

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PEDRO Cruz Villalón

présentées le 21 juin 2012 (1)

Affaire C-587/10

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

contre

Finanzamt Plauen

[demande de décision préjudicielle
présentée par le Bundesfinanzhof (Allemagne)]

«Taxe sur la valeur ajoutée — Livraison intracommunautaire — Opérations en chaîne — Refus de l'exonération pour absence de numéro d'identification à la TVA de l'acheteur»

I – Introduction

1. Le Bundesfinanzhof (Allemagne) a saisi la Cour d'un certain nombre de questions concernant l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE (2) dans le cadre d'une procédure d'examen de la légalité de la décision par laquelle les autorités fiscales allemandes ont refusé au fournisseur assujetti l'exonération prévue à l'article 28 quater, titre A, sous a), de ladite directive en faveur des livraisons intracommunautaires.

2. Cette affaire a pour particularité que la livraison litigieuse fait partie d'opérations en chaîne comportant deux ventes successives et un transport intracommunautaire unique. Le fisc allemand a refusé le bénéfice de l'exonération au motif que le premier fournisseur, une entreprise allemande, lui avait fourni non pas le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de l'entreprise américaine qui lui avait acheté les marchandises, mais bien celui de la deuxième acheteuse de celles-ci, une entreprise finlandaise.

3. Les questions du Bundesfinanzhof permettront à la Cour d'affiner la jurisprudence abondante qu'elle a déjà consacrée à l'exonération des livraisons intracommunautaires en précisant l'étendue des pouvoirs dont disposent les États membres aux termes de la phrase introductive de l'article 28 quater, titre A, de la sixième directive lorsqu'ils fixent les conditions visant à «assurer l'application correcte et simple» de l'exonération et à «prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels».

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union: la sixième directive*

4. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, est considéré comme assujetti «quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité». Ledit paragraphe 2 dispose quant à lui que «les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées».

5. L'article 22 de la sixième directive, dans la version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, impose toute une série d'obligations aux assujettis en régime intérieur.

6. C'est ainsi que ledit article 22, paragraphe 1, sous c), premier et troisième tirets, dispose:

«Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soit identifié par un numéro individuel:

– tout assujetti, à l'exception de ceux visés à l'article 28 bis, paragraphe 4, qui effectue à l'intérieur du pays des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction

[...]

– tout assujetti qui effectue à l'intérieur du pays des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités économiques visées à l'article 4, paragraphe 2, et qu'il effectue à l'étranger».

7. L'article 22, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive dispose que «[t]out assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie. Tout assujetti doit également délivrer une facture [...] pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 28 quater, titre A». Conformément à l'article 22, paragraphe 3, sous b), de cette directive, la facture doit mentionner le numéro d'identification à la TVA.

8. Aux termes de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive: «Les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu, dans les échanges entre les États membres, à des formalités liées au passage d'une frontière.»

9. La sixième directive contient un titre XVI bis, intitulé «Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres», qui a été 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/CEE (JO L 376, p. 1), et qui contient les articles 28 bis à 28 quaterdecies.

10. L'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, de la sixième directive dispose que sont également soumises à la TVA «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 [...]».

11. Conformément à l'article 28 bis, paragraphe 3, de la sixième directive, «[e]st 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».

12. L'article 28 ter, titre A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que «[l]e 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.» Le paragraphe 2 dudit article précise cependant que, «[s]ans 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 [TVA] 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 [...]».

13. L'article 28 quater, titre A, sous a), de la sixième directive exonère les livraisons intracommunautaires de la TVA dans les termes suivants:

«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, 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 – *Le droit allemand*

14. Aux termes de l'article 6a, paragraphe 1, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) (3), une livraison est une livraison intracommunautaire [exonérée conformément à l'article 4, paragraphe 1, sous b), de l'UStG] lorsque les conditions suivantes sont remplies, à savoir que «[l]'entrepreneur ou l'acquéreur a transporté ou expédié l'objet de la livraison vers une autre partie du territoire communautaire», que «[l]'acquéreur est [...] un entrepreneur qui a acquis l'objet de la livraison pour son entreprise; [...] une personne morale qui n'est pas un entrepreneur ou qui n'a pas acquis l'objet de la livraison pour son entreprise; ou [...] tout autre acquéreur dans le cas de la livraison d'un véhicule neuf» et que «[l]'acquisition de l'objet de la livraison est soumise dans le chef de l'acquéreur établi dans un autre État membre aux dispositions sur l'imposition du chiffre d'affaires». Conformément à l'article 6a, paragraphe 3, de l'UStG, c'est à l'entrepreneur qu'il incombe de prouver que ces conditions sont remplies.

15. L'article 17c, paragraphe 1, du règlement d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) (4) dispose que, en cas de livraison intracommunautaire, l'entrepreneur auquel le présent règlement s'applique doit établir à l'aide de documents comptables que les conditions de l'exonération fiscale sont réunies «y compris en indiquant le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur».

