

62016CJ0021

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

9 février 2017 (1)

«Renvoi préjudiciel — TVA — Directive 2006/112/CE — Articles 131 et 138 — Conditions d'exonération d'une livraison intracommunautaire — Système d'échange d'informations en matière de TVA (VIES) — Absence d'inscription de l'acquéreur — Refus du bénéfice de l'exonération — Admissibilité»

Dans l'affaire C-21/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal], par décision du 30 novembre 2015, parvenue à la Cour le 15 janvier 2016, dans la procédure

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. E. Juhász, président de chambre, Mme K. Jürimäe (rapporteur) et M. C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, R. Campos Laires et M. Figueiredo, en qualité d'agents,

—

pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

—

pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios et M. G. Braga da Cruz, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 131 et de 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 (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), ainsi que du principe de proportionnalité.

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Euro Tyre BV– Sucursal em Portugal (ci-après « Euro Tyre ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet du refus de cette autorité d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) plusieurs opérations qu'Euro Tyre a qualifiées de livraisons intracommunautaires de biens.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3

Conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. L'« activité économique » est définie, à cette disposition, comme toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Ladite disposition précise qu'est en particulier considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

4

Aux termes de l'article 131 de cette directive :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

5

L'article 138, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté 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. »

6

L'article 213, paragraphe 1, de cette même directive dispose :

« Tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti.

Les États membres autorisent, et peuvent exiger, que la déclaration soit faite, dans les conditions qu'ils déterminent, par voie électronique. »

7

L'article 214, paragraphe 1, de la directive TVA énonce :

« Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que soient identifiées par un numéro individuel les personnes suivantes :

a)

tout assujetti, à l'exception de ceux visés à l'article 9, paragraphe 2, qui effectue sur leur territoire respectif des livraisons de biens ou des prestations de services lui ouvrant droit à déduction, autres que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles la TVA est due uniquement par le preneur ou le destinataire conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199 ;

b)

tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b), ou qui a exercé l'option prévue à l'article 3, paragraphe 3, de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires ;

[...] »

Les règlements (CE) no 1798/2003 et (UE) no 904/2010

8

Aux termes de l'article 27, paragraphe 1, du règlement (CE) no 1798/2003 du Conseil, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) no 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1) :

« Chaque État membre dispose d'une base de données électronique contenant un registre des personnes auxquelles un numéro d'identification TVA a été attribué dans cet État membre. »

9

Le règlement no 1798/2003 a été abrogé, avec effet au 1er janvier 2012, par le règlement (UE) no 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1).

10

L'article 17, paragraphe 1, de ce dernier règlement prévoit :

« Chaque État membre stocke les informations suivantes dans un système électronique :

a)

les informations qu'il recueille conformément au titre XI, chapitre 6, de la directive [TVA] ;

b)

les données portant sur l'identité, l'activité, l'organisation et l'adresse des personnes auxquelles il a attribué un numéro d'identification TVA, recueillies en application de l'article 213 de la directive [TVA], ainsi que la date à laquelle ce numéro a été attribué ;

[...] »

Le droit portugais

11

Le Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (régime de la TVA concernant les transactions intracommunautaires, ci-après le « RITI ») transpose les règles relatives aux transactions intracommunautaires issues de la directive TVA en droit portugais.

12

Aux termes de l'article 14, sous a), du RITI, sont exonérées de la TVA :

« les livraisons de biens réalisées par un assujetti, visé à l'article 2, paragraphe 1, sous a), expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour le compte de ceux-ci, à partir du territoire national vers un autre État membre à destination de l'acquéreur, lorsque celui-ci est une personne physique ou morale enregistrée aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre, qui a utilisé le numéro d'identification correspondant pour effectuer l'acquisition et qui s'y trouve couvert par un régime d'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13

Euro Tyre est une succursale portugaise d'une société de droit néerlandais, Euro Tyre BV. Elle exerce une activité d'importation, d'exportation et de commercialisation de pneus de différentes marques auprès de détaillants établis au Portugal et en Espagne. Sur le marché espagnol, elle réalise ses ventes, en partie, directement et, en partie, par l'intermédiaire d'un distributeur, à savoir Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14

Le litige au principal porte sur plusieurs ventes, réalisées au cours de la période comprise entre l'année 2010 et l'année 2012, à Euro Tyre Distribución de Neumáticos. Au moment de ces ventes, cette dernière était enregistrée comme assujetti à la TVA en Espagne. En revanche, elle n'était pas encore soumise, dans cet État membre, au régime de taxation des acquisitions intracommunautaires ni inscrite dans le système d'échange d'informations en matière de TVA (ci-après le « système VIES »). Ce n'est que le 19 mars 2013 que les services fiscaux espagnols lui ont attribué le statut d'opérateur intracommunautaire et l'ont inscrite dans ce système, avec effet au 1er juillet 2012.

