

Affaire C-247/21**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

20 avril 2021

Jurisdiction de renvoi :

Verwaltungsgerichtshof (Autriche)

Date de la décision de renvoi :

8 avril 2021

Requérante en Revision :

Luxury Trust Automobil GmbH

Administration défenderesse devant le Verwaltungsgericht :

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Verwaltungsgerichtshof

Le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) a [OMISSIS] adopté au sujet du recours en Revision de la société Luxury Trust Automobil GmbH établie à Neusiedl am See, [OMISSIS] contre l'arrêt du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) du 1^{er} mai 2020, ZI. RV/7100084/2019, relatif à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'exercice 2014 (administration défenderesse devant le Verwaltungsgericht : Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling (bureau des contributions d'Autriche, bureau de Baden Mödling)), la présente

Ordonnance :

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie, conformément à l'article 267 TFUE, des questions préjudicielles suivantes :

1. L'article 42, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 197, paragraphe 1, sous c) de cette directive (dans la version de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010) doit-il être interprété en ce sens qu'il y a aussi désignation du destinataire de la livraison

comme redevable de la taxe lorsque la facture qui n'indique aucun montant de TVA fait mention d'une « opération triangulaire intracommunautaire exonérée » ?

2. En cas de réponse négative à la première question :

a) Une telle mention sur la facture peut-elle être valablement rectifiée a posteriori (par l'indication « opération triangulaire intracommunautaire au titre de l'article 25 UstG. La dette fiscale est transférée au destinataire de la prestation ») ?

b) Est-il nécessaire pour une rectification valable que la facture rectifiée parvienne à son destinataire ? **[Or. 2]**

c) L'effet de la rectification intervient-il rétroactivement à compter du moment de l'établissement de la facture initiale ?

3. L'article 219bis de la directive 2006/112/CE (dans la version de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 et du rectificatif au JO L 210/36 du 17 novembre 2010) doit-il être interprété en ce sens qu'il convient d'appliquer les dispositions relatives à la facturation de l'État membre dont les dispositions devraient être appliquées s'il n'y avait pas (encore) de désignation d'un « acquéreur » comme redevable de la taxe dans la facture ; convient-il sinon d'appliquer les dispositions de l'État membre dont les dispositions devraient être appliquées si on admettait la désignation valable de l'« acquéreur » comme redevable de la taxe ?

Motifs :

1 A. Les faits et la procédure antérieure

2 La requérante en « Revision » est une société à responsabilité limitée autrichienne établie en Autriche. Son activité commerciale recouvre le courtage transfrontalier et la vente transfrontalière de véhicules de luxe.

3 En 2014, la requérante en « Revision » a, à plusieurs reprises, acheté à un fournisseur au Royaume-Uni des véhicules qu'elle a revendus à une entreprise établie en République tchèque (la société M s.r.o.). Les trois entreprises impliquées sont intervenues chacune avec le numéro d'identification TVA de leur État d'établissement. Les véhicules sont parvenus directement du fournisseur au Royaume-Uni au destinataire en République tchèque ; le transport avait été organisé par la requérante en « Revision ». Trois factures de la requérante en « Revision » (à chaque fois datée du mois de mars 2014) mentionnaient le numéro d'identification TVA tchèque du destinataire, le numéro d'identification TVA autrichien de la requérante en « Revision » et le numéro d'identification TVA britannique du fournisseur. Les factures contenaient à chaque fois la mention « Opération triangulaire intracommunautaire exonérée ». La TVA n'était pas indiquée dans les factures (elles ne contenaient à chaque fois que le « montant net » ; ainsi qu'il ressort du dossier de la procédure, **[Or. 3]** es conventions

d'achat n'indiquaient aussi que le « prix de vente net »). Dans l'état récapitulatif pour le mois de mars 2014, la requérante en « Revision » a indiqué pour ces livraisons de marchandise le numéro d'identification TVA du destinataire tchèque et a déclaré à cette occasion l'existence d'opérations triangulaires.

