Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

19 avril 2018 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Lieu de l'acquisition intracommunautaire – Article 42 – Acquisition intracommunautaire de biens faisant l'objet d'une livraison subséquente – Article 141 – Exonération – Opération triangulaire – Mesures de simplification – Article 265 – Rectification de l'état récapitulatif »

Dans l'affaire C-580/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche), par décision du 19 octobre 2016, parvenue à la Cour le 17 novembre 2016, dans la procédure

Firma Hans Bühler KG

contre

Finanzamt de Graz-Stadt,

LA COUR (quatrième chambre),

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

avocat général : M. Y. Bot,

greffier : M. R. Schiano, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 octobre 2017,

considérant les observations présentées :

– pour Firma Hans Bühler KG, par M^e^ P. Schulte, Rechtsanwalt,

– pour le gouvernement autrichien, par MM. G. Eberhard, F. Koppensteiner et S. Pfeiffer, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^me^ L. Lozano Palacios et M. B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 novembre 2017,

rend le présent

* Langue de procédure : l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 141, sous c), ainsi que des articles 42 et 265 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,), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »), lus en combinaison avec l'article 41, premier alinéa, ainsi qu'avec les articles 197 et 263 de la directive TVA.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Firma Hans Bühler KG au Finanzamt de Graz-Stadt (centre des impôts de la ville de Graz, Autriche) au sujet du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur des opérations réalisées entre le mois d'octobre 2012 et le mois de mars 2013.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Les considérants 10 et 38 de la directive TVA prévoient :

« (10) Au cours de [la] période transitoire, il convient de taxer dans les États membres de destination, aux taux et conditions de ces États membres, les opérations intracommunautaires effectuées par des assujettis autres que les assujettis exonérés.

[...]

(38) Pour les opérations imposables en régime intérieur liées à des échanges intracommunautaires de biens effectuées, au cours de la période transitoire, par des assujettis non établis sur le territoire de l'État membre du lieu de l'acquisition intracommunautaire de biens, y compris les opérations en chaîne, il est nécessaire de prévoir des mesures de simplification garantissant un traitement équivalent dans tous les États membres. À cet effet, il convient que les dispositions relatives au régime d'imposition et au redevable de la taxe due au titre de ces opérations soient harmonisées. Il convient toutefois d'exclure en principe de tels régimes les biens qui sont destinés à être livrés au stade du commerce de détail. »

4 L'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA énonce :

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

[...]

b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :
   i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36 ».

5 Aux termes de l'article 20, premier alinéa, de la directive TVA :

« 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. »

6 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. »

7 Aux termes de l'article 41 de la directive TVA :

« Sans préjudice des dispositions de l'article 40, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 2, paragraphe 1, [sous] b), i), est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification 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 TVA conformément à l'article 40.

Si, en application de l'article 40, l'acquisition est soumise à la TVA dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens après avoir été soumise à la taxe en application du premier alinéa, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans l'État membre qui a attribué le numéro d'identification TVA sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition. »

8 L'article 42 de la directive TVA prévoit :

« L'article 41, premier alinéa, ne s'applique pas et l'acquisition intracommunautaire de biens est réputée avoir été soumise à la TVA conformément à l'article 40, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) l'acquéreur établit avoir effectué cette acquisition pour les besoins d'une livraison subséquente, effectuée sur le territoire de l'État membre déterminé conformément à l'article 40, pour laquelle le destinataire a été désigné comme redevable de la taxe conformément à l'article 197 ;

b) l'acquéreur a rempli les obligations relatives au dépôt de l'état récapitulatif prévues à l'article 265. »

9 L'article 141 de la directive TVA est ainsi libellé :

« 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. »

10 L'article 197 de la directive TVA énonce :

« 1. La TVA est due par le destinataire de la livraison de biens, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) l'opération imposable est une livraison de biens effectuée dans les conditions prévues à l'article 141 ;

b) le destinataire de cette livraison de biens est un autre assujetti, ou une personne morale non assujettie, identifiés à la TVA dans l'État membre dans lequel la livraison est effectuée ;

c) la facture émise par l'assujetti non établi dans l'État membre du destinataire est établie conformément aux dispositions du chapitre 3, sections 3 à 5.

