Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

20 octobre 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive — Article 28 quater, A, sous a) et d) — Transfert de biens à l'intérieur de l'Union européenne — Droit à exonération — Non-respect d'une obligation de transmettre un numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination — Absence d'indices sérieux de l'existence d'une fraude fiscale — Refus du bénéfice de l'exonération — Admissibilité»

Dans l'affaire C-24/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne), par décision du 4 décembre 2014, parvenue à la Cour le 21 janvier 2015, dans la procédure

Josef Plöckl

contre

Finanzamt Schrobenhausen,

LA COUR (quatrième chambre),

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

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 janvier 2016,

considérant les observations présentées :

— pour le Finanzamt Schrobenhausen, par M. K. Ostermeier, M^me^ H. Marhofer-Ferlan et M. D. Scherer,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement grec, par M^mes^ K. Nasopoulou et S. Lekkou, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, M^me^ A. Cunha et M. R. Campos Laires, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: l'allemand.

— pour la Commission européenne, par M. M. Wasmeier et M^me^ M. Owsiany-Hornung, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 avril 2016,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 22, paragraphe 8, 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 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2005/92/CE du Conseil, du 12 décembre 2005 (JO 2005, L 345, p. 19) (ci-après la « sixième directive »), dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de la sixième directive, ainsi que de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, et sous d), de cette directive.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Josef Plöckl au Finanzamt Schrobenhausen (administration fiscale de Schrobenhausen, Allemagne, ci-après l'« administration fiscale »), au sujet du refus de cette administration d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) le transfert d'un véhicule affecté à l'entreprise de M. Plöckl de l'Allemagne vers l'Espagne au cours de l'année 2006.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 2, point 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 Conformément à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2 de cet article, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

5 L'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive définit la notion de « livraison d'un bien » comme étant le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

6 L'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, prévoit :

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

[…] »

7 L'article 28 bis, paragraphe 5, de la sixième directive dispose :

« Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux :

b) le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre.

Est considéré comme transféré à destination d'un autre État membre, tout bien corporel expédié ou transporté, par l'assujetti ou pour son compte, en dehors du territoire visé à l'article 3, mais à l'intérieur de la Communauté, pour les besoins de son entreprise, autres que les besoins de l'une des opérations suivantes :

[…] »

8 L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, et sous d), de la sixième directive se lit 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.

[…]

d) les livraisons de biens, au sens de l'article 28 bis, paragraphe 5, point b), qui bénéficieraient des exonérations prévues ci-dessus si elles étaient effectuées pour un autre assujetti. »

Le droit allemand

9 L'article 3, paragraphe 1a, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après l'« UStG »), prévoit :

« Est assimilé à une livraison à titre onéreux le transfert d'un bien de l'entreprise effectué par un entrepreneur du territoire national à destination d'une autre partie du territoire communautaire pour qu'il en dispose, sauf aux fins d'une utilisation simplement temporaire, même si l'entrepreneur a importé le bien à l'intérieur du pays. L'entrepreneur est considéré comme un fournisseur. »

10 Conformément à l'article 4, point 1, sous b), de l'UStG, les livraisons intracommunautaires sont exonérées.

11 L'article 6a de l'UStG définit la livraison intracommunautaire, notamment, dans les termes suivants :

« […]

2. Le transfert d'un bien assimilé à une livraison est également considéré comme une livraison intracommunautaire (article 3, paragraphe 1a, de [l'UStG]).

3. L'entrepreneur doit démontrer que les conditions visées aux paragraphes 1 et 2 sont remplies. […] »

12 L'article 17c, paragraphes 1 et 3, de l'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (règlement d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal, dispose :

« 1. En cas de livraisons intracommunautaires (article 6a, paragraphes 1 et 2, de [l'UStG]), l'entrepreneur auquel le présent règlement s'applique doit établir à l'aide de documents comptables que les conditions de l'exonération fiscale sont réunies, y compris en indiquant le numéro d'identification à la taxe sur le chiffre d'affaires de l'acquéreur. Le respect de ces conditions doit ressortir clairement et de manière aisément vérifiable de la comptabilité.

[…]

3. Dans les cas de transfert assimilés à une livraison (article 6a, paragraphe 2, de [l'UStG]), il appartient à l'entrepreneur d'indiquer les éléments suivants :

[…]

2) l'adresse et le numéro d'identification à la taxe sur le chiffre d'affaires de la partie d'entreprise située dans l'autre État membre ;

[…] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

13 Au cours de l'année 2006, M. Plöckl, un entrepreneur individuel, a acquis un véhicule qu'il a affecté à son entreprise. Le 20 octobre 2006, il a expédié ce véhicule à un revendeur établi en Espagne en vue de le vendre en Espagne. Cette expédition est attestée par une lettre de voiture CMR (lettre d'expédition établie sur la base de la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978). Le 11 juillet 2007, ledit véhicule a été vendu à une entreprise établie en Espagne.

