ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

16 décembre 2010 *

Dans l'affaire C-430/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 9 octobre 2009, parvenue à la Cour le 2 novembre 2009, dans la procédure

Euro Tyre Holding BV

contre

Staatssecretaris van Financiën,

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (rapporteur), A. Ó Caoimh et M^me^ P. Lindh, juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Euro Tyre Holding BV, par M. T. C. van Zwieten, belastingadviseur,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ C. Wissels et B. Koopman, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement grec, par M. K. Georgiadis ainsi que par M^mes^ M. Germani et M. Tassopoulou, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. D. Triantafyllou et W. Roels, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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 (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 96/95/CE du Conseil, du 20 décembre 1996 (JO L 338, p. 89, ci-après la «sixième directive»), lu en combinaison avec les articles 8, paragraphe 1, sous a) et b), 28 bis, paragraphe 1, sous a), et 28 ter, A, paragraphe 1, de la même directive.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Euro Tyre Holding BV (ci-après «ETH») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet des redressements au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») auxquels cette société a été assujettie à la suite d'une transaction portant sur des biens ayant fait l'objet de deux livraisons successives.

Le cadre juridique

La sixième directive

3 L'article 8, paragraphe 1, sous a) et b), de la sixième directive dispose:

«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.»

4 Aux termes de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, de la sixième directive:

«Sont également soumises à la [TVA]:

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».

5 L'article 28 ter, A, paragraphe 1, de ladite directive prévoit:

«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.»

6 L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de cette même directive est libellé comme suit:

«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».

7 L'article 22 de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, prévoit plusieurs obligations à la charge des redevables concernant notamment la comptabilité, la facturation, la déclaration ainsi que l'état récapitulatif que ceux-ci sont tenus de déposer à l'administration fiscale. Le paragraphe 6, sous b), premier alinéa, de cet article dispose:

«Tout assujetti identifié à la [TVA] doit également déposer 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.»

La réglementation nationale

8 Il ressort des observations écrites soumises à la Cour par le gouvernement néerlandais que les dispositions nationales applicables au litige au principal sont celles qui résultent de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 329, ci-après la «loi de 1968»).

9 Selon l'article 5 de la loi de 1968, le lieu de livraison se situe, dans le cas où le bien concerné par la livraison est expédié ou transporté, à l'endroit où l'expédition ou le transport commence.

10 En vertu de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la loi de 1968, la taxe est de 0 % pour les livraisons de biens et les prestations de services énumérées au tableau II de ladite loi, pour autant qu'il est satisfait aux conditions établies par une mesure générale d'administration.

11 La position a.6 dudit tableau II, dans sa rédaction en vigueur à la date des faits au principal, mentionnait «les biens qui sont transportés vers un autre État membre, lorsque ces biens y sont imposés à la suite d'une acquisition intracommunautaire de ces biens».

Le litige au principal et la question préjudicielle

12 ETH est une société néerlandaise dont l'activité commerciale consistait en la fourniture de pièces de rechange pour voitures automobiles et autres véhicules. Au cours de la période allant du 1er octobre 1997 au 31 janvier 1999, elle a vendu plusieurs lots de pneus, aux conditions de livraison «départ entrepôt», à deux sociétés établies en Belgique, Miroco BVBA et VBS BVBA (ci-après, respectivement, «Miroco» et «VBS» ou, ensemble, les «acheteurs»). Ces conditions de livraison impliquaient que ETH devait délivrer les marchandises à son entrepôt situé à Venlo (Pays-Bas) et que le transport à partir de celui-ci devait se faire pour le compte et aux risques des acheteurs. Ces derniers, lors de la conclusion des contrats de vente, ont annoncé à ETH que les marchandises seraient transportées vers la Belgique.

13 ETH a délivré aux acheteurs, au titre desdites ventes, des factures qui ne comportaient pas la mention de la TVA. Ces derniers avaient payé les marchandises préalablement à la délivrance de celles-ci.