2. Lorsqu'un représentant fiscal est désigné comme redevable de la taxe en application des dispositions de l'article 204, les États membres peuvent prévoir une dérogation au paragraphe 1 du présent article. »

11 L'article 262 de la directive TVA dispose :

« Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif dans lequel figurent :

a) les acquéreurs identifiés à la TVA auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues à l'article 138, paragraphe 1, et paragraphe 2, point c) ;

b) les personnes identifiées à la TVA auxquelles il a livré des biens qui lui ont été livrés par le biais d'acquisitions intracommunautaires visées à l'article 42 ;

c) les personnes assujetties et les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA auxquelles il a fourni des services autres que des services exonérés de la TVA dans l'État membre où l'opération est imposable et pour lesquels le preneur est redevable de la taxe conformément à l'article 196. »

12 Aux termes de l'article 263de la directive TVA :

«1. Un état récapitulatif est établi pour chaque mois de calendrier dans un délai n'excédant pas un mois et selon des procédures qui devront être déterminées par les États membres.

[...] »

13 L'article 265 de cette directive prévoit :

« 1. Dans les cas d'acquisitions intracommunautaires de biens visées à l'article 42, l'assujetti identifié à la TVA dans l'État membre qui lui a attribué le numéro TVA sous lequel il a effectué ces acquisitions doit mentionner de manière distincte sur l'état récapitulatif les informations suivantes :

a) son numéro d'identification TVA dans cet État membre, sous lequel il a effectué l'acquisition et la livraison subséquente de biens ;

b) le numéro d'identification TVA, dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, du destinataire de la livraison subséquente effectuée par l'assujetti ;

c) pour chacun de ces destinataires, le montant total, hors TVA, des livraisons ainsi effectuées par l'assujetti dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

2. Le montant visé au paragraphe 1, point c), est déclaré au titre de la période de dépôt établie conformément à l'article 263, paragraphes 1 à 1 *ter*, au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. »

Le droit autrichien

14 L'article 3, paragraphe 8, de l'Anhang (Binnenmarkt) (annexe [marché intérieur]) de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 23 août 1994 (BGBl. 663/1994, ci-après l'« UStG de 1994 »), dispose :

« L'acquisition intracommunautaire est effectuée sur le territoire de l'État membre d'arrivée de l'expédition ou [...] du transport du bien. Si l'acquéreur utilise, dans ses rapports avec le fournisseur, un numéro d'identification TVA qui lui a été attribué par un autre État membre, l'acquisition est alors réputée effectuée sur le territoire de cet État membre jusqu'à ce que l'acquéreur établisse que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'État membre désigné dans la première phrase. Si cette preuve est rapportée, l'article 16 s'applique mutatis mutandis. »

15 Dans sa version applicable pour l'année 2012 (BGBl. I, 34/2010), l'article 25 de l'UStG de 1994, intitulé « Opération triangulaire », est rédigé comme suit :

« Définition

(1) Une opération triangulaire est réalisée lorsque trois entrepreneurs de trois États membres différents effectuent des opérations portant sur le même bien, que ce bien est directement transmis par le premier fournisseur au dernier acquéreur, et que les conditions énumérées au paragraphe 3 sont remplies. Il en va de même lorsque le dernier acquéreur est une personne morale qui n'est pas un entrepreneur ou qui n'acquiert pas le bien pour son entreprise.

Lieu de l'acquisition intracommunautaire en cas d'opération triangulaire

(2) L'acquisition intracommunautaire au sens de l'article 3, paragraphe 8, deuxième phrase, est réputée avoir été soumise à la TVA lorsque l'entrepreneur (acquéreur) démontre qu'il s'agit d'une opération triangulaire et qu'il a rempli ses obligations déclaratives conformément au paragraphe 6. Si l'entrepreneur ne remplit pas ses obligations déclaratives, il perd rétroactivement le bénéfice de l'exonération.