14 M. Plöckl n'a déclaré aucun chiffre d'affaires au titre de cette opération pour l'année 2006. Pour l'année 2007, il a déclaré une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA à ladite entreprise.

15 Dans le cadre d'un contrôle sur place, l'administration fiscale a estimé que les conditions d'une livraison intracommunautaire n'étaient pas réunies et qu'il s'agissait d'une livraison qui devait être taxée en Allemagne au titre de l'année 2007. Elle a donc émis un avis rectificatif d'imposition à la TVA pour l'année 2007.

16 Au cours de la procédure introduite subséquemment devant le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne), cette juridiction a constaté que le véhicule en cause au principal se trouvait déjà en Espagne en 2007, ce qui a conduit l'administration fiscale à annuler cet avis rectificatif.

17 À la suite de cette annulation, l'administration fiscale a rectifié le calcul de la TVA pour l'année 2006, considérant que le transfert du véhicule en 2006 vers l'Espagne était soumis à la TVA et n'était pas exonéré, dans la mesure où M. Plöckl n'avait pas indiqué de numéro d'identification à la TVA attribué par l'Espagne et n'avait donc pas produit la preuve comptable requise aux fins de l'exonération de la TVA.

18 M. Plöckl a formé un recours contre cette décision devant la juridiction de renvoi. Celle-ci est d'avis, d'une part, qu'il n'y avait pas de livraison intracommunautaire en raison de l'absence d'un lien temporel et matériel suffisant entre l'expédition du véhicule en Espagne et la vente de celui-ci dans cet État membre et, d'autre part, que le transfert intracommunautaire effectué au cours de l'année 2006 est soumis à la TVA en application de l'article 3, paragraphe 1a, de l'UStG.

19 Toutefois, la juridiction de renvoi se demande si ledit transfert doit bénéficier d'une exonération de la TVA. Elle relève que, si M. Plöckl n'a pas pris toutes les mesures raisonnables pour indiquer un numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination, il n'existe pas d'indices sérieux suggérant l'existence d'une fraude et l'administration fiscale exclut une telle fraude. Selon la juridiction de renvoi, M. Plöckl a simplement commis une erreur de droit en comptabilisant l'opération de transfert et la vente ultérieure en tant que livraison intracommunautaire et n'a fait aucune fausse déclaration à l'administration fiscale.

20 À cet égard, la juridiction de renvoi se réfère au point 58 de l'arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dont il ressort que l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire peut être subordonnée à la transmission, par le fournisseur, du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur, sous réserve que le refus d'octroyer le bénéfice de cette exonération ne soit pas opposé au seul motif que cette obligation n'a pas été respectée lorsque le fournisseur ne peut, de bonne foi, et après avoir pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui, transmettre ce numéro d'identification et qu'il transmet, par ailleurs, des indications de nature à démontrer de manière suffisante que l'acquéreur est un assujetti agissant en tant que tel dans l'opération en cause.

21 Ladite juridiction considère que le raisonnement retenu par la Cour dans cet arrêt est également applicable à un transfert intracommunautaire, tel que celui en cause au principal, et qu'il pourrait en être déduit que, en l'occurrence, l'exonération de la TVA peut être refusée au motif que M. Plöckl n'a pas pris toutes les mesures raisonnables pour indiquer un numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination.

22 Toutefois, la juridiction de renvoi relève que, au point 52 dudit arrêt, la Cour a jugé qu'il est légitime d'exiger d'un fournisseur qu'il agisse de bonne foi et qu'il prenne toutes les mesures pouvant raisonnablement être exigées de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale. Elle est donc d'avis qu'il ne peut être demandé à l'assujetti de prendre des mesures raisonnables que lorsqu'il existe des indices sérieux de l'existence d'une fraude.

23 En l'absence d'indice sérieux d'une fraude, la juridiction de renvoi estime que l'exonération de la TVA ne saurait être refusée dès lors que les conditions matérielles de cette exonération sont remplies, comme c'est le cas dans l'affaire dont elle est saisie, la production du numéro d'identification à la TVA ne constituant pas une telle condition. Dans de telles circonstances, ce refus serait contraire aux principes de neutralité fiscale et de proportionnalité.

