intéressés, visée par les dispositions du titre XVI bis de la sixième directive, fonctionne sans difficulté et que les livraisons intracommunautaires ne fassent l'objet ni d'une imposition multiple ni d'une non-imposition (neutralité de la taxation). Dans des cas de figure tels que celui de la présente affaire, dans lesquels plusieurs personnes sont impliquées et susceptibles d'être qualifiées d'acquéreurs, le mouvement transfrontalier de marchandises doit être imputé, afin de délimiter les souverainetés fiscales des États membres, à une opération de livraison/acquisition bien déterminée.

32. Les considérations qui suivent font apparaître les dissonances qui apparaîtraient si, dans un cas tel que celui faisant l'objet de l'affaire au principal, on retenait deux livraisons intracommunautaires exonérées. Il y aurait alors tout d'abord une livraison intracommunautaire exonérée du premier fournisseur néerlandais/italien à K. Celle-ci aurait pour contrepartie une acquisition intracommunautaire taxable effectuée par K en Autriche. Conformément à l'article 28 ter, A, paragraphe 1, le lieu de cette opération est en effet l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

33. Or, pour pouvoir considérer la livraison exécutée par K à EMAG également comme une livraison intracommunautaire exonérée, le lieu de cette livraison devrait nécessairement se situer à nouveau dans un État membre autre que l'Autriche. Seuls le Royaume des Pays-Bas ou la République italienne entreraient alors en ligne de compte. Dès lors, dans cette chaîne de livraisons, K livrerait à nouveau les mêmes biens depuis les Pays-Bas ou l'Italie vers l'Autriche, alors même qu'elle a précédemment opéré à leur égard en Autriche une acquisition intracommunautaire au sens de la sixième directive.

34. La seconde livraison intracommunautaire ainsi construite serait enfin couplée à une nouvelle acquisition intracommunautaire taxable conformément à l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, effectuée par EMAG en Autriche. Le doublement fictif de l'opération de

transport est donc non seulement artificiel, mais il entraîne également une double imposition en ce que les mêmes biens donnent lieu deux fois à une acquisition intracommunautaire taxable.

35. Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question préjudicielle que, parmi différentes livraisons, une seule peut être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée lorsque différentes entreprises concluent des opérations de livraison portant sur le même bien et que ces opérations de livraison sont exécutées moyennant un seul mouvement de marchandises; la livraison intracommunautaire est alors celle qui constitue la contrepartie de l'acquisition intracommunautaire au sens de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

C – Sur la première question préjudicielle

36. La première question préjudicielle vise à déterminer le lieu des deux livraisons conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive. Compte tenu des faits de l'affaire au principal, cette question doit être comprise de façon restrictive, en ce sens qu'elle ne se rapporte qu'au cas de figure de l'opération en chaîne affectant deux États membres.

37. Dans la logique de l'administration fiscale, il conviendrait de retenir comme lieu de livraison, dans chaque cas, le lieu de l'expédition effective aux Pays-Bas et en Italie. De son point de vue, cela a pour conséquence que les deux livraisons constituent des livraisons intracommunautaires exonérées. Ce résultat se déduirait en définitive d'une interprétation de l'article 8 de la sixième directive.

38. Or, ainsi qu'il a déjà été constaté dans la réponse à la deuxième question, un mouvement transfrontalier de marchandises du type de celui en cause ne peut donner lieu qu'à une seule livraison intracommunautaire exonérée. Il en découle, pour la réponse à la première question, que l'endroit du départ du transport au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive n'est pas déterminant pour l'appréciation des deux rapports de livraison lorsque différentes entreprises concluent une opération de livraison portant sur le même bien et que ces différentes opérations de livraison sont exécutées moyennant un seul mouvement de marchandises.

39. Certes, il serait possible, selon le libellé de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, de considérer les Pays-Bas ou l'Italie comme lieu de livraison, aussi bien pour le rapport contractuel entre les premiers fournisseurs néerlandais ou italiens et K que pour celui entre K et EMAG. En effet, la marchandise se trouvait effectivement dans ces États membres lors du départ de l'opération de transport. Toutefois, ce point de vue ne serait pas conciliable avec les dispositions régissant l'acquisition intracommunautaire qui figurent dans le titre XVI bis de la sixième directive.