- 4 L'entreprise tchèque M s.r.o. est qualifiée par l'administration fiscale tchèque de « Missing Trader ». L'administration fiscale tchèque n'a pas réussi à contacter l'entreprise et cette dernière n'a ni déclaré ni versé de TVA en République tchèque au titre des opérations triangulaires. La société M s.r.o. étaient enregistrées en République tchèque aux fins de la TVA durant la période d'exécution des livraisons litigieuses.
- 5 Par décision du 25 avril 2016, le Finanzamt a fixé la TVA en qui concerne la requérante en « Revision » pour l'année 2014. Le Finanzamt a indiqué dans ses motifs – renvoyant à un rapport relatif à un contrôle fiscal –, que les trois factures de la requérante en « Revision » adressée à la société tchèque M s.r.o. ne contenaient aucune indication quant au transfert de la dette fiscale (article 25, paragraphe 4, UStG 1994 – Umsatzsteuergesetz – loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires). Il y aurait donc une « opération triangulaire défailante » qui ne pourrait pas être régularisée a posteriori. Compte tenu de l'utilisation du numéro d'identification TVA autrichien, il conviendrait d'admettre l'existence d'une acquisition intracommunautaire en Autriche conformément à l'article 3, paragraphe 8, UStG 1994.
- 6 Par l'arrêt attaqué devant le Verwaltungsgerichtshof, le Bundesfinanzgericht a rejeté le recours de la requérante en « Revision » contre cette décision.
- 7 Dans ses motifs, le Bundesfinanzgericht a ajouté que la requérante en « Revision » aurait rectifié les trois factures par des notes rectificatives du 23 mai 2016 en faisant mention du transfert de la dette fiscale au destinataire de la prestation.
- 8 Les dispositions relatives aux opérations triangulaires ne seraient pas nécessairement à appliquer en présence d'une situation au sens de l'article 25, paragraphe 1, UStG 1994. L'acquéreur (l'entrepreneur intermédiaire d'une opération triangulaire) aurait au contraire le droit de choisir si, en ce qui concerne une livraison déterminée, [Or. 4] il souhaite ou non appliquer le régime de l'opération triangulaire. Le droit d'option devrait être exercé au moment de la réalisation de l'opération, et ce conformément aux prescriptions légales. Si l'acquéreur souhaite obtenir l'exonération de son acquisition intracommunautaire dans l'État membre de destination et le transfert de la dette fiscale pour sa livraison au destinataire, il devrait reprendre dans la facture les indications visées à l'article 25, paragraphe 4, UStG 1994. La facturation de la requérante en « Revision » serait incorrecte car l'indication que le dernier acquéreur est redevable de la taxe fait défaut dans les factures litigieuses.
- 9 Si la facture de l'acquéreur ne correspond pas aux exigences matérielles de l'article 25, paragraphe 4, UStG 1994, cette réglementation de l'article 25 n'est

pas applicable. Dans ce cas, l'opération en chaîne devrait être traitée d'après les dispositions générales.

- 10 La requérante en « Revision » aurait exposé de manière crédible qu'elle a établi des notes rectificatives au sujet des factures initiales litigieuses et qu'elle a ensuite tenté de les envoyer à l'entreprise tchèque. Il n'aurait toutefois pas été possible d'obtenir la preuve de la délivrance effective des rectifications des factures à l'entreprise tchèque de sorte que la requérante en « Revision » n'a pas satisfait à l'obligation de preuve qui pèse sur elle.
- 11 Étant donné qu'il n'y aurait ainsi pas de rectification des factures incorrectes, il n'est pas nécessaire de se pencher davantage sur la question de savoir si une rectification a posteriori des factures permettrait de recourir aux règles de simplification de l'opération triangulaire. Dans la présente affaire, aucun impôt n'a été versé dans l'État de destination.
- 12 Puisque les factures ne contenaient aucune indication que le dernier acquéreur était redevable de la taxe, les règles de simplification pour les opérations triangulaires ne peuvent pas venir s'appliquer ; les opérations de vente devaient donc être appréciées à l'aune des règles relatives aux opérations en chaîne. Puisque la requérante en « Revision » a utilisé son numéro d'identification TVA autrichien, elle a procédé à une acquisition intracommunautaire en Autriche. L'acquisition serait considérée [Or. 5] comme étant réalisée en Autriche jusqu'à ce que la requérante en « Revision » démontre que l'acquisition a été imposée en République tchèque, État de destination. Cette condition résolutoire ne se serait pas réalisée. La requérante en « Revision » n'aurait par ailleurs pas droit à la déduction de la taxe en amont au titre de l'acquisition intracommunautaire cumulative.
- 13 B. Dispositions pertinentes
- 14 1. Droit national
- 15 L'article 25 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994) dans la version applicable en 1994 (BGBl. I Nr. 112/2012) est libellé comme suit (avec intitulé) :