Exonération en cas d'acquisition intracommunautaire de biens

(3) L'acquisition intracommunautaire est exonérée de TVA lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) l'entrepreneur (acquéreur) ne réside pas ou n'a pas son siège sur le territoire national, mais est identifié à la TVA sur le territoire de l'[Union] ;

b) l'acquisition est effectuée en vue d'une livraison subséquente de l'entrepreneur (acquéreur) sur le territoire national à un entrepreneur ou une personne morale qui est identifié(e) à la TVA sur le territoire national ;

c) les biens acquis proviennent d'un autre État membre que celui dans lequel l'entrepreneur (acquéreur) est identifié à la TVA ;

d) le pouvoir de disposition sur les biens acquis est transmis directement par le premier entrepreneur ou le premier acheteur au dernier acheteur (destinataire) ;

e) la taxe est due par le destinataire conformément au paragraphe 5.

Émission de la facture par l'acquéreur

(4) En cas d'application de l'exonération visée au paragraphe 3, la facture doit en outre comporter les indications suivantes :

– une mention expresse relative à l'existence d'une opération triangulaire intracommunautaire et à la qualité de redevable de la taxe du dernier acheteur,

– le numéro d'identification TVA sous lequel l'entrepreneur (acquéreur) a effectué l'acquisition intracommunautaire et la livraison subséquente des biens, et

– le numéro d'identification TVA du destinataire de la livraison.

Redevable de la taxe

(5) En cas d'opération triangulaire, la taxe est due par le destinataire de la livraison imposable lorsque la facture émise par l'acquéreur correspond au paragraphe 4.

Obligations de l'acquéreur

(6) Pour remplir ses obligations déclaratives au sens du paragraphe 2, l'entrepreneur doit mentionner, dans l'état récapitulatif, les indications suivantes :

– le numéro d'identification TVA sur le territoire national sous lequel il a effectué l'acquisition intracommunautaire et la livraison subséquente des biens ;

– le numéro d'identification TVA du destinataire de la livraison subséquente effectuée par l'entrepreneur, qui lui a été attribué dans l'État membre de destination des biens expédiés ou transportés ;

– pour chacun de ces destinataires, le montant total des livraisons effectuées de cette manière par l'entrepreneur dans l'État membre de destination des biens expédiés ou transportés. Ces montants doivent être indiqués pour le trimestre civil au cours duquel l'obligation fiscale a pris naissance.

Obligations du destinataire

(7) Pour calculer la taxe conformément à l'article 20, le montant établi doit être majoré du montant dû au titre du paragraphe 5. »

16 Le paragraphe 4 de cette disposition a été modifié, avec effet au 1er janvier 2013, et se lit désormais (dans la version BGBl. I, 112/2012) comme suit :

« Émission de la facture par l'acquéreur

(4) L'émission de la facture est soumise aux règles de l'État membre à partir duquel l'acquéreur exploite son entreprise. Si la livraison est exécutée à partir de l'établissement stable de l'acquéreur, le droit applicable est celui de l'État membre dans lequel l'établissement stable est situé. Si le destinataire de la prestation auquel la redevabilité de la taxe est transférée règle au moyen d'une note de crédit, l'émission de la facture est soumise aux règles de l'État membre dans lequel la livraison est exécutée.

Si les dispositions de la présente loi fédérale sont applicables à l'émission de la facture, celle-ci doit en outre comporter les indications suivantes :

– une mention expresse relative à l'existence d'une opération triangulaire intracommunautaire et à la qualité de redevable de la taxe du dernier acheteur,

– le numéro d'identification TVA sous lequel l'entrepreneur (acquéreur) a effectué l'acquisition intracommunautaire et la livraison subséquente des biens, et

– le numéro d'identification TVA du destinataire de la livraison. »

17 Conformément à l'article 21, paragraphe 3, de l'UStG de 1994, les états récapitulatifs doivent être déposés avant la fin du mois qui suit la période de déclaration.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

18 Firma Hans Bühler, société en commandite établie et identifiée à la TVA en Allemagne, exploite dans cet État membre une entreprise de production et de négoce. Entre le mois d'octobre 2012 et le mois de mars 2013, elle était également identifiée à la TVA en Autriche, où elle envisageait de créer un établissement stable.