40. Dès lors, ce qui est décisif pour la détermination de la livraison intracommunautaire exonérée n'est pas le point de savoir quel lieu a effectivement constitué le point de départ du mouvement de transport et, partant, le lieu de livraison au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive. Il convient au contraire de s'attacher à la question de savoir quelle livraison a généré une acquisition intracommunautaire au sens de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a). Cette livraison est la livraison intracommunautaire exonérée.

41. En revanche, les livraisons qui ont lieu, dans la chaîne des livraisons, avant et après l'acquisition intracommunautaire sont des livraisons nationales effectuées dans l'État d'expédition ou de destination; leur lieu doit être déterminé en application de l'article 8 de la sixième directive.

42. Conformément à ce qui précède, la Cour a énoncé, dans son arrêt *Lipjes* (7), que l'acquisition intracommunautaire constituait l'opération déterminante dans le cas d'une transaction

intracommunautaire. Le lieu de cette opération est régi par l'article 28 ter, A et B, qui déroge ainsi aux dispositions générales de l'article 8, lesquelles règlent la livraison de biens à l'intérieur d'un État membre.

43. Il convient donc de répondre à la première question préjudicielle que l'endroit du départ de l'expédition au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive n'est pas décisif pour la question de savoir si une livraison effectuée dans le cadre d'une opération en chaîne du type de celle en cause doit être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée.

D – *Sur la troisième question préjudicielle*

44. La troisième question préjudicielle n'est posée que pour le cas d'une réponse affirmative à la première question. La réponse à la première question a permis de conclure que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive ne pouvait être interprété en ce sens que, sur la seule base du lieu de livraison effective au sens de cette disposition, plusieurs livraisons intervenues dans le cadre d'une opération transfrontalière en chaîne pouvaient être qualifiées de livraisons intracommunautaires.

45. Toutefois, cette constatation ne prive pas la réponse à la troisième question de tout intérêt pour l'affaire au principal. En effet, l'article 8 reste applicable en principe pour les livraisons nationales qui ont eu lieu avant et après la livraison intracommunautaire.

46. En ce qui concerne les livraisons qui ont eu lieu dans le seul État d'expédition avant l'acquisition intracommunautaire, l'application de l'article 8 s'effectue sans difficultés particulières.

47. En revanche, il en va différemment dans le cas d'une livraison nationale subséquente à l'acquisition intracommunautaire. Si l'objet est livré par celui dans le chef duquel il y a eu acquisition intracommunautaire (K dans la présente affaire) à un tiers dans le même État membre (EMAG dans la présente affaire), on ne peut, contrairement à ce qu'énonce l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, retenir comme lieu de la livraison l'endroit où le bien se trouve effectivement au moment du départ de l'expédition ou du transport (les Pays-Bas ou l'Italie dans la présente affaire).

48. Il convient au contraire de tenir compte, à cet égard, de la circonstance qu'il y a déjà eu dans le pays de destination de la marchandise (l'Autriche dans la présente affaire) une acquisition intracommunautaire. En conséquence, le pays de destination doit également être considéré comme le lieu de la livraison subséquente à cette acquisition.

49. On peut parvenir à ce résultat de deux façons. D'une part, on pourrait considérer la livraison nationale subséquente à l'acquisition comme relevant de l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive («livraison dormante»). Cette solution peut être retenue, puisque aussi bien le transport transfrontalier a déjà été imputé à la livraison intracommunautaire antérieure et qu'il ne peut plus être imputé à une autre livraison.

50. D'autre part, on pourrait procéder à une application par analogie de l'article 8, paragraphe 2, de la sixième directive. Cette disposition prévoit un régime particulier pour la détermination du lieu de la livraison dans le cas où un bien est expédié, à l'initiative de l'importateur, depuis un pays tiers vers la Communauté. Dans ce cas, ce n'est pas l'endroit effectif de l'expédition dans le pays tiers qui constitue le lieu de la livraison, mais l'État membre d'importation des biens. L'acquisition intracommunautaire remplaçant en pratique l'importation, cette solution apparaît elle aussi défendable.

51. Puisque, en définitive, les deux raisonnements conduisent à conclure que le lieu de livraison

est réputé se situer dans l'État membre dans lequel l'acquisition intracommunautaire antérieure a été réalisée, il n'est pas nécessaire de décider lequel doit être privilégié.

52. Il convient dès lors de répondre à la troisième question préjudicielle que, dans le cadre d'une opération en chaîne du type de celle en cause, l'endroit à partir duquel le bien a effectivement été expédié ne doit pas être considéré comme le lieu d'une livraison subséquente à une acquisition intracommunautaire. Le lieu de la livraison est au contraire réputé se situer dans l'État membre dans lequel l'acquisition intracommunautaire est intervenue.

