



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 14 juillet 2022¹

Affaire C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH

Autre partie :

Finanzamt Österreich

[demande de décision préjudicielle formée par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Opération triangulaire intracommunautaire – Régime particulier – Objectif et effets juridiques du régime particulier – Mention “Autoliquidation” sur la facture en tant que condition préalable – Rectification d’une facture erronée – Rétroactivité de la rectification – Rectification sans notification au destinataire »

I. Introduction

1. La présente affaire offre à la Cour l’occasion de préciser et de nuancer sa jurisprudence selon laquelle « le fond prime sur la forme ». À cet égard, il est possible qu’il convienne de prendre en compte davantage qu’auparavant l’esprit et la finalité des réglementations en cause. En l’espèce, il s’agit d’un cas particulier d’opération en chaîne intracommunautaire, appelé « opération triangulaire intracommunautaire ». Cette opération n’a, jusqu’à présent, guère fait l’objet de décisions de la Cour².

2. Si un bien est vendu par A (Pays-Bas) à B (Autriche) et par B à C (République tchèque), puis livré directement par A à C, et si la livraison de A à B est la livraison intracommunautaire exonérée (aux Pays-Bas), alors, selon les règles normales : B doit s’identifier aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en République tchèque (c’est-à-dire le pays de destination) afin de soumettre à la TVA l’acquisition intracommunautaire de ce bien et d’y verser la TVA au titre de la vente de la marchandise à C. En outre, dans l’attente de la preuve que l’acquisition a été soumise à la TVA dans le pays de destination, B doit en plus soumettre une acquisition intracommunautaire à la TVA en Autriche. C’est ce dernier point qui fait l’objet du présent litige.

¹ Langue originale : l’allemand.

² À notre connaissance, même une seule fois : arrêt du 19 avril 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. À des fins de simplification, dans ce cas (trois entreprises de trois États membres disposant de trois numéros d'identification de ces États qui font du commerce avec un bien directement transporté du premier État vers le dernier), le législateur a créé un régime particulier (« opération triangulaire intracommunautaire »), à l'article 141 de la directive 2006/112/CE³, lu conjointement avec les articles 42 et 197 de celle-ci.

4. Ce régime particulier permet à l'entreprise intermédiaire (B) d'éviter d'avoir à s'identifier aux fins de la TVA dans l'État de destination (la République tchèque) et que l'acquisition intracommunautaire soit soumise à une condition suspensive dans l'État qui a délivré le numéro d'identification TVA utilisé (l'Autriche), si et parce que la dette de TVA afférente à sa livraison est transférée au dernier maillon de la chaîne (et donc aussi dans l'État de destination). Or, pour que ce dernier maillon de la chaîne (C) le sache et paye dans l'État de destination la TVA afférente à l'acquisition du bien, l'application dudit régime est subordonnée, notamment, à l'émission d'une facture faisant état de ce transfert de la dette de TVA.

5. Cependant, comment faire si cette mention fait défaut dans la facture ? Dans certaines décisions, la Cour a considéré que de simples erreurs formelles ne sauraient remettre en cause la déduction de la TVA acquittée en amont⁴. En va-t-il de même pour le bénéfice de ce régime particulier ? Ou bien la mention du transfert de la dette de TVA dans la facture constitue-t-elle en l'occurrence une condition de fond ?

6. L'importance particulière, y compris pratique, de cette question juridique, qui n'a pas encore été tranchée par la Cour, est notamment illustrée par le fait que, rien qu'en Allemagne, trois décisions parvenant à des solutions différentes ont déjà été rendues par des Finanzgerichte (tribunaux des finances)⁵. Il est intéressant de relever que ces décisions font toutes trois référence à la jurisprudence de la Cour. Cela a donné lieu à deux pourvois en « Revision » devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), lequel attend désormais la décision de la Cour à intervenir dans la présente affaire⁶.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

7. Le cadre juridique est tracé par la directive TVA.

8. L'article 40 de la directive TVA dispose :

« Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. »

³ Directive 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 »), dans sa version applicable au litige (2014).

⁴ Voir, par exemple, arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 43) ; voir également points 9 et 10 des présentes conclusions.

⁵ Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne), jugement du 26 mai 2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716 ; Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Munster), jugement du 22 avril 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, et Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal des finances de Rhénanie-Palatinat), jugement du 28 novembre 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), ordonnances du 20 octobre 2021 – XI R 38/19 et du 19 octobre 2021 – XI R 14/20.