24 Le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich) a, dès lors, décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, et l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, et sous d), de la sixième directive autorisent-ils les États membres à refuser le bénéfice de l'exonération pour une livraison intracommunautaire (ici, un transfert intracommunautaire), lorsque le fournisseur n'a certes pas pris toutes les mesures raisonnables concernant les exigences formelles relatives à l'indication du numéro d'identification à la TVA, mais qu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude, que le bien a été transféré à destination d'un autre État membre et que les autres conditions d'exonération sont également remplies ? »

Sur la question préjudicielle

25 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, ainsi que l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, et sous d), de cette directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale de l'État membre d'origine refuse d'exonérer de la TVA un transfert intracommunautaire au motif que l'assujetti n'a pas communiqué de numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination, lorsqu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude, que le bien a été transféré à destination d'un autre État membre et que les autres conditions d'exonération sont également remplies.

26 Conformément à l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), premier alinéa, de la sixième directive, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un État membre autre que celui dans lequel cette entreprise est établie est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux. Un tel transfert constitue donc, en vertu de l'article 2, point 1, et de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, une opération soumise à la TVA.

27 Les conditions qui doivent être remplies pour qu'une opération puisse être qualifiée de transfert intracommunautaire au sens de l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), de la sixième directive, sont prévues au deuxième alinéa de cette disposition, aux termes duquel est considéré comme transféré à destination d'un autre État membre tout bien corporel expédié ou transporté, par l'assujetti ou pour son compte, en dehors du territoire visé à l'article 3 de cette directive, mais à l'intérieur de l'Union européenne, pour les besoins de son entreprise, à l'exception des besoins de certaines opérations énumérées à cet alinéa.

28 Il ressort de l'article 28 quater, A, sous d), de la sixième directive qu'un tel transfert intracommunautaire doit être exonéré de la TVA dans l'État membre d'origine dans la mesure où il bénéficierait des exonérations prévues à l'article 28 quater, A, sous a) à c), de la sixième directive s'il était effectué pour un autre assujetti.

29 Il s'ensuit que, aux fins de l'exonération de la TVA, un transfert intracommunautaire, tel que visé audit article 28 bis, paragraphe 5, sous b), est assimilé, notamment, à une livraison intracommunautaire dont l'exonération de la TVA est prévue à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive. S'agissant des conditions d'exonération d'un tel transfert intracommunautaire, elles résultent, d'une part, de cette dernière disposition, sans que ce transfert doive être effectué pour un autre assujetti. Les biens concernés doivent donc être expédiés ou transportés, par l'assujetti ou pour son compte, en dehors du territoire visé à l'article 3 de cette directive, mais à l'intérieur de l'Union, et ce transfert doit être effectué pour ce même 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.

30 D'autre part, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 59 à 61 de ses conclusions, les conditions de fond d'un transfert intracommunautaire, telles que visées à l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), deuxième alinéa, de la sixième directive et énumérées au point 27 du présent arrêt, doivent également être remplies pour qu'un tel transfert soit exonéré de la TVA.

31 Cela étant, il convient de préciser que le fait de transférer un bien pour les besoins de l'entreprise de l'assujetti, ainsi que cette disposition le précise, implique que ce transfert est effectué pour cet assujetti « agissant en tant que tel » au sens de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive. À cet égard, il est de jurisprudence constante qu'un assujetti agit en cette qualité lorsqu'il effectue des opérations dans le cadre de son activité taxable (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 49, et du 8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, point 52).

32 Selon la juridiction de renvoi, l'opération en cause au principal doit être considérée comme un transfert intracommunautaire au sens de l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), de la sixième directive. À cet égard, cette juridiction relève que le véhicule acquis par M. Plöckl a été affecté à l'entreprise de ce dernier située en Allemagne puis expédié en Espagne pour continuer à être utilisé à des fins professionnelles par M. Plöckl.

33 Il en découle, ainsi qu'il ressort également du libellé de la question posée par la juridiction de renvoi, que les conditions d'exonération de la TVA du transfert en cause au principal étaient remplies. Cependant, cette exonération a été refusée par l'administration fiscale au motif que M. Plöckl n'avait pas communiqué à cette dernière un numéro d'identification à la TVA attribué par le Royaume d'Espagne, comme l'exige l'article 17c, paragraphe 3, du règlement d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, dans sa version en vigueur à la date des faits au principal.

34 Dans ses observations écrites, la Commission européenne estime que cette exigence de communiquer le numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination a vocation, en ce qui concerne un transfert intracommunautaire, à démontrer que l'assujetti a transféré le bien en question dans cet État membre « pour les besoins de son entreprise », ce qui constitue, ainsi qu'il résulte des points 30 et 31 du présent arrêt, une condition d'exonération de la TVA d'un tel transfert. L'administration fiscale et le gouvernement allemand ont confirmé cet objectif de ladite exigence lors de l'audience. La présente question préjudicielle concerne donc les modalités de preuve susceptibles d'être imposées, et les circonstances dans lesquelles celles-ci peuvent l'être, afin de démontrer que cette condition d'exonération est satisfaite.