14 Avant la délivrance des marchandises en exécution des contrats de vente, les acheteurs ont, chacun de leur côté, revendu celles-ci à Banden Decof NV (ci-après «Decof»), une société établie en Belgique, en prévoyant des conditions de livraison selon lesquelles le transport des marchandises vers l'établissement de Decof était effectué pour le compte et aux risques de Miroco ou de VBS, selon le cas.

15 Les marchandises ont été enlevées par un représentant de Miroco ou de VBS à l'entrepôt de ETH aux Pays-Bas et transportées directement vers l'établissement de Decof en Belgique dans un camion avec chauffeur mis à la disposition desdites sociétés à titre onéreux par Decof. Lors de chaque enlèvement, le chauffeur a remis à ETH une déclaration, signée par lui, qui indiquait que les marchandises étaient transportées vers la Belgique. ETH a été informée ultérieurement que les marchandises n'avaient pas été transportées à destination des acheteurs. Elle n'est pas intervenue dans le transport.

16 Antérieurement aux livraisons, l'administration fiscale avait confirmé, sur demande de ETH, que les numéros d'identification à la TVA des acheteurs étaient corrects. Par la suite, ETH a effectué, en ce qui concerne lesdites livraisons, la déclaration visée à l'article 22, paragraphe 6, sous b), de la sixième directive.

17 À la suite d'une enquête effectuée en 1999 auprès de ETH, l'inspecteur, en tant que l'autorité compétente aux Pays-Bas en matière de perception de la TVA, a rejeté la déclaration d'application du taux zero de la taxe et a notifié à cette société deux avis de redressement au titre de la TVA concernant, respectivement, la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1998 et celle relative au mois de janvier 1999. Après une première réclamation, l'inspecteur a annulé les avis de redressement en raison du fait qu'ils contenaient une erreur quant au nom du destinataire. Ayant corrigé cette erreur, il a émis deux nouveaux avis de redressement. À la suite d'une nouvelle réclamation, ledit inspecteur a réduit le montant du premier redressement et a confirmé le montant afférent au second redressement.

18 ETH a introduit un recours contre ces derniers avis de redressement devant le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Dans son arrêt du 6 mars 2007, cette juridiction a jugé que le transport intracommunautaire qui a eu lieu entre les Pays-Bas et la Belgique s'inscrivait dans le cadre de livraisons effectuées par les acheteurs à Decof. Dès lors, compte tenu de l'arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec. p. I-3227), ETH n'aurait pas été en droit, en ce qui concerne ses livraisons aux

acheteurs, d'appliquer l'exonération au titre de la livraison intracommunautaire prévue à l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive. Ladite juridiction a toutefois considéré, pour d'autres motifs, que le recours était partiellement fondé et a procédé à une réduction des deux redressements contestés. ETH a introduit un pourvoi en cassation contre ledit arrêt devant la juridiction de renvoi.

19 C'est dans ces circonstances que le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Compte tenu de l'article 28 quater, A, initio et sous a), de la sixième directive relative à la TVA, ainsi que des articles 8, paragraphe 1, sous a) et b), 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, et 28 ter, A, [paragraphe 1], de la même directive, comment convient-il de déterminer, lorsque le même bien fait l'objet de deux livraisons successives effectuées entre assujettis agissant en tant que tels, de telle sorte qu'on peut parler d'une expédition ou d'un transport intracommunautaire unique, à quelle livraison le transport intracommunautaire doit être imputé lorsque le transport est effectué par ou pour le compte de la personne qui a aussi bien la qualité d'acheteur, dans le cadre de la première livraison, que celle de vendeur, dans le cadre de la seconde?»

Sur la question préjudicielle

20 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, lorsqu'un bien fait l'objet de deux livraisons successives entre différents assujettis agissant en tant que tels, mais d'un seul transport intracommunautaire, c'est à la première ou la seconde livraison que doit être imputé ce transport, cette opération relevant, de ce fait, de la notion de livraison intracommunautaire au sens de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, lu conjointement avec les articles 8, paragraphe 1,

sous a) et b), 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, et 28 ter, A, paragraphe 1, de la même directive.