III – **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

16. La demanderesse au fond et demanderesse en «Revision», Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (ci-après «VSTR»), est la société mère d'une société de droit allemand, établie en Allemagne (ci-après l'«entreprise allemande»).
17. En novembre 1998, l'entreprise allemande a vendu deux concasseurs de pierres à l'entreprise américaine Atlantic International Trading Co. (ci-après «Atlantic»). Atlantic avait une succursale au Portugal, mais n'était enregistrée dans aucun État membre de l'Union européenne aux fins de la TVA.
18. L'entreprise allemande a demandé à Atlantic de lui communiquer son numéro d'identification à la TVA. Celle-ci lui a répondu qu'elle avait revendu ces machines à une entreprise établie en Finlande, dont elle lui a communiqué le numéro d'identification à la TVA, que l'entreprise allemande a vérifié.
19. Il convient de préciser à propos du transport des machines que, le 14 décembre 1998, une entreprise de transport engagée par Atlantic les a enlevées au siège de l'entreprise allemande pour les acheminer par voie terrestre jusqu'à Lübeck (Allemagne) avant de les transporter par voie maritime vers la Finlande.
20. L'entreprise allemande a établi au nom d'Atlantic une facture hors TVA pour la livraison des machines en y indiquant le numéro d'identification à la TVA de l'entreprise finlandaise.
21. Dans sa déclaration TVA pour l'exercice 1998, VSTR, société mère de l'entreprise allemande, a estimé que la livraison des machines en question était exonérée de la TVA. En revanche, le Finanzamt Plauen (administration des impôts de Plauen) a jugé que l'exonération ne pouvait pas s'appliquer en l'espèce parce que, en tant qu'acheteur, Atlantic n'avait utilisé aucun numéro d'identification à la TVA de l'État membre de destination ni d'aucun autre État membre.
22. Déboutée en première instance du recours qu'elle avait introduit contre cette décision du fisc, VSTR s'est pourvue en «Revision» contre le jugement du Finanzgericht devant le Bundesfinanzhof au motif que la raison que le Finanzamt Plauen avait invoquée pour lui refuser l'exonération était incompatible avec la sixième directive. Le fisc estime, au contraire, que les États membres peuvent subordonner l'application de l'exonération en question à la condition que l'acheteur possède un numéro d'identification à la TVA dans un État membre, comme l'exige l'article 17c, paragraphe 1, du règlement d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires.
23. S'estimant insuffisamment éclairé sur l'interprétation des conditions d'application de l'exonération des livraisons intracommunautaires instituée par l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes:
- «1) La sixième directive [...] permet-elle de ne prendre en compte une livraison intracommunautaire exonérée que dans le cas où l'assujetti apporte la preuve comptable du numéro d'identification à la [TVA] de l'acquéreur?
- 2) Est-il important, pour répondre à cette question, de déterminer:
- si l'acheteur est un entrepreneur établi dans un pays tiers, qui, bien qu'ayant envoyé l'objet de la livraison d'un État membre à un autre dans le cadre d'une opération en chaîne, n'est enregistré dans aucun État membre relativement à la taxe sur le chiffre d'affaires, et

– si l'assujetti a prouvé que l'acquéreur a déclaré l'acquisition intracommunautaire au niveau fiscal?»

IV – La procédure devant la Cour

24. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée au greffe de la Cour le 15 décembre 2010.

25. Ont présenté des observations écrites VSTR, les gouvernements allemand et italien ainsi que la Commission européenne.

26. Ont comparu à l'audience du 7 mars 2012 pour y être entendus en leurs observations les représentants de VSTR, le gouvernement allemand et la Commission.

V – Analyse des questions préjudicielles

A – Observation liminaire concernant l'identification de la livraison intracommunautaire dans une concaténation d'opérations

27. Les questions du Bundesfinanzhof portent sur l'application de l'exonération des livraisons intracommunautaires instituée par l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive.

28. Aux termes de cette disposition, une livraison est une livraison intracommunautaire de biens exonérée de la TVA lorsqu'elle remplit les trois conditions suivant lesquelles, premièrement, le pouvoir de disposer du bien doit être transféré au propriétaire, deuxièmement, le bien doit être physiquement déplacé d'un État membre à un autre et, troisièmement, l'acheteur doit posséder la qualité d'assujetti (qualité que peut posséder également 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».

29. Nul ne conteste que la première de ces trois conditions, à savoir le transfert du pouvoir de disposition des biens de VSTR à Atlantic, est remplie en l'espèce. Les questions du Bundesfinanzhof portent sur la troisième condition, à savoir la qualité d'assujetti de l'acheteur.

30. Il convient néanmoins d'apporter d'emblée une précision concernant la deuxième condition (le transport intracommunautaire), parce que l'opération en cause au principal a pour particularité que la livraison dont la soumission à la TVA est contestée fait partie d'une suite d'opérations en chaîne qui se compose de deux opérations de vente successives (la première d'une société allemande à une société nord-américaine et la seconde de celle-ci à une société finlandaise) et d'un transport intracommunautaire unique des biens de l'Allemagne vers la Finlande.

31. Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 6 avril 2006, dans l'affaire EMAG Handel Eder, la Cour a dit pour droit que, «lorsque deux livraisons successives portant sur les mêmes biens, effectuées à titre onéreux entre assujettis agissant en tant que tels, donnent lieu à une unique expédition intracommunautaire ou à un unique transport intracommunautaire de ces biens, cette expédition ou ce transport ne peut être imputé qu'à une seule des deux livraisons, qui sera la seule exonérée en application de l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive» (5).