9. L'article 41 de la directive TVA prévoit :

« Sans préjudice des dispositions de l'article 40, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 2, paragraphe 1, [sous] b), i), est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification TVA sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition, dans la mesure où l'acquéreur n'établit pas que cette acquisition a été soumise à la TVA conformément à l'article 40.

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

10. L'article 42 de la directive TVA est ainsi libellé :

« 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. »

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

« Chaque État membre prend des mesures particulières afin de ne pas soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées sur son territoire, en vertu de l'article 40, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

[...]

- 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. »

12. L'article 197, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« 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 ;

[...]

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

13. Le chapitre 3, sections 3 à 5, de la directive TVA comprend les articles 219 bis à 237 de celle-ci. L'article 219 bis de cette directive dispose :

« 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.

[...] »

14. L'article 226, points 11 et 11 bis, de la directive TVA est ainsi libellé :

« 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 ;

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

B. Le droit autrichien

15. L'article 25, paragraphes 1 à 5, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), dans sa version applicable en 2014 (BGBl. I, 112/2012) dispose :

« (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.

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

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

[...]

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

(4) La facturation est régie par le droit de l'État membre à partir duquel l'acquéreur 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 acquéreur,
- le numéro d'identification TVA sous lequel l'entrepreneur (acquéreur) a effectué l'acquisition intracommunautaire et la livraison subséquente des biens, et
- le numéro d'identification TVA du destinataire de la livraison.

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

16. L'article 3, paragraphe 8, de l'UStG est ainsi libellé :

« 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'acquéreur 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'acquéreur établisse que l'acquisition a été imposée par l'État membre visé dans la première phrase. [...] »

III. Les faits à l'origine du litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

17. Luxury Trust Automobil GmbH est une société autrichienne à responsabilité limitée ayant son siège en Autriche (ci-après la « requérante »). Son activité comprend le courtage transfrontalier et la vente transfrontalière de véhicules de luxe.

18. En 2014, la requérante a, à plusieurs reprises, acheté à un fournisseur au Royaume-Uni des véhicules qu'elle a revendus à une entreprise ayant son siège 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.

19. Trois factures de la requérante (toutes datées du mois de mars 2014) mentionnaient le numéro d'identification TVA tchèque du destinataire, le numéro d'identification TVA autrichien de la requérante et le numéro d'identification TVA du Royaume-Uni du fournisseur. Les factures comportaient toutes la mention « opération triangulaire intracommunautaire exonérée ». Les factures n'indiquaient pas la TVA (mais seulement le « montant net de la facture »).

20. Dans l'état récapitulatif pour le mois de mars 2014, la requérante a indiqué pour ces livraisons de biens le numéro d'identification TVA du destinataire tchèque et a déclaré à cette occasion qu'il s'agissait d'opérations triangulaires.

21. L'entreprise tchèque, M, est qualifiée d'« opérateur défaillant » (« missing trader ») par l'administration fiscale tchèque. Cette dernière n'a pas réussi à contacter l'entreprise, qui n'a ni déclaré ni versé de TVA en République tchèque au titre des opérations triangulaires. La société M était enregistrée en République tchèque aux fins de la TVA durant la période d'exécution des livraisons litigieuses.

22. Par décision du 25 avril 2016, le Finanzamt (bureau des contributions, Autriche) a fixé une dette de TVA à la charge de la requérante au titre de la TVA pour l'année 2014. À titre de motivation, le Finanzamt (bureau des contributions) a expliqué que les trois factures adressées par la requérante à la société tchèque, M, ne contenaient aucune mention du transfert de la dette de TVA (article 25, paragraphe 4, de l'UStG). En raison de l'utilisation du numéro d'identification TVA autrichien, il y aurait lieu de présumer qu'il s'agissait d'une acquisition intracommunautaire en Autriche, conformément à l'article 3, paragraphe 8, de l'UStG.

23. Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) a rejeté le recours de la requérante contre cette décision. Dans ses motifs, cette juridiction a ajouté que la requérante avait rectifié les trois factures par des notes rectificatives du 23 mai 2016 en faisant mention du transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation. Or, la preuve de la notification effective des rectifications de factures à l'entreprise tchèque n'aurait pas été établie. Puisque ainsi les factures lacunaires n'auraient pas été rectifiées, il n'y aurait pas lieu d'examiner plus avant si une rectification a posteriori de celles-ci permettrait de recourir au régime simplifié pour les opérations triangulaires. Dans la présente affaire, aucune taxe n'a été versée dans l'État de destination.