« Opération triangulaire

Notion

Article 25. (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 (acqureur) démontre qu'il s'agit d'une opération triangulaire et qu'il a rempli ses obligations de déclaration conformément au paragraphe 6. Si l'entrepreneur ne remplit pas ses obligations de déclaration, 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 (acqureur) ne réside pas ou n'a pas son siège sur le territoire national, mais est identifié à la TVA sur le territoire de la Communauté ;
- b) l'acquisition est effectuée en vue d'une livraison subséquente de l'entrepreneur (acqureur) 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 (acqureur) est identifié à la TVA ; **[Or. 6]**
- d) le pouvoir de disposition sur les biens acquis est transmis directement par le premier entrepreneur ou le premier acqureur au dernier acqureur (destinataire) ;
- e) la taxe est due par le destinataire conformément au paragraphe 5.

Facturation par l'acqureur

(4) La facturation est régie par le droit de l'État membre à partir duquel l'acqureur exerce son activité. Lorsque la livraison est effectuée à partir de l'établissement stable du preneur, la loi qui s'applique est celle de l'État membre dans lequel l'établissement stable est situé. Lorsque le destinataire de la livraison à qui la dette fiscale est transférée règle la livraison au moyen d'une note de crédit, la facturation est régie par la loi de l'État membre dans lequel la livraison est effectuée.

Si les dispositions de la présente loi fédérale sont applicables à la facturation, 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 acqureur,

- le numéro d'identification TVA sous lequel l'entrepreneur (acqureur) a effectué l'acquisition intracommunautaire et la livraison subséquente des biens, et
- le numéro d'identification TVA du destinataire de la livraison.

Personne 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'acqureur correspond au paragraphe 4.

Obligations de l'acqureur

(6) Pour remplir ses obligations de déclaration 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 ; **[Or. 7]**
- 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 Aux termes de l'article 3, paragraphe 8, UStG 1994 (avec intitulés) :

« Lieu de l'acquisition intracommunautaire

(8) L'acquisition intracommunautaire est réputée avoir été effectuée sur le territoire de l'État membre où se trouve le bien à la fin du transport ou de l'expédition. Lorsque l'acqureur utilise, à l'égard du fournisseur, un numéro d'identification TVA qui lui a été délivré par un autre État membre, l'acquisition est réputée avoir été effectuée sur le territoire de cet État membre jusqu'à ce que l'acqureur établisse que l'acquisition a été imposée par l'État membre visé dans la première phrase. Pour ce qui est de la preuve, l'article 16 s'applique mutatis mutandis. »

17 2. Droit de l'Union

- 18 Les dispositions suivantes de la directive 2006/112/CE (article 197, article 219bis et article 226 dans la version de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010, ainsi que l'article 219bis dans la version du rectificatif au JO L 210/36 du 17 novembre 2010) du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée sont importantes :

« Article 40

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. »

« Article 41

Sans préjudice des dispositions de l'article 40, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 2, paragraphe 1, point 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. **[Or. 8]**

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. »

« Article 42

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. »

« Article 141

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. » [Or. 9]

« Article 197

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 articles 220 à 236.

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. »

« Article 219bis

Sans préjudice des articles 244 à 248, les dispositions ci-après s'appliquent :

- 1) la facturation est soumise aux règles applicables dans l'État membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée conformément aux dispositions du titre V ;
- 2) par dérogation au point 1, la facturation est soumise aux règles applicables dans l'État membre dans lequel le fournisseur ou le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison ou la prestation est effectuée, ou, en l'absence d'un tel siège ou d'un tel

établissement stable, dans l'État membre dans lequel le fournisseur ou le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle, lorsque :

a) le fournisseur n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la livraison de biens ou de la prestation de services est réputée être effectuée conformément aux dispositions du titre V ou son établissement dans ledit État membre ne participe pas à la livraison ou prestation au sens de l'article 192 bis, et que le redevable de la TVA est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services.