19 Au cours de cette période, Firma Hans Bühler a utilisé le numéro d'identification TVA autrichien exclusivement pour les opérations qui se déroulaient comme suit : elle achetait à des fournisseurs établis en Allemagne des produits qu'elle revendait ensuite à un client établi et identifié à la TVA en République tchèque. Les produits étaient directement expédiés par les fournisseurs allemands à destination de l'acquéreur final tchèque.

20 Les fournisseurs allemands indiquaient sur les factures adressées à Firma Hans Bühler le numéro d'identification TVA autrichien de cette dernière, ainsi que leur numéro d'identification TVA allemand. À son tour, Firma Hans Bühler adressait des factures à l'acquéreur final sur lesquelles elle indiquait son numéro d'identification TVA autrichien et le numéro d'identification TVA tchèque de son client. Ces factures indiquaient également que les opérations étaient des « opérations triangulaires intracommunautaires » et que l'acquéreur final était donc redevable de la TVA.

21 Le 8 février 2013, Firma Hans Bühler a déposé auprès de l'administration fiscale autrichienne des états récapitulatifs pour la période allant du mois d'octobre 2012 au mois de janvier 2013 dans lesquels elle indiquait son numéro d'identification TVA autrichien, ainsi que le numéro d'identification TVA tchèque de l'acquéreur final. Aucune mention n'était portée dans la rubrique « opérations triangulaires ». Ce n'est que par une lettre du 10 avril 2013 que Firma Hans Bühler a rectifié ces états récapitulatifs en indiquant que les opérations déclarées faisaient partie d'opérations triangulaires. À cette même date, elle a également déposé des états récapitulatifs pour le mois de février et le mois de mars 2013.

22 Le centre des impôts de la ville de Graz a estimé que les opérations déclarées par Firma Hans Bühler relevaient d'« opérations triangulaires défaillantes » au motif que cet assujetti n'avait pas rempli ses obligations déclaratives spéciales et qu'il n'avait pas apporté la preuve que l'opération avait bien été

soumise à la TVA au niveau de l'acquisition finale en République tchèque. Le centre des impôts de la ville de Graz a également considéré que, même si les acquisitions intracommunautaires ont été effectuées en République tchèque, elles sont également réputées avoir eu lieu en Autriche, dans la mesure où Firma Hans Bühler a utilisé un numéro d'identification TVA autrichien. Le centre des impôts de la ville de Graz a donc décidé de soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires réalisées par Firma Hans Bühler.

23 Firma Hans Bühler a attaqué cette décision devant le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) qui a rejeté son recours. Selon cette juridiction, pour déterminer si Firma Hans Bühler pouvait bénéficier de l'exonération de la TVA sur ses acquisitions intracommunautaires, il fallait qu'elle remplisse ses obligations déclaratives spéciales. Or, la mention des opérations triangulaires ne figurait pas sur les états récapitulatifs initiaux relatifs à la période allant du mois d'octobre 2012 au mois de janvier 2013. Cela lui aurait donc fait perdre le bénéfice de l'exonération, en application de l'article 25, paragraphe 2, de l'UStG de 1994. Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a également considéré que le numéro d'identification TVA autrichien de Firma Hans Bühler n'était plus valide à la date du 10 avril 2013 et que, de ce fait, elle n'avait pas non plus rempli les obligations déclaratives pour les opérations du mois de février et du mois de mars 2013.

24 Firma Hans Bühler a formé un recours en *Revision* contre la décision du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) devant le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche). La juridiction de renvoi émet des doutes sur l'appréciation du centre des impôts de la ville de Graz et du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) au sujet de la taxation des opérations en cause.