24. L'application des dispositions relatives aux opérations triangulaires ne serait pas obligatoire dans le cas de figure prévu à l'article 25, paragraphe 1, de l'UStG. L'acquéreur (l'entreprise intermédiaire d'une opération triangulaire) aurait au contraire le droit de choisir s'il souhaite ou non appliquer le régime de l'opération triangulaire à une opération déterminée. Si l'acquéreur souhaite obtenir l'exonération de son acquisition intracommunautaire dans l'État membre de destination et le transfert au destinataire de la dette de TVA au titre de sa livraison, il devrait faire figurer dans la facture les indications visées à l'article 25, paragraphe 4, de l'UStG. Tel ne serait pas le cas en l'espèce. Par conséquent, le régime prévu à l'article 25 de l'UStG ne serait pas applicable.

25. La requérante a formé un pourvoi contre cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche). Celui-ci a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes au titre de l'article 267 TFUE :

- « 1) L'article 42, sous a), de la directive [TVA], lu en combinaison avec l'article 197, paragraphe 1, sous c), de cette directive, 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 de l'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 ?
- c) L'effet de la rectification intervient-il rétroactivement à compter du moment de l'établissement de la facture initiale ?
- 3) L'article 219 bis de la directive [TVA] 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 ? »

26. Dans la procédure devant la Cour, la requérante, le gouvernement autrichien et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries conformément à l'article 76, paragraphe 2, du règlement de procédure.

IV. Appréciation juridique

A. Sur les questions préjudicielles

27. Les questions préjudicielles portent, en substance, sur le traitement d'une opération transfrontalière en chaîne particulière entre trois personnes, qui peut devenir très coûteuse pour l'entreprise intermédiaire (la requérante), en raison d'un « vice de forme » de la facture. Si la requérante avait indiqué sur la facture, par exemple : « opération triangulaire intracommunautaire conformément à l'article 42 de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 141 de celle-ci. Nous rappelons que la dette de TVA vous est transférée en tant que destinataire de la prestation, conformément à l'article 197, paragraphe 1, de la directive TVA », elle ne devrait pas payer de TVA en Autriche.

28. Or, malheureusement pour elle, la requérante a seulement indiqué « opération triangulaire intracommunautaire exonérée », ce qui a conduit l'administration fiscale autrichienne à imposer une acquisition intracommunautaire en Autriche. Cela est fondé sur la prémisse que la livraison à la requérante est la livraison intracommunautaire exonérée.

29. Dans ce cas, conformément à l'article 41, premier alinéa, de la directive TVA, l'acquisition doit en outre être soumise à la TVA dans l'État membre qui a délivré le numéro d'identification TVA utilisé. Conformément au second alinéa de cet article, la requérante en serait dispensée seulement si elle avait soumis l'acquisition intracommunautaire à la TVA en République tchèque. Cela n'a pas encore été fait. Or, selon la jurisprudence de la Cour, la requérante ne saurait, en vertu de l'article 41, premier alinéa, de la directive TVA, neutraliser la TVA au moyen de la déduction de la TVA acquittée en amont⁷. Ainsi, cette TVA devient un coût pour un assujetti, bien que, comme la Cour l'a souvent relevé, celui-ci soit entièrement déchargé du poids de la taxe due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques⁸.

30. C'est pourquoi la Cour se montre assez indulgente concernant les indications manquantes ou inexactes sur des factures. Cette jurisprudence, selon laquelle « le fond prime sur la forme », concernait jusqu'à présent la déduction de la TVA acquittée en amont⁹ et l'exonération des livraisons intracommunautaires¹⁰. Certes, les difficultés de surveillance liées à cette jurisprudence rencontrées par les États membres, précisément avec les opérations transfrontalières, ont entraîné une modification de la directive TVA¹¹, laquelle souligne désormais expressément l'importance particulière du numéro d'identification TVA, traité jusqu'alors comme une simple formalité, dans une procédure de masse comme la perception de la TVA. Cependant, en l'espèce, cette modification n'est pas applicable *ratione temporis* et le numéro d'identification TVA ne manque pas.