32. Il convient donc de déterminer préalablement à laquelle des deux livraisons successives des biens le transport peut être imputé, c'est-à-dire, en somme, laquelle pourrait éventuellement être qualifiée de livraison intracommunautaire exonérée de la TVA si les autres conditions sont remplies.

33. La sixième directive ne fixe aucune règle à ce sujet, mais dans son arrêt du 16 décembre 2010, *Euro Tyre Holding*, la Cour a précisé à propos de pareilles opérations en chaîne que l'opération à laquelle doit être imputé le transport intracommunautaire doit être déterminée «au regard d'une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce» (6), appréciation qui relève de la compétence du juge du litige au principal.

34. Le Bundesfinanzhof ne semble pas douter en l'espèce que le transport doit être imputé à la première livraison, c'est-à-dire à l'opération conclue entre l'entreprise allemande VSTR, partie vendeuse, et la société américaine Atlantic, partie acquéreuse (7), appréciation que l'arrêt *Euro Tyre Holding*, précité, n'infirmes pas, selon moi.

35. Le cas présent s'apparente à celui qui était en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Euro Tyre Holding*, précité, puisque le premier acheteur des biens a acquis le pouvoir de disposer de ceux-ci dans l'État de la première livraison, à savoir la République fédérale d'Allemagne (8), et a fait savoir au vendeur qu'il avait l'intention de les transporter dans un autre État membre où aurait lieu la seconde livraison (9). La seule différence est que, dans la présente affaire, Atlantic n'a pas indiqué son propre numéro d'identification à la TVA, élément qui, selon l'arrêt *Euro Tyre Holding*, précité, doit notamment être pris en considération en pareilles circonstances (10). Indépendamment des considérations que j'exposerai plus loin (dans le cadre de l'examen de la première question préjudicielle) à propos de l'importance de cet élément lorsqu'il s'agit de qualifier la livraison de «livraison intracommunautaire exonérée de la TVA», je considère qu'il n'est pas indispensable d'indiquer le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur, dans cette première phase de raisonnement, pour imputer le transport à une livraison déterminée.

36. Dans l'arrêt *Euro Tyre Holding*, précité, la Cour a jugé que l'indication du numéro d'identification à la TVA de l'acheteur dans l'État membre de la seconde livraison était un indice objectif de l'intention qu'avait le premier acheteur, dès le moment du premier achat, de vendre les biens dans ce second État membre (11). Dans la présente affaire, au contraire, un tel indice pourrait ne pas être indispensable dans la mesure où le Bundesfinanzhof considère, à partir d'autres éléments objectifs (12), qu'il est établi que le second transfert du pouvoir de disposition des biens avait déjà eu lieu dans l'État membre de destination après le transport intracommunautaire, lequel devrait alors être imputé à la première livraison.

B – *Sur la première question*

37. Par sa première question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour si les États membres peuvent subordonner l'exonération des livraisons intracommunautaires à la condition que le fournisseur apporte la preuve comptable du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur.

38. Comme je l'ai déjà indiqué, l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive subordonne l'application de cette exonération à trois conditions, qui, conformément à une jurisprudence constante (13), sont exhaustives. Cette disposition n'exige donc pas, à tout le moins pas expressément, que le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur soit fourni.

39. Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 27 septembre 2007, *Collée*, la Cour a dit pour droit qu'«[u]ne mesure nationale qui subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire au respect d'obligations formelles sans prendre en considération les

exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir s'il était satisfait à celles-ci va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe». Par conséquent, l'exonération de la TVA doit être accordée chaque fois que les conditions matérielles sont remplies, même lorsque les assujettis ont omis certaines formalités. Il n'en irait autrement que «si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine qu'il a été satisfait aux exigences de fond» (14).

40. Or, le gouvernement allemand prétend qu'exiger que le vendeur fournisse le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur dans l'État membre de destination n'est pas une nouvelle condition de fond distincte de celle que prévoit l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, mais qu'il s'agit d'un instrument de preuve indispensable pour démontrer que la troisième condition relative à la condition d'assujetti de l'acheteur est remplie.

41. Selon lui, la phrase introductive de cet article 28 quater, titre A, permettrait aux États membres d'imposer une telle condition à des fins probatoires puisqu'elle dispose que les États membres accorderont cette exonération «dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer [son] application correcte et simple [...] et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels». Leur intervention pourrait également se fonder sur l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive qui les autorise à «prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude». Selon le gouvernement allemand, la condition imposant que l'acheteur soit un assujetti «agissant en tant que tel» ne serait remplie que si un numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination des biens est présenté.

42. Ainsi que je l'exposerai plus tard, la sixième directive attribue une fonction primordiale au numéro d'identification dans le contexte des livraisons intracommunautaires parce qu'il facilite considérablement le contrôle fiscal de celles-ci.