21 Il ressort de la décision de renvoi que, par cette question, la juridiction nationale vise à obtenir une précision relative à la réponse que la Cour a donnée dans l'arrêt EMAG Handel Eder, précité. En effet, au point 45 cet arrêt ainsi qu'au point 1, premier alinéa, du dispositif de celui-ci, 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, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive. À cet égard, la juridiction de renvoi relève que la Cour n'a pas précisé de quelle manière il convient de déterminer quelle est celle des deux livraisons à laquelle le transport doit être imputé.

22 L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt EMAG Handel Eder, précité, relevait d'un contexte factuel analogue à celui du litige au principal. En effet, dans cette affaire, étaient en cause deux livraisons successives d'un même bien ayant fait l'objet d'un transport intracommunautaire unique. Tout comme dans le litige au principal, les deux livraisons impliquaient trois assujettis établis dans deux États membres différents. Toutefois, dans ladite affaire, l'acheteur intermédiaire avait reçu une demande de fourniture de biens de l'acheteur final avant d'effectuer l'acquisition de ces biens auprès de son fournisseur, alors que le litige au principal concerne une situation dans laquelle l'acheteur intermédiaire revend à l'acheteur final les biens qu'il a préalablement acquis de son fournisseur, sans qu'il y ait eu une commande préalable.

23 Au point 38 de l'arrêt EMAG Handel Eder, précité, la Cour a jugé que, même si deux livraisons successives ne donnent lieu qu'à un unique mouvement de biens, elles doivent être considérées comme s'étant succédé dans le temps.

24 S'agissant du lieu de ces deux livraisons, la Cour a considéré que, si la livraison qui donne lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire de biens, et qui a donc pour corollaire une acquisition intracommunautaire taxée dans l'État membre d'arrivée de ladite expédition ou dudit transport, est la première des deux livraisons successives, la seconde livraison est réputée se situer au lieu de l'acquisition intracommunautaire qui l'a précédée, c'est-à-dire dans l'État membre d'arrivée. À l'inverse, si la livraison qui donne lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire de biens est la seconde des deux livraisons successives, la première livraison, intervenue par hypothèse avant l'expédition ou le transport des biens, est réputée se situer dans l'État membre de départ de cette expédition ou de ce transport (arrêt EMAG Handel Eder, précité, point 50).

25 Dès lors, seul le lieu de la livraison qui donne lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire de biens est déterminé conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, ce lieu étant réputé se situer dans l'État membre de départ de cette expédition ou de ce transport. Le lieu de l'autre livraison est déterminé conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la même directive. Un tel lieu est réputé se situer soit dans l'État membre de départ, soit dans l'État membre d'arrivée de ladite expédition ou dudit transport, selon que cette livraison est la première ou la seconde des deux livraisons successives (arrêt EMAG Handel Eder, précité, point 51).

26 Ces considérations sont transposables à des circonstances telles que celles de l'affaire au principal.

27 Quant à la question de savoir à quelle livraison doit être imputé le transport intracommunautaire si celui-ci est effectué par ou pour le compte de la personne qui, en tant que premier acquéreur et second fournisseur, a été impliquée dans les deux livraisons, il convient de constater qu'aucune règle générale n'est prévue à cet égard dans la sixième directive. La réponse à cette question dépend d'une appréciation globale

de toutes les circonstances particulières permettant de déterminer quelle livraison remplit l'ensemble des conditions afférentes à une livraison intracommunautaire.

28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, tout comme d'autres notions qui définissent les opérations taxables en vertu de la sixième directive (voir, notamment, arrêts du 12 janvier 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 44, ainsi que du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 41), les notions de livraison et d'acquisition intracommunautaires ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, Rec. p. I-7797, point 38, et du 7 décembre 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, point 39).

29 Il résulte également de la jurisprudence de la Cour qu'une exonération de la livraison intracommunautaire d'un bien au sens de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive ne devient applicable que si le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, si le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et si, à la suite de cette expédition ou de ce transport, ledit bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (voir, en ce sens, arrêts Teleos e.a., précité, point 42; du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 23, et du 18 novembre 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645, point 27).