31. En l'espèce, il manque seulement la mention du transfert de la dette de TVA à la dernière entreprise de la chaîne dans le cadre d'une opération triangulaire intracommunautaire. De surcroît, en tant que destinataire d'une facture qui ne mentionne pas séparément la TVA et indique qu'il s'agit d'une « opération triangulaire intracommunautaire exonérée », une entreprise pourrait éventuellement elle-même conclure qu'elle est redevable de la TVA en tant que destinataire de la prestation.

32. C'est précisément pour cette raison que la juridiction de renvoi se demande si, bien que, « formellement », la facture n'ait pas été établie correctement, il ne s'agit pas néanmoins (matériellement) d'une opération triangulaire, de sorte que l'acquisition intracommunautaire de la requérante est réputée avoir été soumise à la TVA en Autriche (voir sous B). En cas de réponse

⁷ Arrêt du 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217, point 45).

⁸ Arrêts du 28 octobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Paiements successifs) (C-324/20, EU:C:2021:880, point 52) ; du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition) (C-335/19, EU:C:2020:829, point 31) ; du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 25), et du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, point 39).

⁹ Arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, point 47) ; du 18 novembre 2020, Kommission/Deutschland (Remboursement de TVA – Factures) (C-371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 80) ; du 19 octobre 2017, Paper Consult (C -101/16, EU:C:2017:775, point 41) ; du 28 juillet 2016, Astone (C -332/15, EU:C:2016:614, point 45) ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 42) ; du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point. 58) ; du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, point 39) ; du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, point 42), et du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 63).

¹⁰ Voir par exemple, arrêts du 9 février 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, point 36) ; du 20 octobre 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, points 39 et suiv.) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C -587/10, EU:C:2012:592, points 45 et 46 suiv.), et du 27 septembre 2007, Collée (C -146/05, EU:C:2007:549, point 29).

¹¹ Il est impossible de comprendre autrement les déclarations figurant aux considérants 3 et 7 de la directive (UE) 2018/1910 du Conseil, du 4 décembre 2018, modifiant la directive 2006/112 (JO 2018, L 311, p. 3).

négative, la juridiction de renvoi se demande si, à tout le moins, une régularisation rétroactive de la facture erronée est permise et si celle-ci doit être notifiée au destinataire de la prestation (voir sous C). En outre, la juridiction de renvoi cherche à savoir comment il convient d'établir une facture rectifiée ou selon les règles comptables de quel État membre il convient de le faire (celles de l'État de destination ou celles de l'État du numéro d'identification TVA utilisé par le fournisseur) (voir sous D).

B. Sur la nécessité d'une facture mentionnant expressément « Autoliquidation »

1. Jurisprudence de la Cour selon laquelle « le fond prime sur la forme »

33. Les doutes quant à la nécessité effective d'une telle facture pour pouvoir bénéficier du régime spécial résultent de la jurisprudence de la Cour. Certes, l'article 178 de la directive TVA subordonne l'exercice du droit à déduction à la détention d'« une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ». Selon la jurisprudence de la Cour, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de cette taxe en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis¹². Une facture comportant les mentions prévues à l'article 226 de la directive TVA doit constituer une condition seulement formelle et non de fond du droit à déduction¹³.

34. S'agissant de l'opération triangulaire intracommunautaire, l'article 141, sous e), de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 197, paragraphe 1, sous c), de celle-ci, requiert que la facture établie soit conforme au « chapitre 3, sections 3 à 5 ». Logiquement, la jurisprudence précitée de la Cour devrait impliquer que cette condition soit aussi seulement de nature formelle. Dans ce cas, à l'instar de la requérante et de deux des Finanzgerichte (tribunaux des finances) allemands évoqués précédemment¹⁴, il serait tout à fait possible de soutenir qu'une violation d'exigences formelles ne saurait aboutir à un résultat contraire au principe de neutralité. Ainsi, l'insistance de l'administration fiscale autrichienne à exiger une référence expresse au transfert de la dette de TVA serait disproportionnée.

¹² Arrêts du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, point 47) ; du 18 novembre 2020, Kommission/Deutschland (Remboursement de TVA – Factures) (C-371/19, non publié, EU:C:2020:936, point 80) ; du 19 octobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, point 41) ; du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 45) ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 42) ; du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 58) ; du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, point 39) ; du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, point 42), et du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 63).

¹³ Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, points 29 et 38). Voir, en ce sens, arrêt du 1^{er} mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, points 41 et suiv.).