43. Cela ne veut pas dire que l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive devrait être interprété en ce sens qu'une livraison n'est une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA que si le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur a été présenté. Tout d'abord, la condition d'assujetti ne dépend pas de l'attribution d'un tel numéro, car rien n'empêche de l'accréditer par d'autres moyens (voir titre 1 ci-dessous). Ensuite, ne pas indiquer le numéro d'identification fiscal comme la sixième directive impose de le faire ne peut pas entraîner un changement dans le régime d'imposition de la TVA (voir titre 2 ci-dessous). Enfin, interpréter la sixième directive en ce sens comporterait une violation du principe de neutralité de la TVA prohibée par la jurisprudence (voir titre 3 ci-dessous).

1. La qualité d'assujetti ne dépend pas de l'attribution d'un numéro d'identification fiscal. Cette qualité peut, le cas échéant, être démontrée au moyen d'autres données objectives

44. Le numéro d'identification à la TVA a été créé en même temps que le régime de la TVA intracommunautaire, qui a pour objet principal de garantir, comme chacun sait, que la taxe soit acquittée dans l'État membre de la consommation finale du bien. Pour assurer une application correcte de ce régime, il était nécessaire d'identifier certains assujettis à la TVA au moyen d'un numéro individuel indiquant l'État membre qui le leur aurait attribué ainsi que le type d'opérations réalisées par ces assujettis [article 22, paragraphe 1, sous c) à e), de la sixième directive]. Comme l'a fait observer la Commission, le numéro d'identification fournit ainsi une indication sommaire du statut fiscal de l'assujetti aux fins de l'application de la TVA qui permet de faciliter le contrôle fiscal des opérations intracommunautaires.

45. C'est à cette fin que l'article 22 de la sixième directive impose à l'assujetti l'obligation de mentionner sur la facture le numéro d'identification au moyen duquel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ainsi que celui que son client a utilisé pour cette opération

[article 22, paragraphe 3, sous b)] et qu'il lui impose également de déposer chaque trimestre un état récapitulatif «des acquéreurs identifiés à la [TVA] auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues à l'article 28 quater titre A points a) et d), ainsi que des destinataires identifiés à la [TVA] des opérations visées au cinquième alinéa» [article 22, paragraphe 6, sous b)].

46. La règle énoncée à l'article 28 ter, paragraphe 2, de la sixième directive répond au même objectif de contrôle fiscal. Conformément à cette règle, dans la mesure où l'acheteur ne démontre pas que l'acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), de cette directive a été soumise à la TVA «à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur» (article 28 ter, paragraphe 1), le lieu de l'acquisition sera réputé se situer «sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification à la [TVA] sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition» (15).

47. Or, tant les obligations imposées par l'article 22 que la règle énoncée à l'article 28 ter, paragraphe 2, de la sixième directive sont des instruments de contrôle fiscal à caractère préventif visant à empêcher l'acheteur de se soustraire au paiement de la TVA. Rien dans ces dispositions ne permet de déduire que la condition d'assujetti s'acquerrait uniquement par l'obtention du numéro d'identification ni que la mention de ce numéro serait le seul moyen de démontrer que l'acheteur a effectué l'opération en sa qualité d'assujetti. Par conséquent, le vendeur qui ne s'acquiesce pas de cette obligation ne peut pas être privé de l'exonération à laquelle il a droit.

48. Il convient de rappeler, tout d'abord, que l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive ne subordonne la possession de la qualité d'assujetti à aucune formalité ni à la production d'aucun document en particulier, mais exige uniquement que l'intéressé accomplisse «une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité». Le texte de cette disposition indique donc que la qualité d'assujetti doit être considérée comme une condition préalable de pur fait qui ne dépend pas de l'octroi ou de l'utilisation du numéro d'identification à la TVA.

49. Cette affirmation est parfaitement compatible avec la fonction importante que, comme nous l'avons vu, la sixième directive attribue au numéro d'identification dans le contexte des livraisons intracommunautaires. Certes, les obligations énoncées à l'article 22 de la sixième directive font que l'indication du numéro d'identification à la TVA est le moyen normal, voire le plus correct, d'établir la qualité d'assujetti, mais cela ne signifie pas que le vendeur ne peut pas utiliser d'autres «éléments objectifs» (16) pour démontrer que l'acquéreur a agi en cette qualité (17). Le cas présent est un bon exemple des situations, certes exceptionnelles, dans lesquelles le vendeur démontre, sans fournir le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur, que ce dernier a agi dans le cadre d'une activité économique, que le pouvoir de disposer des biens lui a été transféré et que le transport était un transport intracommunautaire, fournissant ainsi des données suffisantes pour permettre aux autorités fiscales de contrôler l'opération dans les deux États membres concernés.

50. Rien ne permet donc d'affirmer de manière absolue que le non-respect de l'obligation formelle d'indiquer le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur sur la facture et dans les états récapitulatifs empêcherait «d'apporter la preuve certaine qu'il a été satisfait aux exigences de fond» et d'accorder le bénéfice de l'exonération (18). Si le non-respect de cette obligation peut, le cas échéant, entraîner l'imposition de sanctions, il ne saurait donner lieu à une modification du régime d'application de la TVA.

2. Le non-respect de l'obligation d'indiquer le numéro d'identification fiscale comme l'exige l'article 22 de la sixième directive ne peut donner lieu à une modification du régime d'application de la TVA

51. La jurisprudence relative au droit à déduction de la TVA a déjà consacré le principe que le

non-respect des obligations formelles énoncées à l'article 22 de la sixième directive n'autorise pas le fisc à refuser le bénéfice de ce droit lorsque les conditions matérielles de sa naissance sont réunies.

52. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Dankowski (19), qui portait précisément sur la reconnaissance de ce droit à déduction, le problème résidait dans le fait que, bien que les factures mentionnaient le numéro d'identification du fournisseur de services, ce numéro lui avait été attribué d'office par les autorités fiscales polonaises sans qu'il ait présenté une demande d'enregistrement aux fins de la TVA. Le fournisseur ne s'était donc pas acquitté de l'obligation de déclarer la date à laquelle il avait commencé à exercer son activité en tant qu'assujetti (article 22, paragraphe 1, de la sixième directive). Dans son arrêt, la Cour a déclaré que, «nonobstant l'importance d'un tel enregistrement pour le bon fonctionnement du système de TVA, un manquement à cette obligation par un assujetti ne saurait mettre en cause le droit à déduction conféré par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive à un autre assujetti» et que, «[e]n effet, l'article 22, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit seulement l'obligation pour les assujettis de déclarer le commencement, le changement et la cessation de leurs activités, mais n'autorise nullement les États membres, en cas de défaut de présentation d'une telle déclaration, à reporter l'exercice du droit à déduction jusqu'au début effectif de la réalisation habituelle des opérations taxées ou à priver l'assujetti de l'exercice de ce droit» (20).

53. Selon moi, cet arrêt reflète clairement l'idée que les obligations formelles de l'article 22 de la sixième directive et les conditions matérielles de la reconnaissance du droit à déduction (ou, comme en l'espèce, de l'octroi d'une exonération) opèrent sur des plans différents, de sorte que le non-respect des premières ne peut pas entraîner une altération du régime matériel d'application de la TVA.

54. En outre, il est évident que, s'il incombe bien au fournisseur de communiquer le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur, il ne pourra s'acquitter de cette obligation que si celui-ci lui transmet cette information. Or, dans la mesure où le fournisseur agit de bonne foi et prend toute mesure raisonnable dont il dispose pour s'assurer que l'opération qu'il réalise ne l'amène pas à participer à un montage fiscal frauduleux, il ne serait pas logique de le léser en raison d'un manquement résultant de l'absence de collaboration de l'acheteur et, en définitive, du manquement de celui-ci à son obligation de posséder un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre de destination des biens. Cette idée que le non-respect d'une obligation formelle par un assujetti ne peut pas porter préjudice fiscalement à un autre assujetti est sous-jacente, également, aux arrêts Dankowski et Euro Tyre Holding (21).

3. Il ne peut être dérogé au principe de neutralité en dehors des cas de fraude

55. Refuser l'exonération au fournisseur qui n'indique pas le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur bien que tous les éléments objectifs indiquent qu'il a réalisé une livraison intracommunautaire au sens de la sixième directive comporte un risque de double imposition et, en tout état de cause, suppose une redistribution de la compétence fiscale, une situation qui, dans un cas comme dans l'autre, est incompatible avec le principe de neutralité de la TVA.

56. Comme bien l'on sait, ce principe garantit la neutralité parfaite de la taxe «quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que celles-ci soient elles-mêmes soumises à la TVA» (22). Dans le cadre de ces activités, l'entrepreneur doit donc demeurer totalement exonéré de la TVA acquittée ou perçue suivant le système de déduction de la TVA d'amont. Pour les opérations intracommunautaires, cette neutralité est assurée par l'application du principe de territorialité, conformément auquel c'est l'État membre dans lequel le bien est finalement consommé qui perçoit la TVA. Comme l'a rappelé la Cour, ce mécanisme permet une répartition stricte des revenus de la TVA dans les opérations

intracommunautaires et « assure une délimitation claire des souverainetés fiscales des États membres concernés » (23).

57. Or, si le fisc allemand refusait l'exonération au fournisseur pour le motif exposé plus haut et percevait la taxe alors que l'acheteur déclare l'opération dans l'État membre de destination (à savoir la République de Finlande), cela entraînerait une situation de double imposition clairement incompatible avec ce principe de neutralité. En effet, conformément à l'article 21, premier alinéa, du règlement (CE) no 1777/2005 (24), « [l']État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport de biens dans lequel est effectuée une acquisition intracommunautaire de biens [...] exerce sa compétence de taxation, quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport de biens ». Comme je l'ai déjà indiqué au point 64 dans les conclusions que j'ai prises dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 7 décembre 2010, R. (25), un remboursement éventuel de la TVA acquittée en Allemagne servirait, dans ce cas-là, non pas à prévenir la double imposition, mais uniquement à remédier à ses effets une fois que celle-ci a eu lieu, de sorte qu'il ne saurait suffire à garantir le principe de neutralité de la taxe.

58. En outre, ne pas appliquer l'exonération dans l'État membre d'origine des biens (à savoir la République fédérale d'Allemagne) aurait en tout état de cause pour effet que celui-ci percevrait la TVA alors qu'il n'est pas compétent fiscalement, car la logique du régime des opérations intracommunautaires veut que ce soit l'État membre où le bien est consommé (à savoir la République de Finlande) qui prélève intégralement la taxe. C'est pourquoi, même en l'absence d'une double imposition (c'est-à-dire, même si la République de Finlande ne parvenait pas à percevoir la TVA), on assisterait à une redistribution de la compétence fiscale en violation du principe de neutralité.