15

Euro Tyre a déclaré lesdites ventes comme des livraisons intracommunautaires exonérées en vertu de l'article 14, sous a), du RITI.

16

À la suite d'un contrôle fiscal portant sur les années 2010 à 2012, l'Inspeção Tributária (service du contrôle fiscal, Portugal) a toutefois considéré que les conditions de l'exonération prévues à l'article 14, sous a), du RITI n'étaient pas remplies, dès lors que, au moment des ventes en cause, Euro Tyre Distribución de Neumáticos n'était ni enregistrée pour la réalisation d'opérations intracommunautaires en Espagne ni inscrite dans le système VIES.

17

Par suite, l'autorité fiscale et douanière a procédé à des rectifications de la TVA due par Euro Tyre pour les années 2010 à 2012, majorée d'intérêts de retard.

18

Euro Tyre a contesté ces rectifications. Après rejet de sa réclamation gracieuse et de son recours hiérarchique, elle a saisi la juridiction de renvoi. Devant celle-ci, elle fait valoir que la condition prévue à l'article 14, sous a), du RITI, selon laquelle l'acquéreur doit relever d'un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires de biens et être inscrit dans le système VIES, résulte d'une mauvaise transposition de la directive TVA. En effet, une telle condition ne figurerait pas à l'article 138 de cette directive et constituerait tout au plus une exigence de nature formelle imposée par la seule République portugaise.

19

La juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si l'exonération des livraisons intracommunautaires, prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, peut être subordonnée à la condition que l'acquéreur ayant son siège dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens soit enregistré, dans le premier État, pour les opérations intracommunautaires et qu'il figure dans le système VIES.

20

À cet égard, cette juridiction relève que, depuis le mois de juin 2010, Euro Tyre Distribución de Neumáticos était enregistrée aux fins de la TVA en Espagne pour les opérations nationales, sous un numéro d'identification qui figurait sur toutes les factures relatives aux ventes en cause ainsi que dans les états récapitulatifs y afférents. En revanche, au moment de ces ventes, cette société, assujettie à la TVA, ne relevait pas d'un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires et n'était pas inscrite dans le système VIES. Euro Tyre avait connaissance de cet état de fait, mais s'attendait à ce que les services fiscaux espagnols accordent, avec effet pour le passé, le statut d'opérateur intracommunautaire à Euro Tyre Distribución de Neumáticos. En outre, l'administration fiscale portugaise aurait considéré qu'il n'y avait en l'espèce ni fraude ni évasion fiscale de la part d'Euro Tyre.

21

C'est dans ces circonstances que le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal] a

décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

L'article 131 et l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse le bénéfice du droit à une exonération de la TVA sur une livraison intracommunautaire de biens au vendeur domicilié sur le territoire de cet État membre au motif que l'acquéreur, domicilié sur le territoire d'un autre État membre, n'est pas inscrit dans le système VIES ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires de biens, alors qu'il dispose, au moment des transactions, d'un numéro d'identification à la TVA, valable dans cet autre État membre, qui a été porté sur les factures des transactions, et que les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont cumulativement remplies, à savoir que le droit de disposer du bien en tant que propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le vendeur a prouvé que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a quitté le territoire de l'État membre de [départ] et a été livré à un acquéreur assujetti ou à une personne morale agissant en tant que telle dans un État membre qui n'est pas celui du départ des biens ?

2)

Le principe de proportionnalité s'oppose-t-il à une interprétation de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA en ce sens que le bénéfice du droit à une exonération de la TVA est refusé lorsque le vendeur domicilié sur le territoire d'un État membre, bien qu'il ait connaissance du fait que l'acquéreur – domicilié sur le territoire d'un autre État membre et titulaire d'un numéro d'identification à la TVA valable dans cet autre État membre – n'est pas inscrit dans le système VIES et ne relève pas d'un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires de biens, est persuadé que l'enregistrement en tant qu'opérateur intracommunautaire sera accordé rétroactivement à cet acquéreur ? »

Sur les questions préjudicielles

22

Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 131 et l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire, au motif que, au moment de cette livraison, l'acquéreur, domicilié sur le territoire de l'État membre de destination et titulaire d'un numéro d'identification à la TVA valable pour les opérations dans cet État, n'est ni inscrit dans le système VIES ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires. Ladite juridiction s'interroge également sur le point de savoir si l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, interprété à la lumière du principe de proportionnalité, s'oppose à un tel refus lorsque le vendeur avait connaissance des circonstances caractérisant la situation de l'acquéreur au regard de l'application de la TVA et était persuadé que, ultérieurement, l'acquéreur serait enregistré en tant qu'opérateur intracommunautaire avec effet pour le passé.