Toutefois, lorsque l'acquéreur ou le preneur émet la facture (autofacturation), le paragraphe 1 s'applique ;

b) la livraison de biens ou la prestation de services est réputée ne pas être effectuée dans la Communauté, conformément aux dispositions du titre V. »

[Or. 10]

« Article 226

Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 :

[...]

11. En cas d'exonération, la référence à la disposition applicable de la présente directive, ou à la disposition nationale correspondante, ou à toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services est exonérée ;

11a. lorsque l'acquéreur ou le preneur est redevable de la TVA, la mention "Autoliquidation" ;

[...] »

19 C. Développements sur les questions préjudicielles

20 1. Il est indiscuté dans la présente affaire qu'il y a en l'espèce une opération en chaîne, la livraison par le fournisseur britannique constituant la livraison dite « avec transport ». La requérante en « Revision » a ainsi entraîné en République tchèque une acquisition intracommunautaire ; il y a eu à la suite de cela une livraison dite « sans transport » de la requérante en « Revision » en République tchèque à la société M s.r.o. En outre, en vertu de l'article 3, paragraphe 8, UStG 1994, l'acquisition intracommunautaire est également réputée s'être réalisée en Autriche étant donné que la requérante en « Revision » a utilisé le numéro d'identification TVA autrichien. La requérante en « Revision » ne soutient pas que l'acquisition intracommunautaire et la livraison sans transport y faisant suite en République tchèque ont été imposées.

- 21 La procédure porte sur l'imposition due en Autriche au titre de l'article 3, paragraphe 8, UStG 1994, c'est-à-dire donc sur la taxation supplémentaire d'une acquisition intracommunautaire (fictive) eu égard à l'utilisation du numéro d'identification TVA autrichien. Cette TVA pèse économiquement sur la requérante en « Revision » parce qu'elle n'a pas droit à la déduction de la taxe en amont (voir arrêt du 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217)). **[Or. 11]**
- 22 L'acquisition intracommunautaire au titre de l'article 3, paragraphe 8, UStG 1994 est réputée être imposée d'après l'article 25, paragraphe 2, UStG 1994 lorsque l'entrepreneur (acqureur) démontre l'existence d'une opération triangulaire et le fait qu'il a satisfait à son obligation de déclaration au titre de l'article 25, paragraphe 6, UStG 1994. Il est indiscuté dans la présente procédure que la requérante en « Revision » a satisfait à son obligation de déclaration.
- 23 La question de savoir s'il y a une opération triangulaire est déterminée par l'article 25, paragraphe 1, UStG 1994. Seule est litigieuse parmi les conditions qui y sont citées celle tenant au point de savoir si les conditions mentionnées à l'article 25, paragraphe 3, UStG 1994 sont remplies.
- 24 En vertu de l'article 25, paragraphe 3, UStG 1994 (qui régit les cas dans lesquels la troisième partie impliquée dans l'opération triangulaire – c'est-à-dire le « destinataire » – est établi en Autriche), l'acquisition intracommunautaire n'est en particulier exonérée de TVA que si l'impôt est dû en vertu de l'article 25, paragraphe 5, UStG 1994 par le destinataire (article 25, paragraphe 3, sous e), UStG 1994). Cela requiert en vertu de l'article 25, paragraphe 5, UStG 1994 que la facture établie par l'acqureur soit conforme au paragraphe 4.
- 25 Aux termes de l'article 25, paragraphe 4, UStG 1994, la facture doit en particulier contenir une mention expresse quant à l'existence d'une opération triangulaire intracommunautaire et au fait que le dernier acqureur est redevable de la taxe.
- 26 Les factures de la requérante en « Revision » ne remplissent pas ces conditions étant donné qu'elles contenaient certes une référence à une opération triangulaire, mais n'indiquaient pas que le dernier acqureur était redevable de la taxe. Partant – et sur la base du seul droit national – la fiction de l'imposition de l'acquisition intracommunautaire en Autriche ne se serait pas réalisée.
- 27 En vertu également de l'article 42 de la directive, son article 41, paragraphe 1, (en vertu duquel une acquisition intracommunautaire a aussi lieu sur le territoire de l'État membre du numéro d'identification TVA utilisé) ne s'applique pas en particulier lorsque le destinataire d'une livraison au titre de l'article 197 de la directive a été désigné comme redevable de la taxe. **[Or. 12]** L'article 197, paragraphe 1, sous c), prévoit à cet égard uniquement que la facture doit être conforme au chapitre 3, sections 3 à 5. Le Verwaltungsgerichtshof part du principe qu'il y a « désignation » comme redevable de la taxe au sens de