59. Conformément à une jurisprudence constante, les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de l'article 28 quater, titre A, de la sixième directive afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et « de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels » ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs ni être utilisées d'une manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (26).

60. Or, subordonner le bénéfice de l'exonération à la condition que le fournisseur indique le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur produirait, comme je l'ai expliqué précédemment, un effet contraire au principe de neutralité et serait donc incompatible avec les dispositions de la sixième directive.

61. Il est vrai que la Cour a reconnu que ce principe n'a pas un caractère absolu et qu'il peut être écarté en cas de fraude ou de mauvaise foi. Plus concrètement, dans l'arrêt R., elle a déclaré que les principes de neutralité et de protection de la confiance légitime « ne peuvent être valablement invoqués par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale et a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA » (27). Dans le même arrêt, elle a dit pour droit que le principe de proportionnalité « ne s'oppose pas à ce qu'un fournisseur qui participe à la fraude soit obligé d'acquiescer a posteriori la TVA sur la livraison intracommunautaire qu'il a effectuée pour autant que son implication dans la fraude est un élément déterminant à prendre en compte lors de l'examen de la proportionnalité d'une mesure nationale » (28).

62. Les circonstances de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt R. étaient néanmoins clairement différentes de celles qui sont en cause ici. M. R., qui agissait en tant que fournisseur d'opérations communautaires, avait émis de fausses factures au nom d'acheteurs fictifs et avait occulté l'identité des véritables acquéreurs afin de permettre à ceux-ci d'éviter le paiement de la TVA dans l'État membre de destination. Il s'agissait donc d'un cas manifeste de fraude fiscale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce où de tels éléments font défaut. Dans la mesure où la juridiction nationale qui doit apprécier concrètement les faits déduit des témoignages des parties que VSTR

s'est limitée à indiquer sur la facture le numéro d'identification de l'entreprise finlandaise, mais sans dissimuler que c'était Atlantic qui lui avait acheté les biens, il n'y aurait pas lieu d'appliquer l'exception prévue dans la jurisprudence R. ni, par conséquent, de refuser l'exonération.

63. De surcroît, les États membres ne peuvent pas déroger unilatéralement au principe de base du système commun de la TVA en dehors des cas de fraude dénoncés par la Cour dans l'arrêt R., précité. Le jugement qu'elle a rendu dans cet arrêt était expressément fondé sur l'existence d'agissements frauduleux dans le chef du fournisseur. En ce qui concerne le principe de proportionnalité, la Cour a souligné que ce qui importe, c'est que l'implication de l'assujetti dans la fraude soit «un élément déterminant» (point 53 de l'arrêt) et que la participation à la fraude ait été intentionnelle et que l'assujetti ait mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA.

64. En définitive, l'arrêt R., précité, a introduit une exception au principe de neutralité qui ne peut s'étendre à d'autres hypothèses que celle examinée par la Cour. Enfreindre le principe de neutralité pour des raisons strictement préventives alors que le fournisseur aurait pu démontrer qu'il n'a pas agi de manière frauduleuse ne semble pas une mesure proportionnée qui puisse être justifiée au regard de la jurisprudence.

4. Conclusion sur la première question

65. Il résulte des considérations qui précèdent que la sixième directive ne subordonne pas la reconnaissance de la qualité d'assujetti, que ce soit d'une manière générale ou lorsqu'il s'agit de déterminer la possibilité d'appliquer l'exonération des livraisons intracommunautaires, à l'indication du numéro d'identification à la TVA, mais qu'elle la fait dépendre uniquement de l'exercice d'une activité économique, activité dont l'existence peut difficilement être niée en l'espèce (29).

66. Le non-respect par le fournisseur d'une opération intracommunautaire de son obligation de fournir le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur pourra entraîner des sanctions et, s'il s'avère qu'il est impliqué dans une opération frauduleuse, le refus, sur la base de l'arrêt R., précité, de l'exonération applicable à la livraison intracommunautaire. Ces deux mesures constituent un système proportionné de lutte contre la fraude.

67. Au contraire, il serait disproportionné qu'un quelconque manquement à des obligations formelles en dehors de tout comportement frauduleux donne lieu à une altération complète de la dynamique des livraisons intracommunautaires et à un déplacement unilatéral de la compétence fiscale vers un État membre auquel elle n'appartient pas.

C – *Sur la seconde question*

68. Dans sa seconde question, le Bundesfinanzhof évoque deux circonstances distinctes susceptibles d'avoir, chacune, une incidence sur la réponse à la première question.

1. Sur la première partie de la seconde question

69. La première partie de cette seconde question se réfère en particulier à l'incidence que pourrait avoir le fait que l'acheteur est un entrepreneur établi dans un pays tiers qui a envoyé l'objet de la livraison d'un État membre à destination d'un autre dans le cadre d'opérations en chaîne, mais qui n'est enregistré dans aucun État membre aux fins de la TVA.

70. Selon moi, ces éléments n'ont aucune incidence sur la réponse à la première question. Comme la Commission l'observe à bon droit, aucune des dispositions applicables n'établit de distinction en fonction du point de savoir si l'acheteur est établi sur le territoire d'un État membre ou dans un pays tiers.