23

Il convient d'emblée de rappeler que l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit l'obligation pour les États membres d'exonérer les livraisons de biens satisfaisant aux conditions qui y sont énumérées (arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 46).

24

En vertu de cette disposition, les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans l'Union européenne 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.

25

Selon une jurisprudence constante de la Cour, l'exonération de la livraison intracommunautaire d'un bien ne devient applicable que lorsque le droit de disposer de ce bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le vendeur établit que ledit bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le même bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 31 et jurisprudence citée).

26

En l'occurrence, il découle des éléments figurant dans la décision de renvoi que les questions posées se fondent sur la prémisse selon laquelle les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, telles que rappelées aux points 24 et 25 du présent arrêt, étaient remplies. L'exonération de la TVA a été refusée au seul motif que l'acquéreur n'était pas, au moment des ventes en cause au principal, enregistré pour la réalisation d'opérations intracommunautaires en Espagne et inscrit dans le système VIES. L'acquéreur ne détenait, dans cet État membre, qu'un numéro d'identification à la TVA valable pour la réalisation d'opérations dans ledit État et non pour la réalisation d'opérations intracommunautaires.

27

À cet égard, il convient de relever que, certes, dans le régime transitoire de taxation des échanges au sein de l'Union, l'identification des assujettis à la TVA par les numéros individuels vise à faciliter la détermination de l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale des biens livrés (arrêts du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 57, et du 14 mars 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, point 19). En effet, l'article 214, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA impose aux États membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour que soit identifié par un numéro individuel, notamment, tout assujetti, ou personne morale non assujettie, qui effectue des acquisitions intracommunautaires.

28

L'inscription des assujettis réalisant des opérations intracommunautaires dans le système VIES présente également une importance certaine dans ce contexte. Ce système vise à permettre aux opérateurs d'obtenir la confirmation du numéro d'identification à la TVA de leurs partenaires commerciaux et aux administrations fiscales nationales de contrôler les opérations intracommunautaires et de détecter d'éventuelles irrégularités. Ledit système répond ainsi à l'exigence, prévue à l'article 27 du règlement no 1798/2003 et, à compter du 1er janvier 2012, à l'article 17 du règlement no 904/2010, que les États membres disposent d'une base de données électronique contenant un registre des personnes auxquelles ils ont attribué des numéros d'identification à la TVA.

Cependant, ni l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA ni la jurisprudence de la Cour ne mentionnent, parmi les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire énumérées de manière exhaustive, l'obligation pour l'acquéreur de disposer d'un numéro d'identification à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 59) ni, a fortiori, l'obligation pour celui-ci d'être enregistré aux fins de la réalisation d'opérations intracommunautaires et d'être inscrit dans le système VIES.

Contrairement à ce que les gouvernements portugais et polonais ont, en substance, fait valoir devant la Cour, de telles obligations ne sauraient davantage être déduites de la condition selon laquelle l'acquéreur doit être un assujetti agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, point 40).

En effet, la définition de l'assujetti, énoncée à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, vise uniquement une personne qui accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité, sans subordonner cette qualité au fait que cette personne 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 et jurisprudence citée), le cas échéant spécifique pour la réalisation d'opérations intracommunautaires, ou que ladite personne soit inscrite dans le système VIES. Il résulte, en outre, de la jurisprudence de la Cour qu'un assujetti agit en cette qualité lorsqu'il effectue des opérations dans le cadre de son activité taxable (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, point 49 et jurisprudence citée).

Partant, ni l'obtention par l'acquéreur d'un numéro d'identification à la TVA valable aux fins de la réalisation d'opérations intracommunautaires ni l'inscription de celui-ci dans le système VIES ne constituent des conditions de fond pour l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire. Il ne s'agit que d'exigences formelles, lesquelles ne peuvent pas mettre en cause le droit du vendeur à l'exonération de la TVA dans la mesure où les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire sont remplies (voir, par analogie, arrêts du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 60 ; du 27 septembre 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, point 51, et du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 40).