30 Même si la juridiction de renvoi s'interroge uniquement sur la condition relative au transport intracommunautaire, il convient de prendre également en compte les deux autres conditions énumérées au point précédent dans la mesure où les circonstances dans lesquelles ces dernières sont remplies peuvent avoir une importance lors de l'appréciation de la condition en cause au principal.

31 S'agissant, tout d'abord, du transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire dans le cadre des livraisons effectuées de manière successive, il importe de rappeler que la Cour a jugé, au point 38 de l'arrêt EMAG Handel Eder, précité, que l'acquéreur intermédiaire ne peut transférer au second acquéreur le pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire que s'il l'a préalablement reçu du premier vendeur.

32 Dans des circonstances telles que celles en cause au principal, il y a donc lieu de considérer que l'enlèvement des marchandises de l'entrepôt de ETH par le représentant du premier acquéreur doit être considéré comme le transfert à celui-ci du droit de disposer du bien comme un propriétaire, élément qui doit être imputé à la première livraison.

33 Toutefois, cette circonstance ne suffit pas, à elle seule, pour conclure que la première livraison constitue une livraison intracommunautaire. En effet, il ne saurait être exclu que le second transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire puisse également avoir lieu sur le territoire de l'État membre de la première livraison, et ceci avant que le transport intracommunautaire n'intervienne. Dans un tel cas, le transport intracommunautaire ne pourrait plus être imputé à cette livraison.

34 Dans le cas où l'acquéreur obtient le pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire dans l'État membre de livraison et se charge de le transporter vers l'État membre de destination, comme cela se produit pour les livraisons ayant comme condition l'enlèvement des marchandises à l'entrepôt du fournisseur, doivent être prises en compte, dans la mesure du possible, les intentions de l'acheteur au moment de l'acquisition, pour autant qu'elles sont étayées par des éléments objectifs (voir, en ce sens, arrêt X, précité, point 47 et jurisprudence citée).

35 En l'occurrence, si les acheteurs, en tant que premiers acquéreurs, ont manifesté leur intention de transporter les biens vers un État membre autre que l'État de livraison et se sont présentés avec leur numéro d'identification à la TVA attribué par cet autre État membre, il était loisible à ETH de considérer que les opérations qu'il effectuait constituaient les livraisons intracommunautaires.

36 Toutefois, après le transfert à l'acquéreur du droit de disposer du bien comme un propriétaire, le fournisseur effectuant la première livraison pourrait être tenu pour le redevable de la TVA sur cette opération s'il avait été informé par cet acquéreur du fait que le bien serait revendu à un autre assujetti avant d'avoir quitté l'État membre de livraison et si, à la suite de cette information, il a omis d'adresser à l'acquéreur une facture rectifiée incluant la TVA.

37 Ensuite, en ce qui concerne la condition relative à la preuve, en tant qu'elle constitue l'une des conditions de l'exonération rappelées au point 29 du présent arrêt, il convient de relever que, même s'il incombe, en principe, au fournisseur d'établir que le bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre, dans les circonstances où le droit de disposer du bien comme un propriétaire est transféré à l'acquéreur sur le territoire de l'État membre de livraison et où il appartient à cet acquéreur d'expédier ou de transporter le bien en dehors de l'État membre de livraison, la preuve que le fournisseur est susceptible de soumettre aux autorités fiscales dépend essentiellement des éléments qu'il reçoit à cette fin de l'acquéreur.

38 Certes, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il est légitime d'exiger, dans un tel cas, que le fournisseur agisse de bonne foi et prenne toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale. Cependant, une fois que le fournisseur a rempli ses obligations relatives à la preuve d'une livraison intracommunautaire, alors que l'obligation contractuelle d'expédier ou de transporter les biens en dehors de l'État membre de livraison n'a pas été satisfaite par l'acquéreur, c'est ce dernier qui devrait être tenu

pour le redevable de la TVA dans cet État membre (voir, en ce sens, arrêt Teleos e.a., précité, points 66 et 67).

