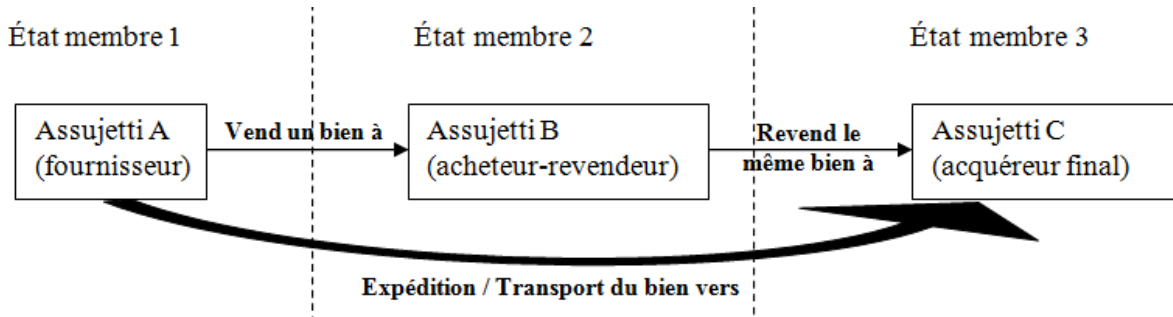


La CJUE précise les conditions d'application de la mesure de simplification prévue pour le paiement de la TVA dans le cadre des opérations triangulaires

Dans un schéma d'opération triangulaire, un bien est livré par un assujetti A, identifié à la TVA dans un État membre 1, à un assujetti B, identifié à la TVA dans un État membre 2, qui à son tour livre ce même bien à un assujetti C, identifié à la TVA dans un État membre 3, le bien étant directement expédié ou transporté de l'État membre 1 vers l'État membre 3.



En principe, l'article 40 de la directive 2006/112/CE du Conseil, 28 novembre 2006 (ci-après « directive TVA ») prévoit que le lieu d'imposition 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. L'assujetti B serait donc imposable à la TVA dans l'État membre 3 au titre de l'acquisition intracommunautaire qu'il réalise auprès de l'assujetti A.

Cependant, une mesure de simplification est prévue afin de permettre à l'assujetti B qui agit en qualité d'intermédiaire, d'être exonéré de TVA dans l'État membre 3, sous réserve du respect de certaines conditions, la TVA étant supportée par l'assujetti C qui y est identifié (article 141 de la directive TVA). **Il faut notamment que les biens faisant l'objet de l'acquisition intracommunautaire soient directement expédiés ou transportés à partir d'un État membre autre que celui à l'intérieur duquel l'acheteur-revendeur est identifié à la TVA.**

Par ailleurs, l'article 41 de la directive TVA autorise un État membre ayant délivré un numéro de TVA à un assujetti sous lequel ce dernier a effectué dans un autre État membre une acquisition intracommunautaire à taxer cette acquisition (mécanisme dit du « filet de sécurité »). L'assujetti B resterait donc taxable dans l'État membre 2 dont il aurait utilisé le numéro d'identification de TVA pour réaliser son acquisition intracommunautaire auprès de l'assujetti A.

L'article 42 de la directive permet néanmoins à l'acheteur-revendeur d'échapper à cette taxation s'il établit qu'il a effectué cette acquisition pour les besoins d'une livraison subséquente pour laquelle le client est redevable de la TVA **et s'il a déposé un état récapitulatif selon certaines modalités et dans un certain délai** (déclaration d'échange de bien en France).

Dans un arrêt rendu le 19 avril 2018, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a eu à se prononcer sur l'interprétation de la condition soumettant le bénéfice de la mesure de simplification visée à l'article 141 de la directive au fait que les biens faisant l'objet de l'acquisition intracommunautaire soient directement expédiés ou transportés à partir d'un État membre autre que celui à l'intérieur duquel l'acheteur-revendeur est identifié à la TVA. La haute juridiction européenne a également pris position sur les modalités d'application des conditions requises pour échapper au « filet de sécurité ».