E – *Sur la quatrième question préjudicielle*

53. Par la quatrième question, qu'il a posée indépendamment de la réponse qui sera donnée aux première à troisième questions, le Verwaltungsgerichtshof demande si, pour cette réponse, il est important de savoir à quelle personne appartenait le pouvoir de disposer du bien pendant le mouvement de marchandises.

54. Ainsi qu'il a été exposé, dans le cas d'une opération en chaîne du type de celle en cause, il y a lieu de considérer comme livraison intracommunautaire exonérée la livraison qui entraîne directement une acquisition intracommunautaire.

55. Selon l'article 28 bis, paragraphe 3, de la sixième directive, est considérée comme «acquisition intracommunautaire» l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui du départ du transport du bien.

56. S'agissant ici d'un élément de fait, à savoir l'obtention du pouvoir de disposer du bien, toute solution générale est exclue. C'est ainsi, par exemple, que ce n'est pas toujours le premier rapport de livraison, ni toujours le dernier rapport de livraison, qui peut être déterminant. Il y a lieu au contraire de s'attacher aux circonstances du cas d'espèce donné.

57. Le «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» constitue également l'élément central de la définition de la livraison qui figure à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. À cet égard, la Cour a déjà constaté, dans son arrêt *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (8), qu'il ne s'agissait pas nécessairement du transfert de propriété au sens du droit national. Il est au contraire suffisant que l'acquéreur soit habilité à disposer en fait de ce bien comme s'il en était propriétaire. Ce raisonnement s'applique mutatis mutandis pour la définition de l'acquisition intracommunautaire.

58. L'expression typique des pouvoirs d'un propriétaire est le droit d'agir avec un bien selon sa volonté, notamment d'exercer la possession du bien et de le céder à autrui.

59. Outre l'obtention des pouvoirs d'un propriétaire, l'élément déterminant de l'acquisition intracommunautaire est le franchissement d'une frontière par la marchandise. On est dès lors conduit à attacher une importance particulière au transport ainsi qu'à l'initiative de celui-ci. Celui qui prend l'initiative du transport décide en principe du moment où une marchandise se trouve en un lieu déterminé. Dans la mesure où il fait appel à des tiers pour le transport, la possession que ceux-ci exercent sur le bien se produit en définitive dans le chef de leur donneur d'ordre. La définition du sort de la marchandise est l'expression des pouvoirs d'un propriétaire, élément constitutif de l'acquisition intracommunautaire.

60. En conséquence, on peut retenir que, faute d'autres indications (9), l'acquisition intracommunautaire est réalisée par la personne qui prend l'initiative du transport et qui, dès lors, exerce directement ou indirectement le pouvoir de disposer du bien pendant le déplacement

transfrontalier. Une autre condition en est que l'initiateur du transport n'ait pas son siège dans l'État d'expédition et n'agisse pas sous couvert d'un numéro de TVA délivré par cet État.

61. Ce rattachement à la responsabilité du transport apparaît également logique du fait que la personne sur ordre de laquelle la marchandise est transportée et qui a le pouvoir d'en disposer pendant le transport est la mieux informée par l'ensemble des entreprises participant à la chaîne de livraison du lieu de départ et de destination. Dans le cadre de l'opération de livraison transfrontalière, cette personne assume une responsabilité particulière pour le traitement fiscal correct de cette opération.

62. Toutefois, le critère de l'initiative du transport peut, exceptionnellement, ne pas être utilisé lorsque la marchandise est transportée par le premier fournisseur dans la chaîne (dans la présente affaire: le fournisseur de K aux Pays-Bas ou en Italie) lui-même ou pour son compte. Il va de soi que le fournisseur/cédant ne peut être en même temps l'acquéreur. Au demeurant, le premier fournisseur n'obtient, en prenant l'initiative du transport, aucun (nouveau) pouvoir de propriétaire, mais se borne à exercer les pouvoirs qu'il détient déjà.

63. Dans un tel cas, l'acquisition intracommunautaire ne peut se réaliser que dans le chef de l'un des acheteurs subséquents. Afin de garantir une taxation effective, il convient de considérer, dans ce cas, l'acheteur direct du premier fournisseur comme le redevable au titre de l'acquisition intracommunautaire, même si la marchandise n'est pas effectivement transportée chez celui-ci, mais chez le dernier acheteur dans la chaîne de livraison.

64. En effet, seul le premier fournisseur sait, ne serait-ce que sur la base du transport dont il a pris l'initiative, que l'on se trouve en présence d'une livraison intracommunautaire exonérée. En conséquence, eu égard à cette circonstance, il ne facture pas de TVA à son acheteur (K dans la présente affaire), d'où il découle nécessairement, pour ce premier acheteur, l'obligation de soumettre à la taxe une acquisition intracommunautaire. En revanche, dans le cadre de tous les rapports de livraison subséquents, la TVA peut, sans problème, apparaître et être prise en compte au titre de la déduction de la taxe payée en amont.

65. Le fait que la solution proposée est conforme à l'économie du titre XVI bis de la sixième directive ressort d'une comparaison avec les dispositions particulières prévues à l'article 28 quater, E, paragraphe 3, pour ce que l'on appelle les opérations triangulaires. Une opération triangulaire n'est finalement rien d'autre qu'une forme particulière de l'opération en chaîne, à ceci près que la chaîne de livraison est constituée d'entreprises d'au moins trois États membres.

66. Dans ses grandes lignes, ce régime particulier prévoit qu'un commerçant intermédiaire qui réalise normalement l'acquisition taxable dans le pays de destination parce qu'il a pris l'initiative du transport peut être exonéré de l'obligation d'acquitter la taxe lorsqu'il n'est pas établi dans ce pays de destination et que l'acheteur final qui y est établi a été désigné à sa place comme redevable (10). Ce régime particulier confirme la qualification que nous préconisons dans le cas des (simples) opérations en chaîne, à savoir que, d'une manière générale, c'est la personne qui prend l'initiative du transport qui réalise l'acquisition intracommunautaire.

VI – Conclusion

67. En conclusion, nous proposons de répondre dans les termes suivants aux questions préjudicielles du Verwaltungsgerichtshof:

«1) Parmi différentes livraisons, une seule peut être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée lorsque différentes entreprises concluent des opérations de livraison portant sur le même bien et que ces opérations de livraison sont exécutées moyennant

un seul mouvement de marchandises; la livraison intracommunautaire est alors celle qui constitue la contrepartie de l'acquisition intracommunautaire au sens de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), de 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.

2) L'endroit du départ de l'expédition au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive n'est pas décisif pour la question de savoir si une livraison effectuée dans le cadre d'une telle opération en chaîne doit être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée.

3) Dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, l'endroit à partir duquel le bien a effectivement été expédié ne doit pas être considéré comme le lieu d'une livraison subséquente à une acquisition intracommunautaire. Le lieu de la livraison est au contraire réputé se situer dans l'État membre dans lequel l'acquisition intracommunautaire est intervenue.

4) Pour déterminer la personne dans le chef de laquelle a lieu l'acquisition intracommunautaire dans le cadre de telles opérations en chaîne, il est décisif, faute d'autres indications, de savoir qui transporte le bien ou sur ordre de qui il est transporté et qui détient le pouvoir de disposer du bien pendant le transport.»

1 – Langue originale: l'allemand.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – JO L 376, p. 1.

4 – BGBl. I, 106/1999.

5 – Voir deuxième considérant de la directive 91/680.

6 – Conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer du 13 janvier 2004 dans l'affaire Lipjes, point 35 (arrêt du 27 mai 2004, C-68/03, Rec. p. I-5879).

7 – Précité à la note 6, point 25.

8 – Arrêt du 8 février 1990 (C-320/88, Rec. p. I-285, points 7 et 8). Voir, également, arrêt du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. I-1317, point 32).

9 – On pourrait, par exemple, imaginer que les cocontractants désignent comme redevable une autre personne que celle ayant pris l'initiative du transport. C'est ainsi que K et EMAG pourraient convenir qu'EMAG serait le redevable au titre de l'acquisition intracommunautaire en Autriche. De tels accords sont expressément mentionnés, par exemple à l'article 28 quater, E, paragraphe 3, cinquième tiret, de la sixième directive, telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 (JO L 384, p. 47), dans le cadre de ce que l'on appelle les opérations triangulaires (sur les opérations triangulaires, voir également ci-dessous, points 65 et suiv.).

10 – Cela prévient les difficultés pratiques pour la perception de la taxe, puisque, en règle générale, le non-résident ne sera pas enregistré comme assujéti à la TVA dans le pays de destination.