39 Il ressort du dossier que, dans l'affaire au principal, ETH, en qualifiant sa livraison d'intracommunautaire et en l'exonérant de la TVA, s'est fondé sur le numéro d'identification à la TVA belge des acheteurs, dont il a demandé la vérification auprès des autorités fiscales néerlandaises, et sur la déclaration des acheteurs, fournie lors de l'enlèvement des marchandises à son entrepôt, indiquant que celles-ci seraient transportées vers la Belgique. La question de savoir si ETH, en agissant de cette manière, a rempli ses obligations relatives à la preuve et de diligence relève de l'appréciation de la juridiction de renvoi effectuée sur la base des conditions prévues à cet égard par le droit national.

40 Enfin, pour ce qui est de la condition relative à l'expédition ou au transport du bien en dehors de l'État membre de livraison, il y a lieu de préciser que, si, ainsi qu'il ressort du point 45 de l'arrêt EMAG Handel Eder, précité, la question de savoir qui détient le pouvoir de disposer des biens pendant le transport intracommunautaire est dénuée de pertinence, la circonstance que ce transport est effectué par le propriétaire du bien ou pour son compte pourrait néanmoins jouer un rôle dans la décision de l'imputation dudit transport à la première ou à la seconde livraison. Toutefois, dans les cas où le transport est effectué par ou pour le compte de la personne qui participe aux deux opérations, comme dans l'affaire au principal, cette circonstance n'est pas déterminante.

41 Dès lors, le fait que, dans l'affaire au principal, le second acquéreur a été impliqué dans le transport n'est pas un élément permettant de conclure que ce transport doit être imputé à la seconde livraison.

42 De même, la circonstance que les biens n'ont pas été transportés à l'adresse des premiers acquéreurs ne permet pas d'exclure que le transport a été effectué dans le cadre

de la première livraison, dans la mesure où l'application de l'exonération à une livraison intracommunautaire est soumise à la condition selon laquelle le transport doit s'achever dans un État membre autre que l'État membre de livraison, l'adresse à laquelle le transport s'achève étant dénuée de pertinence à cet égard.

43 Cette interprétation n'est pas infirmée par le libellé de l'article 28 ter, A, paragraphe 1, de la sixième directive, selon lequel 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. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, l'objectif poursuivi par le régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres, dans lequel s'insère ladite disposition, est de transférer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés (voir, en ce sens, arrêt du 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 et C-539/08, Rec. p. I-3581, points 30 et 31) et non pas de déterminer la personne qui a effectué une acquisition intracommunautaire.

44 Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que, lorsqu'un bien fait l'objet de deux livraisons successives entre différents assujettis agissant en tant que tels, mais d'un seul transport intracommunautaire, la détermination de l'opération à laquelle doit être imputé ce transport, à savoir la première ou la seconde livraison — cette opération relevant, de ce fait, de la notion de livraison intracommunautaire au sens de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, lu conjointement avec les articles 8, paragraphe 1, sous a) et b), 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, et 28 ter, A, paragraphe 1, de la même directive — , doit être effectuée au regard d'une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce afin d'établir laquelle de ces deux livraisons remplit l'ensemble des conditions afférentes à une livraison intracommunautaire.

45 Dans 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. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si cette condition est remplie dans le litige dont elle est saisie.

Sur les dépens

46 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

Lorsqu'un bien fait l'objet de deux livraisons successives entre différents assujettis agissant en tant que tels, mais d'un seul transport intracommunautaire, la détermination de l'opération à laquelle doit être imputé ce transport, à savoir la première ou la seconde livraison — cette opération relevant, de ce fait, de la notion de livraison intracommunautaire au sens de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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, telle que modifiée par la directive 96/95/CE du Conseil, du 20 décembre 1996, lu conjointement avec les articles 8, paragraphe 1, sous a)

et b), 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, et 28 ter, A, paragraphe 1, de la même directive —, doit être effectuée au regard d'une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce afin d'établir laquelle de ces deux livraisons remplit l'ensemble des conditions afférentes à une livraison intracommunautaire.

Dans 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 taxe sur la valeur ajoutée 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. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si cette condition est remplie dans le litige dont elle est saisie.

Signatures