l'article 42, paragraphe 1, de la directive lorsque la facture contient une indication telle que mentionnée à l'article 226, point 11bis (« Autoliquidation »).

- 28 Cette indication nécessaire d'après la directive (« Autoliquidation ») faisait cependant précisément défaut dans les factures initiales de la requérante en « Revision ».
- 29 L'indication dans les factures initiales de la requérante en « Revision » repose manifestement sur une confusion à tort entre l'indication quant à une « livraison intracommunautaire exonérée » et l'indication de l'autoliquidation en cas d'opération triangulaire. Dans l'état récapitulatif, les livraisons de la requérante en « Revision » ont par contre été formellement et clairement désignées comme des opérations triangulaires.
- 30 D'après le considérant 7 de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, il convient de modifier certaines exigences relatives aux informations devant figurer sur les factures afin de permettre un meilleur contrôle de la taxe, de garantir une plus grande uniformité de traitement entre les livraisons de biens ou les prestations de services transfrontalières. Cela plaide pour l'exigence d'un strict respect des dispositions relatives à la facturation – en particulier de l'indication exigée à l'article 226, point 1bis, de la directive : l'« autoliquidation » – comme condition des avantages fondés sur cette disposition (en l'espèce l'application des règles sur les opérations triangulaires).
- 31 L'objet de la mention sur la facture en cas d'opérations triangulaires est en particulier d'assurer que le dernier acquéreur dans le cadre d'une opération triangulaire intracommunautaire puisse clairement et aisément reconnaître que la dette fiscale lui est transférée. Cet objet pourrait être le cas échéant également assuré par la présente [Or. 13] mention sur la facture, surtout s'il est tenu compte du fait qu'un montant de TVA n'est pas indiqué dans la facture, mais que le montant est expressément désigné comme étant le « montant net de la facture ». Il pourrait le cas échéant être nécessaire de tenir compte du fait que les recettes fiscales découlant de ces livraisons devraient appartenir à l'État membre où intervient la consommation finale (en l'espèce donc pas l'Autriche ; voir arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 37).
- 32 Dans ces circonstances, il ne semble pas exclu que la mention initiale sur la facture puisse satisfaire aux conditions relevant du droit de l'Union pour la désignation du destinataire comme redevable de la taxe (voir arrêt du 18 mai 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, point 21, où – bien que sans prise de position propre de la Cour – il n'a pas été admis qu'une mention sur la facture qui ne correspond pas aux termes de la directive ferait en soi obstacle à l'application de la réglementation spéciale). Dans ce cas-là, les conditions seraient cependant remplies pour que l'acquisition intracommunautaire fictive en Autriche soit réputée imposée.