25 Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 141, sous c), de la directive [TVA], dont dépend, conformément à l'article 42 (lu en combinaison avec l'article 197) de la directive [TVA], la non-application de l'article 41, premier alinéa, de la directive [TVA], doit-il être interprété en ce sens que la condition qu'il prévoit n'est pas remplie lorsque l'assujetti est établi et identifié à la TVA dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, y compris lorsque cet assujetti utilise le numéro d'identification TVA d'un autre État membre pour l'acquisition intracommunautaire en cause ?

2) Les articles 42 et 265 [de la directive TVA], lus en combinaison avec l'article 263 de la directive TVA, doivent-il être interprétés en ce sens que seul le dépôt en temps utile de l'état récapitulatif entraîne la non-applicabilité de l'article 41, premier alinéa, de la directive [TVA] ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

26 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 141, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la condition qu'il prévoit n'est pas remplie lorsque l'assujetti est établi et identifié à la TVA dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, y compris lorsque cet assujetti utilise le numéro d'identification TVA d'un autre État membre pour l'acquisition intracommunautaire en cause.

27 L'article 141 de la directive TVA prévoit un régime dérogatoire à la règle, énoncée à l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, selon laquelle les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre sont soumises à la TVA.

28 Cet article 141 fixe les conditions cumulatives dans lesquelles chaque État membre prend des mesures particulières afin de ne pas soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires de biens réalisées sur son territoire, en vertu de l'article 40 de la directive TVA, à savoir lorsque cet État membre est celui de destination de l'expédition ou du transport intracommunautaire.

29 Parmi ces conditions, l'article 141, sous a), de la directive TVA requiert que l'acquisition des biens soit effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre de destination de l'expédition ou du transport intracommunautaire, mais qui est identifié à la TVA dans un autre État membre.

30 L'article 141, sous b), de la directive TVA ajoute que l'acquisition des biens est effectuée pour les besoins d'une livraison subséquente de ces biens dans ce même État membre par l'assujetti visé à l'article 141, sous a), de la directive TVA.

31 L'article 141, sous c), de la directive TVA, seule disposition de cet article sur laquelle porte les interrogations de la juridiction de renvoi, requiert que les biens faisant l'objet de l'acquisition intracommunautaire en cause soient directement expédiés ou transportés à partir d'un État membre autre que celui à l'intérieur duquel l'assujetti est identifié à la TVA et à destination de la personne pour laquelle celui-ci effectue la livraison subséquente.

32 Cette dernière disposition fixe la condition relative à l'État membre de départ du transport intracommunautaire pour que l'acquisition intracommunautaire puisse bénéficier de la mesure de simplification prévue à l'article 141 de la directive TVA.

33 Selon une jurisprudence constante, s'agissant de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il importe de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, EU:C:2000:467, point 50, et du 26 juillet 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, point 73).

34 À cet égard, le libellé de l'article 141, sous c), de la directive TVA pourrait, à lui seul, laisser penser que dans la mesure où les biens en cause au principal ont été expédiés en République tchèque à partir de l'Allemagne et que Firma Hans Bühler était en possession d'un numéro d'identification TVA allemand, le bénéfice de l'exonération de la TVA devrait être refusé à cette dernière.

35 Toutefois, ainsi que la Commission européenne le relève dans ses observations écrites, il ressort du contexte de l'article 141, sous c), de la directive TVA ainsi que des objectifs de cette directive que la condition prévue à cette disposition désigne un État membre autre que celui à l'intérieur duquel l'acquéreur est identifié à la TVA pour l'acquisition spécifique qu'il réalise.

36 À cet égard, l'article 141, sous c), de la directive TVA, dans le contexte des autres dispositions de la directive TVA, doit s'entendre, d'une part, au regard du fait que si l'État membre de départ du transport était aussi celui à l'intérieur duquel l'acquéreur est identifié à la TVA pour l'acquisition des biens faisant l'objet du transport, cela signifierait que cette opération a eu lieu dans cet État membre et que celle-ci ne pourrait pas être qualifiée d'« opération intracommunautaire », au sens de l'article 20, premier alinéa, de la directive TVA. Dans ce cas, l'article 141 de la directive TVA, portant sur des acquisitions intracommunautaires, ne serait pas applicable.