35 À cet égard, la Cour a jugé que, en l'absence de disposition sur le sujet dans la sixième directive, celle-ci prévoyant seulement à son article 28 quater, A, premier membre de phrase, qu'il appartient aux États membres de fixer les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires de biens, la question des moyens de preuve susceptibles d'être fournis par les assujettis pour bénéficier de l'exonération de la TVA relève de la compétence des États membres (arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 42 et jurisprudence citée). Cela s'applique également aux transferts intracommunautaires, visés à cette disposition, sous d).

36 En outre, l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, confère aux États membres la faculté d'adopter des mesures destinées à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude, sous réserve, notamment, de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Ces mesures ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA (arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 44 et jurisprudence citée).

37 Une telle mesure nationale va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe si elle subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération de la TVA au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci étaient satisfaites. En effet, les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, points 29 et 30).

38 Or, en ce qui concerne les caractéristiques objectives d'un transfert intracommunautaire, il découle du point 30 du présent arrêt que, si un transfert de biens répond aux conditions prévues à l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), deuxième alinéa, de la sixième directive, ce transfert est exonéré de la TVA (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 30).

39 Il s'ensuit que le principe de neutralité fiscale exige que l'exonération de la TVA soit accordée si ces conditions de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 31).

40 À cet égard, la Cour a jugé, dans le contexte d'une livraison intracommunautaire, qu'une obligation de communiquer le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur du bien constitue une exigence formelle au regard du droit à l'exonération de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 51).

41 Il en va de même en ce qui concerne une obligation de transmettre, dans le cadre d'un transfert intracommunautaire, le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti attribué par l'État membre de destination. À cet égard, si la fourniture de ce numéro constitue la preuve qu'un tel transfert a été effectué pour les besoins de l'entreprise de cet assujetti et, par conséquent, ainsi qu'il découle du point 31 du présent arrêt, que ledit assujetti agit en tant que tel dans cet État membre, la preuve d'une telle qualité ne peut, dans tous les cas, dépendre exclusivement de la fourniture dudit numéro d'identification à la TVA. En effet, l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, qui définit la notion d'« assujetti », ne subordonne pas cette qualité au fait que la personne concernée possède un numéro d'identification à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 49). La transmission de ce numéro ne constitue donc pas une condition de fond aux fins de l'exonération de la TVA d'un transfert intracommunautaire.

42 Il résulte de ce qui précède que l'administration d'un État membre ne saurait en principe refuser l'exonération de la TVA d'un transfert intracommunautaire au seul motif que l'assujetti n'a pas transmis le numéro d'identification à la TVA que lui a attribué l'État membre de destination.

43 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 81 de ses conclusions, la jurisprudence de la Cour a cependant reconnu deux cas de figure dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut entraîner la perte du droit à l'exonération de la TVA.

44 En premier lieu, le principe de neutralité fiscale ne saurait être invoqué, aux fins de l'exonération de la TVA, par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale qui a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 7 décembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, point 54, et du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 46).

45 Toutefois, la juridiction de renvoi a constaté qu'il n'y a pas d'indices sérieux d'une fraude fiscale dans le litige au principal et que l'administration fiscale a exclu une telle fraude. Dès lors, cette exception à la règle selon laquelle l'exonération de la TVA doit être accordée, même en l'absence du respect d'une condition formelle, si les exigences de fond sont remplies, n'est pas applicable à ce litige.

46 En second lieu, la violation d'une exigence formelle peut conduire au refus de l'exonération de la TVA si cette violation a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 31, et du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 46).

47 Il résulte, cependant, de la condition même à laquelle ce refus d'exonération de la TVA est subordonné que, dès lors que l'administration dispose des données nécessaires pour établir que les exigences de fond sont satisfaites, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit à exonération de l'assujetti, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit (voir, par analogie, arrêt du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, point 40 et jurisprudence citée).

48 Or, ainsi qu'il est indiqué aux points 30 et 31 du présent arrêt, les conditions de fond d'un transfert intracommunautaire, prévues à l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), de la sixième directive, correspondent, en substance, aux conditions matérielles pour l'exonération de la TVA d'un tel transfert, énumérées à l'article 28 quater, A, sous a), de cette directive.