À cet égard, il convient de rappeler que, en l'absence d'une disposition concrète dans la directive TVA quant aux preuves que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, il appartient aux États membres de fixer, conformément à l'article 131 de cette directive, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. Toutefois, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union (voir arrêts du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 36 et jurisprudence citée, ainsi que du 9 octobre 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 27).

34

Selon la jurisprudence de la Cour, une 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 (arrêt du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 37 et jurisprudence citée).

35

Or, en ce qui concerne les caractéristiques objectives d'une livraison intracommunautaire, il découle des points 23 à 25 du présent arrêt que, si une livraison de biens répond aux conditions prévues à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, cette livraison est exonérée de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 38 et jurisprudence citée).

36

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 (arrêt du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 39).

37

Partant, l'administration d'un État membre ne saurait en principe refuser l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire au seul motif que l'acquéreur n'est ni inscrit dans le système VIES ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires.

38

Il convient, ainsi, de relever que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'existe que 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 (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 43).

39

D'une part, 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 arrêt du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 44 et jurisprudence citée).

Il y a lieu de relever que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 48 et jurisprudence citée). Dans l'hypothèse où l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, le bénéfice de l'exonération devrait lui être refusé (arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 54).

En l'occurrence, la seule circonstance, soulevée par la juridiction de renvoi, que le vendeur, d'une part, avait connaissance du fait que, au moment des opérations, l'acquéreur n'était ni inscrit dans le système VIES ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires et, d'autre part, était persuadé que, ultérieurement, l'acquéreur serait enregistré en tant qu'opérateur intracommunautaire avec effet pour le passé, ne saurait permettre à l'autorité fiscale nationale de refuser l'exonération de la TVA. Il ressort, en effet, des éléments du dossier transmis par la juridiction de renvoi, et relevés au point 20 du présent arrêt, qu'il n'y avait, en l'espèce, ni fraude ni évasion fiscale de la part d'Euro Tyre.

D'autre part, 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 arrêt du 20 octobre 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, point 46 et jurisprudence citée).

En l'occurrence, ainsi que cela ressort en substance du point 26 du présent arrêt, les questions posées se fondent sur la prémisse selon laquelle les conditions matérielles d'une livraison intracommunautaire au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA étaient remplies. En outre, aucun élément du dossier transmis à la Cour n'indique que la violation de l'exigence formelle en cause au principal ait empêché de constater que tel était le cas. Il appartient, cependant, à la juridiction de renvoi de faire les vérifications nécessaires à cet égard.

À la lumière des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 131 et l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire au seul motif que, au moment de cette livraison, l'acquéreur, domicilié sur le territoire de l'État membre de destination et titulaire d'un numéro d'identification à la TVA valable pour les opérations dans cet État, n'est ni inscrit dans le système VIES ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires, alors même qu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude et qu'il est établi que les conditions de fond de l'exonération sont réunies. Dans ce cas, l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, interprété à la lumière du principe de proportionnalité, s'oppose également à un tel refus lorsque le vendeur avait connaissance des circonstances caractérisant la situation de l'acquéreur au regard de

l'application de la TVA et était persuadé que, ultérieurement, l'acquéreur serait enregistré en tant qu'opérateur intracommunautaire avec effet pour le passé.

Sur les dépens

45

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 :

L'article 131 et 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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée une livraison intracommunautaire au seul motif que, au moment de cette livraison, l'acquéreur, domicilié sur le territoire de l'État membre de destination et titulaire d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée valable pour les opérations dans cet État, n'est ni inscrit dans le système d'échange d'informations en matière de taxe sur la valeur ajoutée ni couvert par un régime de taxation des acquisitions intracommunautaires, alors même qu'il n'existe aucun indice sérieux suggérant l'existence d'une fraude et qu'il est établi que les conditions de fond de l'exonération sont réunies. Dans ce cas, l'article 138, paragraphe 1, de cette directive, interprété à la lumière du principe de proportionnalité, s'oppose également à un tel refus lorsque le vendeur avait connaissance des circonstances caractérisant la situation de l'acquéreur au regard de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et était persuadé que, ultérieurement, l'acquéreur serait enregistré en tant qu'opérateur intracommunautaire avec effet pour le passé.

Signatures

(1) Langue de procédure : le portugais.