71. Le fait que l'acheteur soit un opérateur établi dans un pays tiers et qu'il ne soit pas enregistré aux fins de la TVA n'a pas une incidence différente de celle que pourraient avoir d'autres circonstances dans lesquelles l'acheteur n'a pas de numéro d'identification à la TVA ou, simplement, ne l'a pas fourni. Les seuls faits pertinents aux fins de la réponse à la première question sont l'absence de mention de ce numéro d'identification, quelle qu'en soit la raison, ainsi que l'éventuelle existence d'un comportement frauduleux.

2. Sur la seconde partie de la seconde question

72. La juridiction de renvoi demande si la réponse à la première question serait différente si l'assujetti a prouvé que l'acquéreur a déclaré l'acquisition intracommunautaire au fisc.

73. À mon avis, cette question n'a de sens que si l'on conclut, comme je l'ai fait, que l'exonération d'une livraison intracommunautaire ne peut pas être subordonnée à la condition que l'assujetti ait fourni la preuve comptable du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur.

74. Par conséquent, l'objet de cette dernière question serait de préciser si, dans le cas contraire, l'octroi de l'exonération peut être subordonné à la condition que le fournisseur démontre que l'acquéreur a déclaré l'acquisition intracommunautaire dans l'État membre de destination.

75. À l'appui de cette dernière question, la juridiction de renvoi invoque la «correspondance» qui, selon une jurisprudence constante, doit exister entre une livraison intracommunautaire exonérée et une acquisition intracommunautaire qui ne l'est pas.

76. Il apparaît effectivement de la jurisprudence qu'«une livraison intracommunautaire d'un bien et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci constituent en réalité une seule et même opération économique» et que, «ainsi, toute acquisition intracommunautaire taxée dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport intracommunautaire de biens en vertu de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, de la sixième directive a pour corollaire une livraison exonérée dans l'État membre de départ de ladite expédition ou dudit transport en application de l'article 28 quater, titre A, sous a), premier alinéa, de la même directive» (30).

77. Cela signifie que la livraison exonérée et l'acquisition taxée sont liées et forment une unité aux fins de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres et, partant, aux fins de l'application du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (31). Il ne semble cependant pas que ce lien ait une portée telle que l'on pourrait exiger du fournisseur qui sollicite l'exonération de la livraison qu'il fournisse la preuve que l'acquisition a été déclarée par l'acheteur dans l'État membre de destination. Une telle exigence ne figure donc pas dans la sixième directive et, pour des raisons identiques à celles que j'ai exposées à propos de l'obligation de fournir le numéro d'identification, elle enfreindrait le principe de neutralité ainsi que le principe de proportionnalité.

78. En ce qui concerne le principe de neutralité, il faut réaffirmer que le caractère indissociable de la livraison et de l'acquisition intracommunautaires ne peut avoir pour effet de conditionner l'exercice de leurs compétences fiscales respectives par les États membres d'origine et par ceux de destination des biens.

79. L'article 21 du règlement no 1777/2005, que nous avons reproduit plus haut au point 57, le confirme puisqu'il dispose, au contraire, que l'État membre de destination des biens «exerce sa compétence de taxation quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'État membre de départ». Il résulte de cette disposition que l'État membre de destination peut percevoir la taxe sans devoir vérifier si l'État de départ a accordé ou non l'exonération. Dans son arrêt *Teleos e.a.*, précité, la Cour semble néanmoins vouloir étendre cette idée au cas inverse également puisqu'elle a déclaré que, «[d]ans le cadre du régime transitoire d'acquisition et de livraison intracommunautaires, il est nécessaire, en vue d'assurer une perception régulière de la TVA, que les autorités fiscales compétentes vérifient, les unes indépendamment des autres, si les conditions de l'acquisition intracommunautaire ainsi que de l'exonération de la livraison correspondante sont remplies. Dès lors, même si la présentation par l'acheteur d'une déclaration fiscale relative à l'acquisition intracommunautaire peut constituer un indice du transfert effectif des biens en dehors de l'État membre de livraison, une telle déclaration ne revêt cependant pas une signification déterminante aux fins de la preuve d'une livraison intracommunautaire exonérée» (32).

80. Certes, déclarer l'acquisition intracommunautaire dans l'État membre de destination résoudrait le problème qui se pose dans l'affaire au principal puisque cette déclaration aurait, selon toute probabilité, pour résultat que la société acquéreuse se verrait attribuer un numéro d'identification à la TVA dans cet État membre.

81. Néanmoins, ni l'absence de preuve que l'opération a été déclarée dans l'État membre de destination ni le fait de ne pas mentionner le numéro d'identification à la TVA de l'acheteur ne peuvent, en soi, justifier un refus de l'exonération de la livraison. En particulier, il semble disproportionné d'exiger du fournisseur qu'il démontre que l'acquisition intracommunautaire a été déclarée dans l'État membre de destination.

82. Dans son arrêt *R.*, précité, la Cour elle-même a déclaré que l'État membre de départ est, en principe, tenu de refuser l'exonération au fournisseur lorsqu'il s'agit «de cas particuliers dans lesquels il y a des raisons sérieuses de supposer que l'acquisition intracommunautaire correspondant à la livraison en cause pourrait échapper au paiement de la TVA dans l'État membre de destination» (33), mais il s'agissait, dans cette affaire, comme on s'en souvient, d'un comportement frauduleux.