49 Par conséquent, dès lors que, ainsi qu'il ressort du point 32 du présent arrêt, dans le cadre du litige au principal, même si M. Plöckl n'a pas communiqué un numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination, la juridiction de renvoi a constaté que l'opération en cause doit être considérée comme un transfert intracommunautaire au sens de l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), de la sixième directive, il y a lieu de considérer que l'administration fiscale disposait des données permettant également d'établir que les conditions d'exonération de ce transfert étaient remplies.

50 Il apparaît donc qu'aucune des deux situations dans lesquelles la Cour a reconnu la possibilité pour une administration de refuser l'exonération de la TVA en raison du non-respect d'une exigence formelle n'est applicable dans des circonstances telles que celles du litige au principal.

51 La juridiction de renvoi se réfère néanmoins au point 58 de l'arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dans lesquels la Cour a dit pour droit que l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale d'un État membre subordonne l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire à la transmission, par le fournisseur, du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur, sous réserve, toutefois, que le refus d'octroyer le bénéfice de cette exonération ne soit pas opposé au seul motif que cette obligation n'a pas été respectée lorsque le fournisseur ne peut, de bonne foi, et après avoir pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui, transmettre ce numéro d'identification et qu'il transmet, par ailleurs, des indications de nature à démontrer de manière suffisante que l'acquéreur est un assujetti agissant en tant que tel dans l'opération en cause. La juridiction de renvoi se demande s'il en découle que l'exonération de la TVA peut être refusée à un assujetti qui, dans le cadre d'un transfert intracommunautaire, n'a pas pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui pour transmettre à l'administration un numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination.

52 Dans l'arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), la Cour n'a pas entendu instaurer une telle règle générale.

53 En effet, la Cour a, au point 46 dudit arrêt, expressément confirmé la jurisprudence selon laquelle, excepté dans les deux cas de figure mentionnés aux points 44 et 46 du présent arrêt, le principe de neutralité fiscale exige que l'exonération de la TVA soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par l'assujetti.

54 En outre, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 111 de ses conclusions, il ressort notamment du point 52 de l'arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), que le constat relatif à l'impossibilité pour un assujetti, de bonne foi, ayant pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui, de transmettre le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur, vise la situation dans laquelle il est question de savoir si l'assujetti a participé ou non à une fraude fiscale. Elle a ainsi jugé que la participation du fournisseur à une telle fraude pouvait être exclue eu égard à la circonstance que ce dernier ne pouvait, de bonne foi, et après avoir pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui, transmettre le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur.

55 Il s'ensuit que, dans des circonstances, telles que celles du litige au principal, dans lesquelles la participation de l'assujetti à une fraude fiscale a été en tout état de cause exclue, l'exonération de la TVA ne saurait être refusée à celui-ci au motif qu'il n'a pas pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui afin de satisfaire à une obligation formelle, à savoir la transmission du numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination du transfert intracommunautaire.

56 Devant la Cour, l'administration fiscale et le gouvernement allemand ont cependant souligné le caractère primordial du numéro d'identification à la TVA en tant qu'élément de contrôle dans le système de masse impliquant un grand nombre de transactions intracommunautaires.

57 Toutefois, une telle considération ne saurait ni transformer une exigence formelle en une exigence de fond dans le système commun de la TVA ni justifier un refus d'exonération en raison du non-respect d'une exigence formelle imposée par le droit national transposant la sixième directive.

58 En effet, si l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, permet aux États membres d'adopter des mesures destinées à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude, un tel refus d'exonération irait au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs, dès lors que pareille infraction à ce droit national peut être sanctionnée par une amende proportionnée à la gravité de celle-ci (voir, par analogie, arrêts du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, points 62 et 63, ainsi que du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, points 47 et 48).

59 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, ainsi que l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, et sous d), de cette directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale de l'État membre d'origine refuse d'exonérer de la TVA un transfert intracommunautaire au motif que l'assujetti n'a pas communiqué de numéro d'identification à la TVA attribué par l'État membre de destination, lorsqu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude, que le bien a été transféré à destination d'un autre État membre et que les autres conditions d'exonération sont également remplies.

Sur les dépens

60 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 :

L'article 22, paragraphe 8, 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 2005/92/CE du Conseil, du 12 décembre 2005, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de cette sixième directive, ainsi que l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, et sous d), de ladite directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale de l'État membre d'origine refuse d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée un transfert intracommunautaire au motif que l'assujetti n'a pas communiqué de numéro d'identification à cette taxe attribué par l'État membre de destination, lorsqu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude, que le bien a été transféré à destination d'un autre État membre et que les autres conditions d'exonération sont également remplies.

Signatures