- 33 2. Dans l'hypothèse où il serait répondu par la négative à la première question, la question supplémentaire se pose de savoir si une telle mention sur la facture peut être valablement rectifiée.
- 34 Dans l'arrêt du 19 avril 2018 dans l'affaire *Firma Hans Bühler*, C-580/16 (point 49), la Cour a affirmé que tandis que l'article 42, sous a), de la directive précise la condition de fond requise pour qu'une acquisition telle que celle en cause au principal (dans cette affaire) 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 pour l'administration de la preuve de la taxation dans l'État membre ; ces modalités devraient être considérées comme étant formelles.
- 35 L'une des conditions matérielles au titre de l'article 42, sous a), est la circonstance que le destinataire de la livraison en vertu de l'article 197 de la directive a été désigné comme redevable de la taxe. L'article 141, sous e), de la directive y fait également référence. Cette désignation du destinataire comme redevable de la taxe intervient en vertu de l'article 197, paragraphe 1, sous c), de la directive dans la facture. [Or. 14]
- 36 Les factures doivent, en ce qui concerne une déduction de la taxe en amont, être considérées comme des conditions formelles. Les factures peuvent en général être rectifiées, la rectification s'appliquant rétroactivement à l'année au cours de laquelle la facture a été initialement établie (voir arrêt du 15 septembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691). Même si la TVA a été facturée à tort, les factures peuvent être rectifiées si l'auteur de la facture démontre sa bonne foi ou a écarté à temps et entièrement le risque de perte de recettes fiscales (voir arrêt du 2 juillet 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, points 27 et 28).
- 37 La question de pose néanmoins de savoir si une telle possibilité de rectification existe également à l'égard d'une condition matérielle. Il faut à cet égard également tenir compte du fait que l'application de la réglementation pour les opérations triangulaires n'est pas contraignante ; les assujettis peuvent aussi décider de ne pas faire usage de la mesure de simplification (voir les conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-580/16, et en particulier sa note de bas de page 15). Une rectification de la facture ne serait ainsi pas simplement une mesure formelle, mais conduirait au contraire aussi à l'application d'autres règles (opération triangulaire avantagée plutôt qu'opération en chaîne traditionnelle). Si la facture pouvait cependant être valablement rectifiée cela pourrait conduire à ce que l'acquisition intracommunautaire fictive en Autriche soit également réputée imposée.
- 38 Dans ce contexte, et concernant la présente affaire, la question supplémentaire se pose de savoir s'il suffit que l'auteur de la facture rectifie cette facture et l'envoie au destinataire ou s'il faut aussi, pour une rectification valable de la facture, que celle-ci soit parvenue au destinataire. Il ne semble enfin pas certain si une rectification de la facture pourrait dans un tel cas – conformément à l'arrêt rendu dans l'affaire *Senatex* – avoir un effet rétroactif à la date initiale d'établissement

de la facture ou si cette rectification ne pourrait être valable que pour la période au cours de laquelle la rectification intervient. Si la rectification de la facture n'avait pas d'effet rétroactif, une rectification en 2016 ne devrait pas être prise en compte dans la présente procédure qui concerne la TVA pour l'exercice 2014. **[Or. 15]**

- 39 3. En vertu de l'article 25, paragraphe 4, UStG 1994, l'établissement de la facture s'oriente (en général) d'après les dispositions de l'État membre à partir duquel l'acquéreur dirige son activité. Dans le cas présent, l'acquéreur (c'est à dire la requérante en « Revision ») dirige son activité à partir de l'Autriche de sorte que l'établissement de la facture au titre de l'article 25, paragraphe 4, UStG 1994 devrait être apprécié en vertu du droit autrichien.
- 40 La requérante en « Revision » fait cependant valoir que c'est le droit tchèque et non le droit autrichien qui serait déterminant pour l'exonération de l'acquisition intracommunautaire en République tchèque. Dérogeant au droit autrichien, le droit de la République tchèque dispose qu'il y a transfert de la dette fiscale au destinataire (la société M s.r.o.), même lorsque la facture ne contient pas d'indication quant au transfert de la dette fiscale ; ainsi qu'il ressort de l'argumentation de la requérante en « Revision », une mention sur la facture qu'il s'agit d'une opération triangulaire suffirait à cette fin (il n'a jusqu'à maintenant pas encore été vérifié si cette présentation du droit tchèque est correcte).
- 41 En vertu de l'article 42, sous a), de la directive, la réglementation de l'article 41, paragraphe 1 relative à l'acquisition intracommunautaire fictive n'est pas applicable lorsque, notamment, le destinataire a été désigné conformément à l'article 197 comme redevable de la taxe. L'article 197, paragraphe 1, sous c) prévoit quant à lui que la facture est conforme au chapitre 3, sections 3 à 5.
- 42 En vertu de l'article 219bis, point 1 de la directive (dans la version de la directive 2010/45/UE et du rectificatif JO L 210/36), la facturation est par principe soumise aux règles applicables dans l'État membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée conformément aux dispositions du titre V.
- 43 La facture que la requérante en « Revision » doit établir concerne la livraison « sans transport » d'elle-même à la société M s.r.o. ; cette livraison a lieu en République tchèque de sorte que d'après cette réglementation générale c'est le droit tchèque qui devrait venir s'appliquer. **[Or. 16]**
- 44 La facturation est cependant soumise en vertu de l'article 219bis, point 2, de la directive, sous certaines conditions, au droit autrichien étant donné que la requérante en « Revision », en tant que fournisseur, a son siège en Autriche et n'est pas établie en République tchèque. Il faudrait en outre aussi pour cela que la TVA soit due par l'« acquéreur ».
- 45 Il faut tout d'abord partir du principe que dans ce contexte, l'« acquéreur » n'est pas l'« acquéreur » au sens de l'article 25 UstG 1994, à savoir la partie « intermédiaire » (commerçant intermédiaire) de l'opération triangulaire, mais au