37 D'autre part, ainsi que l'a fait valoir M. l'avocat général au point 70 de ses conclusions, l'article 141, sous c), de la directive TVA doit être lu à la lumière des articles 42 et 265 de cette directive qui précisent et complètent les conditions d'application de la mesure de simplification prévue à l'article 141 de la directive TVA. À cet égard, il convient de noter que l'article 265 de la directive TVA vise l'État membre qui a attribué à l'acquéreur le numéro d'identification TVA sous lequel celui-ci a effectué ses acquisitions.

38 Il en résulte que, lorsqu'un acquéreur est identifié à la TVA dans plusieurs États membres, seul le numéro d'identification TVA sous lequel il a effectué l'acquisition intracommunautaire doit être pris en compte pour apprécier si la condition, prévue à l'article 141, sous c), de la directive TVA est remplie.

39 Cette interprétation est conforme aux objectifs visés par la directive TVA et, plus spécifiquement, par la mesure de simplification prévue aux articles 42, 141, 197 et 265 de la directive TVA. D'une part, le régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, instauré 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 1991, L 376, p. 1), vise à transférer la recette fiscale à l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale des biens livrés (voir, en ce sens, arrêt du 14 juin 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, point 37 et jurisprudence citée).

40 D'autre part, il ressort du considérant 38 de la directive TVA que, pour les opérations imposables en régime intérieur liées à des échanges intracommunautaires de biens effectuées, au cours de la période transitoire, par des assujettis non établis sur le territoire de l'État membre du lieu de l'acquisition intracommunautaire de biens, y compris les opérations en chaîne, il est nécessaire de prévoir des mesures de simplification garantissant un traitement équivalent dans tous les États membres.

41 À cet égard, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 57 de ses conclusions, l'objet de l'article 141 de la directive TVA est d'éviter à l'opérateur intermédiaire d'une suite d'opérations telle que définie à ce même article 141, d'avoir à satisfaire à des obligations d'identification et de déclaration dans l'État membre de destination des biens.

42 Dans cette perspective, le bénéfice du régime de simplification instauré aux articles 42, 141, 197 et 265 de la directive TVA ne saurait être refusé à un assujetti réalisant une acquisition dans les conditions prévues à l'article 141 de la directive TVA pour la seule raison que cet assujetti est également identifié à la TVA dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport intracommunautaire. Ainsi que l'a observé M. l'avocat général au point 72 de ses conclusions, un tel refus créerait une différence significative dans la manière de traiter les assujettis et risquerait de restreindre, sans justification, l'exercice d'activités économiques sur la base des identifications à la TVA de l'assujetti.

43 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 141, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la condition qu'il prévoit est remplie lorsque l'assujetti est établi et identifié à la TVA dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, mais que cet assujetti utilise le numéro d'identification TVA d'un autre État membre pour l'acquisition intracommunautaire en cause.

Sur la seconde question

44 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 42 et 265 de la directive TVA, lus en combinaison avec l'article 263 de la directive TVA, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre applique l'article 41, premier alinéa, de la directive TVA au seul motif que, dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire, réalisée pour les besoins d'une livraison subséquente sur le territoire d'un État membre, le dépôt de l'état récapitulatif, visé à l'article 265 de la directive TVA, n'a pas été effectué en temps utile par l'assujetti identifié à la TVA dans cet État membre.

45 Il convient de rappeler que, par dérogation à l'article 41, premier alinéa, de la directive TVA, qui vise l'État membre qui a attribué le numéro d'identification TVA sous lequel l'acquéreur a effectué l'acquisition intracommunautaire en cause, l'article 42 de la directive TVA dispose que l'acquisition

intracommunautaire est réputée soumise à la TVA dans l'État membre de destination du transport intracommunautaire si les deux conditions cumulatives prévues respectivement aux points a) et b) de cet article 42 sont remplies.

46 Conformément à l'article 42, sous a), de la directive TVA, l'acquéreur intermédiaire doit établir avoir effectué son acquisition pour les besoins d'une livraison subséquente, effectuée sur le territoire de l'État membre déterminé conformément à l'article 40 de la directive TVA, pour laquelle le destinataire a été désigné comme redevable de la TVA conformément à l'article 197 de la directive TVA.

47 L'article 42, sous b), de la directive TVA ajoute une seconde condition selon laquelle l'acquéreur doit remplir les obligations relatives au dépôt de l'état récapitulatif prévues à l'article 265 de la directive TVA. Cette dernière disposition détaille les informations spécifiques relatives à la chaîne d'opérations, telle que définie à l'article 141 de la directive TVA, que l'opérateur intermédiaire doit fournir dans l'état récapitulatif à déposer auprès de l'administration fiscale de l'État membre qui lui a attribué le numéro d'identification TVA sous lequel il a effectué l'acquisition intracommunautaire.

48 S'agissant de l'article 263 de la directive TVA, celui-ci prévoit les règles relatives aux délais impartis pour le dépôt d'un état récapitulatif.

49 Contrairement à ce que le gouvernement autrichien fait valoir devant la Cour, il convient de relever que, tandis que l'article 42, sous a), de la directive TVA précise la condition de fond requise pour qu'une acquisition telle que celle en cause au principal soit réputée soumise à la TVA conformément à l'article 40 de cette directive, l'article 42, sous b), de la directive TVA précise les modalités selon lesquelles la preuve de la taxation dans l'État membre de destination du transport ou de l'expédition intracommunautaire doit être rapportée en renvoyant aux obligations spécifiques auxquelles l'acquéreur doit se conformer lors du dépôt de l'état récapitulatif. De telles obligations relatives aux états récapitulatifs doivent être considérées comme étant formelles.

50 Or, en vertu du principe de neutralité fiscale, l'omission par un assujetti de se conformer aux exigences formelles prévues à l'article 42, sous b), de la directive TVA ne saurait conduire à remettre en question l'application de l'article 42 de cette directive si les conditions de fond énoncées audit article 42, sous a), sont par ailleurs satisfaites (voir, par analogie, arrêts du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 46, et du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 36). En effet, le refus d'appliquer l'article 42 de la directive TVA pour un tel motif pourrait conduire à une double taxation dans la mesure où l'acquéreur intermédiaire serait également taxé, en application de l'article 41, paragraphe 1, de la directive TVA, dans l'État membre qui lui a attribué le numéro d'identification TVA qu'il a utilisé pour cette opération, tandis que l'acquéreur final serait également taxé en application de l'article 141, sous e), et de l'article 197 de la directive TVA. À cet égard, il convient d'ajouter que, selon la jurisprudence de la Cour, les articles 41 et 42 de la directive TVA visent à garantir l'assujettissement à la TVA de l'acquisition intracommunautaire en cause au niveau de l'acquéreur final, tout en évitant la double taxation de cette opération (voir, en ce sens, arrêt du 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217, point 35).

51 Il en résulte que l'article 42 de la directive TVA s'applique dès lors que les conditions de fond sont remplies. En cela, est pertinent le fait que le numéro d'identification TVA de l'acquéreur est valide au moment des opérations. En revanche, est sans pertinence le fait que ce numéro n'est plus valide à la date de dépôt des états récapitulatifs.

52 En tout état de cause, un État membre ne saurait prévoir, sans aller au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe, la possibilité d'une rectification des états récapitulatifs relative aux opérations triangulaires tout en privant cette rectification d'effet en refusant à l'opérateur intermédiaire l'application rétroactive de l'article 42 de la directive TVA si cet opérateur rapporte la preuve que les conditions de fond ont été satisfaites. Toutefois, afin de sanctionner la

méconnaissance d'exigences formelles, les États membres peuvent envisager d'autres sanctions que le refus d'application de l'article 42 de la directive TVA, comme l'infliction d'une amende ou d'une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction (voir, par analogie, arrêt du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, point 42).

53 Or, il ressort de la décision de renvoi que les états récapitulatifs initiaux pour la période allant du mois d'octobre 2012 au mois de décembre 2012 étaient complets mais qu'ils ont été déposés le 8 février 2013, avec retard. Le centre des impôts de la ville de Graz a également estimé que Firma Hans Bühler n'avait pas rempli ses obligations déclaratives pour le mois de février et le mois de mars 2013, étant donné que le numéro d'identification TVA de cette société n'était plus valide à la date du dépôt des états récapitulatifs portant sur les opérations réalisées au cours de cette période.

54 S'agissant de cette dernière période, il convient de relever que la seule circonstance selon laquelle le numéro d'identification TVA de Firma Hans Bühler n'était plus valide à la date du dépôt des états récapitulatifs en cause au principal ne saurait être considérée comme méconnaissant l'article 265 de la directive TVA. En effet, cette disposition n'exige pas que le numéro d'identification TVA dont dispose l'assujetti soit toujours valide à la date du dépôt de l'état récapitulatif. Selon les termes mêmes de ladite disposition, l'état récapitulatif doit mentionner le numéro TVA sous lequel l'assujetti « a effectué » les acquisitions intracommunautaires en cause et non pas celui dont il dispose à la date du dépôt de l'état récapitulatif.

55 En ce qui concerne les états récapitulatifs ayant été déposés avec retard, le principe de neutralité fiscale exige que l'article 42 de la directive TVA puisse être appliqué si les conditions de fond énoncées à l'article 42, sous a), de la directive TVA sont remplies, même si la condition formelle visée à l'article 42, sous b), de la directive TVA n'a pas été satisfaite en temps utile. Partant, l'administration fiscale d'un État membre ne saurait, en principe, taxer une acquisition intracommunautaire au seul motif que l'acquéreur n'a pas déposé en temps utile un état récapitulatif dûment complété relatif à son opération.

56 Il convient néanmoins d'ajouter, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 91 de ses conclusions, qu'il existe deux cas de figure dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut justifier d'écarter l'application de l'article 42 de la directive TVA (voir, par analogie, arrêt du 20 octobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, points 43, 44 et 46).

57 D'une part, la violation d'une exigence formelle peut conduire au refus de l'application de l'article 42 de la directive TVA si un assujetti a intentionnellement participé à une fraude fiscale qui a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA (voir, par analogie, arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 39 et jurisprudence citée).

58 Dans l'affaire au principal, aucun élément du dossier ne laisse suggérer que Firma Hans Bühler était impliquée dans une fraude.

59 D'autre part, la méconnaissance d'une exigence formelle peut justifier le refus de l'application de l'article 42 de la directive TVA si cette méconnaissance a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir, par analogie, arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 42 et jurisprudence citée).

60 Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si le fait que les états récapitulatifs initiaux concernant la période allant du mois d'octobre 2012 au mois de décembre 2012 aient été déposés avec retard avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites.

61 À la lumière des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que les articles 42 et 265 de la directive TVA, lus en combinaison avec l'article 263 de la directive TVA, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre

applique l'article 41, premier alinéa, de la directive TVA au seul motif que, dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire, réalisée pour les besoins d'une livraison subséquente sur le territoire d'un État membre, le dépôt de l'état récapitulatif, visé à l'article 265 de la directive TVA, n'a pas été effectué en temps utile par l'assujetti identifié à la TVA dans cet État membre.

Sur les dépens

62 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 (quatrième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 141, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, doit être interprété en ce sens que la condition qu'il prévoit est remplie lorsque l'assujetti est établi et identifié à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, mais que cet assujetti utilise le numéro d'identification TVA d'un autre État membre pour l'acquisition intracommunautaire en cause.**

2) **Les articles 42 et 265 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, lus en combinaison avec l'article 263 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre applique l'article 41, premier alinéa, de la directive 2006/112 telle que modifiée par la directive 2010/45, au seul motif que, dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire, réalisée pour les besoins d'une livraison subséquente sur le territoire d'un État membre, le dépôt de l'état récapitulatif, visé à l'article 265 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, n'a pas été effectué en temps utile par l'assujetti identifié à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans cet État membre.**

Signatures