83. En conclusion, je considère que l'on ne peut pas exiger du fournisseur qui sollicite le bénéfice de l'exonération applicable à une livraison intracommunautaire qu'il démontre que l'acheteur a déclaré l'acquisition intracommunautaire au fisc de l'État membre de destination.

VI – Conclusion

84. Par conséquent, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Bundesfinanzhof:

1) 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, ne permet pas aux États membres de subordonner le bénéfice de l'exonération d'une livraison intracommunautaire à la condition que l'assujetti apporte la preuve comptable du numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée de l'acquéreur.

2) a) Il est indifférent, pour répondre à la première question, que l'acheteur soit un opérateur établi dans un pays tiers qui, bien qu'ayant expédié l'objet de la livraison d'un État membre à

destination d'un autre dans le cadre d'opérations en chaîne, n'est enregistré dans aucun État membre relativement à la taxe sur le chiffre d'affaires.

b) La directive 77/388 ne permet pas aux États membres de subordonner l'octroi de l'exonération d'une livraison intracommunautaire à la condition que l'assujetti démontre que l'acheteur a déclaré l'acquisition intracommunautaire au fisc de l'État membre de destination.

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — Directive 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), dans la version en vigueur au moment des faits (ci-après la «sixième directive»).

3 — BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStG».

4 — BGBl. 1999 I, p. 1308.

5 — C-245/04, Rec. p. I-3227, point 45.

6 — C-430/09, Rec. p. I-13335, point 44.

7 — Le dossier ne fait pas davantage apparaître que le Finanzgericht, qui a connu de l'affaire en première instance, aurait eu une opinion différente à ce sujet.

8 — Point 32.

9 — Point 33.

10 — Au point 45 de l'arrêt Euro Tyre Holding, précité, la Cour a dit pour droit que, «[d]ans des circonstances telles que celles en cause au principal, dans lesquelles le premier acquéreur, ayant obtenu le droit de disposer du bien comme un propriétaire sur le territoire de l'État membre de la première livraison, manifeste son intention de transporter ce bien vers un autre État membre et se présente avec son numéro d'identification à la TVA attribué par ce dernier État, le transport intracommunautaire devrait être imputé à la première livraison à condition que le droit de disposer du bien comme un propriétaire ait été transféré au second acquéreur dans l'État membre de destination du transport intracommunautaire». Voir, également, point 35 de cet arrêt.

11 — Points 33 à 39.

12 — Arrêt Euro Tyre Holding, précité (point 34 et jurisprudence citée à cet endroit).

13 — Voir, notamment, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, Rec. p. I-7797, point 70).

14 — C-146/05, Rec. p. I-7861, points 29 et 31.

15 — Le même article 28 ter, paragraphe 2, complète cette règle en instituant, dans son deuxième alinéa, un mécanisme visant à éviter la double imposition.

16 — Au sens de l'arrêt Teleos e.a. (déjà cité à la note 13, point 40).

17 — L'article 18, paragraphe 1, du règlement d'exécution (UE) no 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 77, p. 1) le confirme également. Conformément à cette

disposition, «[s]auf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le statut d'assujéti [...] lorsque le preneur lui a communiqué son numéro individuel d'identification TVA [et] lorsque le preneur n'a pas encore reçu un numéro individuel d'identification TVA, mais qu'il informe le prestataire qu'il en a fait la demande, et si le prestataire obtient tout autre élément de preuve».

18 — Arrêt Collée (déjà cité à la note 14, point 31).

19 — Arrêt du 22 décembre 2010 (C-438/09, Rec. p. I-14009).

20 — Arrêt Dankowski, précité (points 33 et 34 et jurisprudence citée à cet endroit).

21 — Au point 36 de l'arrêt Dankowski, précité, la Cour a dit pour droit qu'«[u]n éventuel manquement par le prestataire de services à l'obligation énoncée à l'article 22, paragraphe 1, de la sixième directive ne saurait remettre en cause le droit à déduction dont bénéficie le destinataire desdits services en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de cette directive». Voir également, en ce sens, arrêt Euro Tyre Holding, précité (points 37 et 38).

22 — Voir, notamment, arrêt du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19).

23 — Arrêt EMAG Handel Eder (déjà cité à la note 5, point 40).

24 — Règlement du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388 (JO L 288, p. 1).

25 — C-285/09, Rec. p. I-12605.

26 — Voir, notamment, arrêt Collée (déjà cité à la note 14, point 26).

27 — Déjà cité à la note 25, point 54.

28 — Ibidem (point 53).

29 — Eu égard aux caractéristiques des biens vendus (deux concasseurs de pierres), il y a lieu de supposer qu'ils ne sont pas destinés à une «consommation personnelle» excluant l'existence d'une «activité économique» au sens de la sixième directive.

30 — Arrêts précités EMAG Handel Eder (point 29) et Teleos e.a. (points 23 et 24).

31 — Voir, sur ce point, arrêt Teleos e.a., précité (point 25).

32 — Point 71.

33 — Point 52.