Dans cette affaire, une société de production et de négoce (ci-après assujetti B ou acheteur-revendeur) établie et identifiée à la TVA en Allemagne était également identifiée à la TVA en Autriche. Elle a utilisé son numéro d'identification autrichien exclusivement pour ses opérations triangulaires, celles-ci consistant en l'achat de bien à des fournisseurs établis en Allemagne (ci-après assujettis A) et en la revente subséquente de ces mêmes biens à un client établi et identifié à la TVA en République tchèque (ci-après assujetti C). Les produits étaient directement expédiés par les assujettis A à destination de l'assujetti C et les premiers indiquaient sur les factures adressées à l'assujetti B, leur numéro d'identification allemand ainsi que le numéro d'identification TVA autrichien de leur client (assujetti B). De même, l'assujetti B adressait des factures à l'assujetti C avec mention de son numéro d'identification TVA autrichien et du numéro d'identification TVA tchèque du client (assujetti C). Ces factures indiquaient également que les opérations étaient des « opérations triangulaires intracommunautaires » et que l'acquéreur final était donc redevable de la TVA.

L'assujetti B n'avait initialement pas mentionné les opérations triangulaires dans la rubrique correspondante des états récapitulatifs mais il avait rectifié ceux-ci ultérieurement.

L'administration fiscale autrichienne a considéré que les opérations déclarées par l'assujetti B étaient des « opérations triangulaires défailtantes » au motif que la société n'avait pas rempli ses obligations déclaratives spéciales ni apporté la preuve que l'acquisition finale avait bien été soumise à la TVA en République tchèque. Elle a donc considéré que le filet de sécurité (de l'article 41 de la directive) trouvait à s'appliquer dans la mesure où l'assujetti B avait utilisé son numéro d'identification TVA autrichien. L'administration fiscale autrichienne a donc décidé de soumettre les acquisitions intracommunautaires faites par l'assujetti B à la TVA.

La juridiction autrichienne saisie du litige, s'est en outre interrogée sur l'application même du dispositif de simplification de l'article 141 de la directive TVA dans la mesure où l'assujetti B avait son siège social en Allemagne (pays de départ des biens). Elle a donc transmis cette question préjudicielle à la CJUE. Elle a également interrogé la CJUE sur la question de savoir si l'administration fiscale d'un État membre était fondée à appliquer le « filet de sécurité » dans le cadre d'une opération triangulaire intracommunautaire au seul motif que le dépôt de l'état récapitulatif n'avait pas été effectué dans les délais dans cet État membre, par l'acquéreur-revendeur B ?

La CJUE se prononce sur la première question en précisant que l'identification de l'acheteur-revendeur (assujetti B) dans l'État de départ des biens (État membre 1) n'est pas en soi un obstacle au bénéfice de la mesure. 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 susmentionnée est remplie.

Sur la seconde question, la CJUE prend position en indiquant que le seul fait que l'acheteur-revendeur n'ait pas déposé en temps utile l'état récapitulatif susvisé n'est pas de nature à remettre en cause la non-application du « filet de sécurité » dans le cadre d'opérations triangulaires intracommunautaires, l'autre condition étant remplie par ailleurs (acquisition avec livraison subséquente pour laquelle le client est redevable de la TVA).

Actuellement, la doctrine administrative française considère que le fait que l'assujetti-revendeur soit identifié à la TVA dans le pays de départ des biens fait obstacle à l'application de la mesure de simplification évoquée ci-avant, sans considération du numéro de TVA utilisé par l'acquéreur-revendeur pour l'opération considérée.

De plus, l'article 258 D, II du CGI (qui transpose l'article 42 de la directive) ainsi que la doctrine administrative française subordonnent la non-application du « filet de sécurité » à la condition, notamment, que l'assujetti B dépose l'état récapitulatif selon les modalités requises.

Une évolution de cette doctrine est donc à prévoir.

CJUE 19-4-2018 aff. 580/16, Firma Hans Bülher KG