contraire le destinataire de la prestation (en l'espèce donc la société M s.r.o.). Il faut à cet égard tenir compte du fait que la société M s.r.o. n'est pas, dès le départ, débitrice de la TVA, mais ne l'est que le cas échéant si elle est désignée comme redevable de la taxe ; cette détermination intervient dans la facture.

- 46 Si l'argumentation de la requérante en « Revision » était correcte (ce qui comme nous l'avons déjà indiqué n'a pas encore été vérifié au fond), les indications dans la facture pourraient conduire à ce qu'en vertu du droit tchèque le destinataire ait été effectivement désigné comme redevable de la taxe. Cela entraînerait en vertu de l'article 219bis, point 2, de la directive que – précisément parce que le destinataire a été valablement désigné comme redevable de la taxe – la facturation devrait être appréciée en vertu du droit autrichien. En vertu du droit autrichien, la simple mention d'une opération triangulaire ne conduirait cependant pas à une désignation valable du destinataire comme redevable de la taxe de sorte que le droit tchèque viendrait de nouveau à s'appliquer.
- 47 Afin de briser ce cercle logique, le droit applicable à la facturation pourrait devoir être déterminé de la même manière qu'avant l'établissement de la facture (indépendamment de celle-ci). La facturation serait ainsi soumise au droit tchèque. D'après l'argumentation de la requérante en « Revision », la société M s.r.o. serait en vertu du droit tchèque valablement désignée comme redevable de la taxe. Cela pourrait en outre avoir pour conséquence que l'acquisition intracommunautaire fictive en Autriche est réputée imposée. **[Or. 17]**
- 48 Une question juridique similaire est traitée dans le règlement (CE) n° 593/2008 du Parlement européen et du Conseil du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles (Rome I). En vertu de l'article 3, paragraphe 5, de ce règlement, l'existence et la validité du consentement des parties quant au choix de la loi applicable sont régies par les dispositions établies aux articles 10, 11 et 13. En vertu de l'article 10, paragraphe 1, du règlement, l'existence et la validité du contrat ou d'une disposition de celui-ci sont soumises à la loi qui serait applicable en vertu du présent règlement si le contrat ou la disposition étaient valables.
- 49 Même si ce règlement – ainsi qu'il ressort déjà de son article 1^{er}, paragraphe 1, – « ne s'applique pas, notamment, aux matières fiscales, douanières et administratives », la philosophie de cette réglementation pourrait le cas échéant être également appliquée par analogie à la question juridique à apprécier en l'espèce. En admettant la désignation valable de la société M s.r.o. comme redevable de la taxe (la requérante en « Revision » part du principe que tel est le cas) la facturation devrait être appréciée en vertu de l'article 219bis, point 2, de la directive d'après le droit autrichien. Partant (seulement ; voir cependant la première question) du droit autrichien, la facturation ne répond cependant pas aux conditions pour une désignation de la société M s.r.o. comme redevable de la taxe. Cela pourrait conduire à la conclusion que l'acquisition intracommunautaire fictive en Autriche n'est pas réputée imposée.

- 50 Dans l'ensemble, l'interprétation du droit de l'Union en ce qui concerne ces questions ne semble pas si manifeste qu'elle ne laisserait de place à aucun doute raisonnable (voir arrêt du 4 octobre 2018, Commission/France (Précompte mobilier), C-416/17, EU:C:2018:811, point 110).
- 51 Les questions sont donc déférées à la Cour en vue d'une décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE.

[OMISSIS] [OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL