Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

26 juillet 2017 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 138, paragraphe 1 – Qualification d'une opération en tant que livraison intracommunautaire – Exonération des livraisons intracommunautaire de biens – Intention de l'acquéreur de revendre les biens achetés à un assujetti dans un autre État membre avant leur sortie du territoire du premier État membre – Incidence éventuelle de la transformation d'une partie des biens avant leur expédition »

Dans l'affaire C-386/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), par décision du 4 juillet 2016, parvenue à la Cour le 12 juillet 2016, dans la procédure

« Toridas » UAB

contre

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

en présence de:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. E. Juhász, président de chambre, M. C. Vajda et M^me^ K. Jürimäe (rapporteur), juges,

avocat général : M. Y. Bot,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite, considérant les observations présentées :

— pour « Toridas » UAB, par M^e^ R. Mištautas, advokatas,

— Pour le gouvernement lituanien, par MM. D. Kriaučiūnas et K. Dieninis ainsi que par M^me^ D. Stepanienė, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M^mes^ L. Lozano Palacios et A. Steiblytė, en qualité d'agents,

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

* Langue de procédure : le lituanien.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 138, paragraphe 1, de l'article 140, sous a), et de l'article 141 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), lus en combinaison avec les articles 33 et 40 de cette directive.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Toridas » UAB à la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direction nationale des impôts près le ministère des Finances de la République de Lituanie) au sujet de la qualification d'opérations réalisées par Toridas entre l'année 2008 et l'année 2010 comme livraisons intracommunautaires, et du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à ces opérations, majorée de pénalités de retard et d'une amende fiscale.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

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

4 Aux termes de l'article 20 de cette directive :

« Est considérée comme "acquisition intracommunautaire de biens" 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, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien. »

5 L'article 32 de ladite directive dispose :

« Dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Toutefois, lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se trouve dans un territoire tiers ou un pays tiers, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur désigné ou reconnu comme redevable de la taxe en vertu de l'article 201 ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes sont réputés se situer dans l'État membre d'importation des biens. »

6 Aux termes de l'article 33 de la même directive :

« 1. Par dérogation à l'article 32, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport 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, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la livraison de biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou pour toute autre personne non assujettie ;

b) les biens livrés sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte.

2. Lorsque les biens livrés sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers et importés par le fournisseur dans un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, ils sont considérés comme expédiés ou transportés à partir de l'État membre d'importation. »

7 L'article 40 de la directive TVA dispose :

« 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. »

8 L'article 138, paragraphe 1, de cette directive est libellé comme suit :

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

9 Aux termes de l'article 140 de ladite directive :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison par des assujettis est, en tout état de cause, exonérée sur leur territoire respectif ;

[...] »

10 L'article 141 de la même directive prévoit :

« Chaque État membre prend des mesures particulières afin de ne pas soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées sur son territoire, en vertu de l'article 40, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) l'acquisition de biens est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre, mais identifié à la TVA dans un autre État membre ;

b) l'acquisition de biens est effectuée pour les besoins d'une livraison subséquente de ces biens, effectuée dans ce même État membre par l'assujetti visé au point a) ;

c) les biens ainsi acquis par l'assujetti visé au point a) sont directement expédiés ou transportés à partir d'un État membre autre que celui à l'intérieur duquel il est identifié à la TVA et à destination de la personne pour laquelle il effectue la livraison subséquente ;

d) le destinataire de la livraison subséquente est un autre assujetti, ou une personne morale non assujettie, identifiés à la TVA dans ce même État membre ;

e) le destinataire visé au point d) a été désigné, conformément à l'article 197, comme redevable de la taxe due au titre de la livraison effectuée par l'assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la taxe est due. »

Le droit lituanien

11 L'article 49, paragraphe 1, du Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à la TVA), dans sa version applicable dans l'affaire au principal (ci-après la « loi relative à la TVA »), est rédigé comme suit :

« Sont taxées au taux de 0 % les livraisons de biens à un assujetti identifié à la TVA dans un autre État membre, transportés en dehors du territoire national vers un autre État membre (quelle que soit la personne – le vendeur des biens, l'acquéreur ou une personne tierce pour leur compte – qui effectue ce transport). »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Toridas est une société établie et identifiée à la TVA en Lituanie. Entre le 1er juillet 2008 et le 31 décembre 2010, elle a importé en Lituanie du poisson congelé depuis le Kazakhstan (ci-après les « marchandises en cause »). Les marchandises en cause étaient ensuite vendues à Megalain OÜ, société établie et identifiée à la TVA en Estonie (ci-après les « premières livraisons »). Ces ventes entre Toridas et Megalain étaient régies par un contrat de coopération conclu le 10 octobre 2006. Aux termes de ce contrat, Megalain s'engageait à faire sortir les marchandises en cause du territoire lituanien dans un délai de 30 jours et à remettre à Toridas des documents prouvant que ces marchandises avaient effectivement quitté ce territoire. Toridas s'engageait, pour sa part, à prendre en charge lesdites marchandises, y compris leur entreposage, et à régler les dépenses engagées jusqu'à leur sortie effective de Lituanie.

13 Il ressort de la décision de renvoi que, dans la pratique, le jour même, ou le lendemain de leur achat à Toridas, Megalain revendait les marchandises en cause à des acquéreurs établis et identifiés à la TVA dans d'autres États membres de l'Union européenne, à savoir au Danemark, en Allemagne, aux Pays-Bas et en Pologne (ci-après les « secondes livraisons »).

14 Une partie des marchandises en cause était expédiée immédiatement après la revente de Lituanie vers ces autres États membres, sans passer par l'Estonie. Une autre partie était transportée dans les locaux de la société Plungės šaltis, situés en Lituanie, pour être calibrée, givrée et conditionnée, avant d'être transportée directement chez les acheteurs dans les États membres de destination, visés au point précédent. Dans tous les cas, Megalain prenait en charge le calibrage, le givrage, le conditionnement ainsi que l'exportation des marchandises en cause.

15 Concernant les premières livraisons, il était indiqué, sur les factures adressées par Toridas à Megalain, que les opérations étaient taxées au titre de la TVA à un taux de 0 %, en tant que livraisons intracommunautaires de biens, conformément à l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA.

Les factures indiquaient également que l'adresse du lieu de chargement et de livraison des marchandises en cause était celle des entrepôts des sociétés Kauno žuvis ou Plungės šaltis, situés sur le territoire lituanien.

16 Concernant les secondes livraisons, les factures étaient établies par Megalain hors TVA, en application des dispositions de la directive TVA relatives à l'exonération des acquisitions intracommunautaires de biens. Elles indiquaient également le lieu de chargement des marchandises en cause, à savoir les locaux de Kauno žuvis ou de Plungės šaltis situés en Lituanie, et un lieu de livraison, à savoir une adresse dans l'État membre de chaque acquéreur.

17 À la suite d'un contrôle fiscal portant sur le paiement de la TVA, l'inspection lituanienne des impôts a considéré que les premières livraisons étaient des livraisons internes, imposables au taux normal, et non des livraisons intracommunautaires bénéficiant d'une exonération de TVA. Cette appréciation, d'abord confirmée par la direction nationale des impôts près le ministère des Finances de la République de Lituanie, a été infirmée par la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie).

18 Saisie par la direction nationale des impôts près le ministère des Finances de la République de Lituanie, le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie) a annulé la décision de la Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie et a jugé que l'appréciation des administrations fiscales locales et centrales était fondée.

19 Toridas a fait appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi.

20 Cette juridiction s'interroge sur la qualification, aux fins de la TVA, des premières livraisons. Relevant que ces opérations étaient suivies des secondes livraisons et que les marchandises en cause n'avaient fait l'objet que d'une seule expédition ou d'un seul transport intracommunautaires, ladite juridiction se demande lesquelles des premières ou des secondes livraisons doivent être qualifiées de livraisons intracommunautaires, exonérées en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

21 Selon la juridiction de renvoi, il est établi que le transport des marchandises en cause à destination des acquéreurs finaux a bien été effectué et que ces derniers ont déclaré dans leurs États membres respectifs les acquisitions intracommunautaires correspondantes. De plus, la juridiction de renvoi relève que les éléments de preuve figurant au dossier permettent raisonnablement de penser que Toridas avait connaissance de toutes les circonstances significatives relatives aux secondes livraisons. Compte tenu des enseignements de l'arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), et plus particulièrement du point 36 de cet arrêt, la juridiction de renvoi doute que les premières livraisons puissent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

22 Cette juridiction relève, en revanche, que, pour un même lot de marchandises, la chaîne de deux livraisons successives impliquait des opérateurs identifiés dans des États membres différents et que Megalain agissait comme un intermédiaire. Ceci laisserait à penser que les opérations économiques, dans leur globalité, pourraient être considérées comme des opérations dites « triangulaires », impliquant trois opérateurs, établis et identifiés à la TVA dans trois États membres différents, qui réalisent deux livraisons successives ne faisant l'objet que d'un seul transport intracommunautaire. Elles seraient susceptibles de relever à ce titre de l'article 141 de la directive TVA. Enfin, ladite juridiction s'interroge sur l'incidence de la transformation d'une partie des marchandises en cause sur l'application d'une éventuelle exonération des premières livraisons.

23 Au demeurant, la juridiction de renvoi craint, étant donné que Megalain est identifiée à la TVA en Estonie, qu'un éventuel refus d'exonération des premières livraisons conduise à une double taxation d'une même opération économique, tant au niveau de la livraison qu'au niveau de l'acquisition.

24 Dans ces conditions, le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 138, paragraphe 1, l'article 140, sous a), et (ou) l'article 141 de la directive [TVA], lus en combinaison avec, notamment, les articles 33 et 40 de ladite directive, en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause dans la présente affaire [...], une livraison de marchandises effectuée par un assujetti établi dans un premier État membre est exonérée de la taxe lorsque, avant de conclure cette opération de livraison, l'acquéreur (un assujetti identifié à la TVA dans un deuxième État membre) exprime l'intention de revendre les marchandises immédiatement à un assujetti établi dans un troisième État membre, avant de les sortir du premier État membre, les marchandises étant ensuite transportées (expédiées) chez ce troisième assujetti ?

2) Le fait que, avant leur transport à destination du troisième État membre, une partie des marchandises ait été transformée sur ordre de l'assujetti établi (identifié à la TVA) dans le deuxième État membre revêt-il de l'importance aux fins de la première question ? »

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

25 Par ses deux questions, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur l'interprétation de l'article 33, de l'article 40, de l'article 138, paragraphe 1, de l'article 140, sous a), et de l'article 141 de la directive TVA. Elle souhaite, en particulier, savoir si des livraisons de biens telles que les premières livraisons peuvent être exonérées au titre des dispositions de la directive TVA applicables aux opérations intracommunautaires.

26 Toutefois, il y a lieu de constater que seul l'article 138, paragraphe 1, de cette directive concerne l'exonération de livraisons de biens, alors que l'article 140, sous a), l'article 141 et l'article 40 de la directive TVA ne s'appliquent qu'aux acquisitions intracommunautaires de biens. De la même façon, il convient de relever que l'article 33 de la directive TVA concerne le lieu de la livraison des biens, tandis que la demande de renvoi concerne le régime d'exonération des livraisons de biens.

27 Dans ces conditions, il convient d'examiner la présente demande de décision préjudicielle uniquement en ce qu'elle porte sur l'interprétation de l'article 40 et de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

Sur la première question

28 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une livraison de biens effectuée par un assujetti établi dans un premier État membre est exonérée de la TVA au titre de cette disposition lorsque, avant de conclure cette opération de livraison, l'acquéreur, identifié à la TVA dans un deuxième État membre, informe le fournisseur que les marchandises seront immédiatement revendues à un assujetti établi dans un troisième État membre, avant de les sortir du premier État membre et de les transporter à destination de ce troisième assujetti.

29 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive, les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leurs territoires respectifs, mais dans l'Union par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tels dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

30 Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que l'exonération d'une livraison d'un bien au sens de cet article 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, arrêt du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, point 29 et jurisprudence citée).

31 Il y a également lieu de rappeler qu'une livraison intracommunautaire relevant de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA a pour corollaire une acquisition intracommunautaire, telle que définie à l'article 20 de cette directive, et qu'il convient dès lors de donner à ces deux dispositions une interprétation leur conférant une signification et une portée identiques (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, point 34).

32 Or, il ressort de l'article 20 de ladite directive qu'une acquisition ne peut être qualifiée d'acquisition intracommunautaire qu'à la condition que le bien a été transporté ou expédié à destination de l'acquéreur.

33 Il convient donc de considérer que les conditions d'application de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA ne sauraient être remplies si le bien qui fait l'objet de la livraison n'est pas transporté ou expédié à destination de l'acquéreur dont l'acquisition est le corollaire de la livraison considérée.

34 S'agissant d'opérations qui, telles que celles en cause au principal, forment une chaîne de deux livraisons successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire, il ressort de la jurisprudence de la Cour, d'une part, que le transport intracommunautaire ne peut être imputé qu'à une seule des deux livraisons, qui sera, partant, la seule exonérée en application de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, point 45).

35 D'autre part, afin de déterminer celle des deux livraisons à laquelle le transport intracommunautaire doit être imputé, il convient de procéder à une appréciation globale de toutes les circonstances particulières de l'espèce (voir, en ce sens, arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, point 27, et du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 32).

36 Au titre de cette appréciation, il convient notamment de déterminer à quel moment est intervenu le second transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, au bénéfice de l'acquéreur final. En effet, dans l'hypothèse où le second transfert de ce pouvoir, à savoir la seconde livraison, a eu lieu avant que le transport intracommunautaire n'intervienne, celui-ci ne peut pas être imputé à la première livraison en faveur du premier acquéreur (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 32 et jurisprudence citée).

37 Dans le cas de deux livraisons successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire, pour déterminer à laquelle des deux livraisons ce transport doit être imputé, il convient d'établir si ledit transport est intervenu après la seconde livraison. Si tel devait être le cas, seule la seconde livraison devrait être qualifiée de livraison intracommunautaire et bénéficier, le cas échéant, de l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

38 En l'occurrence, il ressort des éléments contenus dans la décision de renvoi que la livraison opérée par Megalain au bénéfice des acquéreurs finaux a eu lieu avant que le transport intracommunautaire n'intervienne.

39 La décision de renvoi précise également que l'opérateur intermédiaire, Megalain, identifié à la TVA en Estonie, n'était pas destinataire du transport intracommunautaire des marchandises en cause, celles-ci ayant été directement transportées dans les États membres où étaient établis les acquéreurs finaux, à savoir au Danemark, en Allemagne, aux Pays-Bas et en Pologne.

40 Dès lors, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, les premières livraisons en cause dans l'affaire au principal constituent des livraisons internes qui ne peuvent bénéficier d'une exonération de la TVA au titre de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

41 Cette conclusion n'est pas affectée par le fait que l'opérateur intermédiaire était établi et identifié à la TVA en Estonie. Certes, la juridiction de renvoi estime, en substance, que, s'il était considéré que les premières livraisons devaient être qualifiées d'opérations imposables, il pourrait en résulter un risque de double taxation étant donné que Megalain a déclaré ses acquisitions en Estonie.

42 Toutefois, il ressort des termes de l'article 20 et de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA que le lieu d'identification à la TVA d'un opérateur n'est pas un critère de qualification d'une livraison intracommunautaire ou d'une acquisition intracommunautaire.

43 La juridiction de renvoi estime, en substance, que, s'il était considéré que les premières livraisons devaient être qualifiées d'opérations imposables, il pourrait en résulter un risque de double taxation. Toutefois, ainsi que l'a fait valoir la Commission dans ses observations écrites, ce risque ne saurait être considéré comme à même de justifier l'exonération de ces opérations, étant donné qu'une application correcte de la directive TVA permet d'éviter la double imposition et d'assurer la neutralité fiscale.

44 Dès lors, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une livraison de biens effectuée par un assujetti établi dans un premier État membre n'est pas exonérée de la TVA au titre de cette disposition lorsque, avant de conclure cette opération de livraison, l'acquéreur, identifié à la TVA dans un deuxième État membre, informe le fournisseur que les marchandises seront immédiatement revendues à un assujetti établi dans un troisième État membre, avant de les sortir du premier État membre et de les transporter à destination de ce troisième assujetti, pour autant que cette seconde livraison a bien été effectuée et que les marchandises ont ensuite été transportées du premier État membre à destination de l'État membre du troisième assujetti. L'identification à la TVA du premier acquéreur dans un État membre différent de celui du lieu de la première livraison ou de celui du lieu de l'acquisition finale n'est pas un critère de qualification d'une opération intracommunautaire, ni, à lui seul, un élément de preuve suffisant pour démontrer le caractère intracommunautaire d'une opération.

Sur la seconde question

45 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si, aux fins d'interpréter l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, une transformation des biens, au cours d'une chaîne de deux livraisons successives, telle que celle en cause au principal, sur ordre de l'acquéreur intermédiaire et effectuée avant leur transport vers l'État membre de l'acquéreur final, a une incidence sur les conditions de l'exonération de la première livraison.

46 Il ressort de la demande de décision préjudicielle qu'une partie des marchandises en cause au principal a été transformée, à savoir calibrée, givrée et conditionnée, sur ordre de Megalain après les secondes livraisons et avant leur transport à destination des États membres où étaient établis les acquéreurs finaux. Or, la juridiction de renvoi estime que l'analyse des dispositions de la directive TVA laisse à penser que, en cas d'exonération, ce sont les mêmes marchandises, non transformées, qui doivent être livrées.

47 À cet égard, il convient de relever que l'article 138, paragraphe 1, de cette directive prévoit l'obligation pour les États membres d'exonérer les livraisons de biens satisfaisant aux conditions matérielles qui y sont énumérées de manière exhaustive (arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 29). Or, la transformation des biens qui ont fait l'objet d'une livraison ne fait pas partie des conditions matérielles fixées par cet article.

48 S'agissant d'une chaîne de deux livraisons telle que celles en cause dans l'affaire au principal, il suffit de constater qu'il ressort de la réponse à la première question que les premières livraisons ne peuvent être qualifiées de livraisons intracommunautaires, dès lors qu'aucun transport intracommunautaire ne peut leur être imputé. Or une éventuelle transformation des biens postérieure à ces premières livraisons n'est pas de nature à changer ce constat.

49 Dès lors, il convient de répondre à la seconde question que, aux fins d'interpréter l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, une transformation des biens, au cours d'une chaîne de deux livraisons successives, telle que celle en cause au principal, sur ordre de l'acquéreur intermédiaire et effectuée avant le transport vers l'État membre de l'acquéreur final, n'a pas d'incidence sur les conditions de l'éventuelle exonération de la première livraison, dès lors que cette transformation est postérieure à la première livraison.

Sur les dépens

50 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 (neuvième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une livraison de biens effectuée par un assujetti établi dans un premier État membre n'est pas exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de cette disposition lorsque, avant de conclure cette opération de livraison, l'acquéreur, identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un deuxième État membre, informe le fournisseur que les marchandises seront immédiatement revendues à un assujetti établi dans un troisième État membre, avant de les sortir du premier État membre et de les transporter à destination de ce troisième assujetti, pour autant que cette seconde livraison a bien été effectuée et que les marchandises ont ensuite été transportées du premier État membre à destination de l'État membre du troisième assujetti. L'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du premier acquéreur dans un État membre différent de celui du lieu de la première livraison ou de celui du lieu de l'acquisition finale n'est pas un critère de qualification d'une opération intracommunautaire, ni, à lui seul, un élément de preuve suffisant pour démontrer le caractère intracommunautaire d'une opération.**

2) **Aux fins d'interpréter l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, une transformation des biens, au cours d'une chaîne de deux livraisons successives, telle que celle en cause au principal, sur ordre de l'acquéreur intermédiaire et effectuée avant le transport vers l'État membre de l'acquéreur final, n'a pas d'incidence sur les conditions de l'éventuelle exonération de la première livraison, dès lors que cette transformation est postérieure à la première livraison.**

Signatures