¹⁴ Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Munster), jugement du 22 avril 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, et Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal des finances de Rhénanie-Palatinat), jugement du 28 novembre 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

35. Or, comme nous l'avons déjà indiqué dernièrement dans plusieurs conclusions¹⁵, dans des procédures de masse comme la perception de la TVA, les prescriptions de forme ont bien leur raison d'être. Notamment, l'exigence de respect de certaines prescriptions de forme, connues d'avance, n'est pas disproportionnée en soi¹⁶.

36. Selon nous, la question déterminante est moins de savoir s'il s'agit d'exigences formelles ou de fond, mais plutôt celle de l'objectif poursuivi par le législateur en imposant ces règles de forme dans la directive TVA. Ce n'est qu'une fois cet objectif déterminé, qu'il est possible de décider si la violation de la règle de forme empêche de pouvoir bénéficier de certains droits. À cet égard, la qualification d'une exigence de la directive TVA en tant qu'exigence « seulement » formelle ou qu'exigence de fond est secondaire.

37. Si une inversion de chiffres dans le numéro figurant sur la facture (bien qu'il s'agisse d'une indication nécessaire conformément à l'article 226, point 2, de la directive TVA) ne permet pas de refuser la déduction de la TVA acquittée en amont, cela est dû non pas à la nature formelle de cette erreur, mais au fait que, malgré cette erreur, une telle facture peut remplir suffisamment son objectif (contrôle des opérations et information du bénéficiaire et de l'administration fiscale sur le contenu de l'opération). Si, à la suite du contrôle fiscal, l'administration fiscale se rend compte que cette facture n'a été établie qu'une seule fois pour une prestation donnée, refuser la déduction de la TVA acquittée en amont en raison de cette inversion de chiffres est alors disproportionné¹⁷. Dans ce cas, une telle facture n'a même pas à être rectifiée ou une telle rectification peut être réalisée aisément, avec effet rétroactif.

38. Partant, le point de savoir s'il est également sans importance d'omettre la mention « Autoliquidation » dans le cadre d'une opération triangulaire intracommunautaire dépend de l'objectif de cette mention prescrite par la loi. C'est pourquoi il convient tout d'abord de déterminer l'objectif de la disposition relative à l'opération triangulaire intracommunautaire (voir sous 2). Ensuite, il y a lieu de déterminer la portée de la mention, exigée à cet effet, du transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation (voir sous 3). Cela permettra de savoir si cette mention est impérative pour pouvoir considérer qu'il s'agit d'une opération triangulaire intracommunautaire (voir sous 4).

2. Objectif du régime applicable à l'opération triangulaire intracommunautaire

39. Ainsi que la Cour l'a déjà relevé dans la première décision relative à l'article 141 de la directive TVA, le régime particulier applicable à l'opération triangulaire intracommunautaire a pour objectif une simplification pour les parties impliquées¹⁸. Cette simplification porte sur deux points.

¹⁵ Voir nos conclusions dans les affaires ARVI ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, points 57 et suiv.) ; Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, points 77 et suiv.) ; Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, points 79 et suiv.), et Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, points 60 et suiv.).

¹⁶ Ainsi, la forme peut aussi être considérée comme l'« ennemie jurée de l'arbitraire, la sœur jumelle de la liberté », voir von Jhering, R., *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung* (L'esprit du droit romain aux différents stades de son évolution), partie 2, vol. 2, Leipzig, 1858, *Haften an der Aeußerlichkeit* (L'attachement aux apparences), III. Der Formalismus (Le formalisme), paragraphe 45, p. 497 (32) – 1^{re} édition.

¹⁷ En ce sens, voir arrêts du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, point 45), et du 17 décembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, points 53 et 57).

¹⁸ Voir arrêt du 19 avril 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, points 32 et 40), et conclusions de l'avocat général Bot dans l'affaire Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, point 33).

40. D'une part, l'article 141 de la directive TVA permet à l'entreprise intermédiaire (en l'espèce, la requérante) d'éviter un enregistrement TVA dans le pays de destination (en l'espèce, la République tchèque)¹⁹. Cela est possible parce qu'elle ne doit y soumettre à la TVA ni une acquisition intracommunautaire (article 141, première phrase) ni sa livraison, puisque l'article 197 de cette directive dispose que le destinataire de cette (seconde) livraison (en l'espèce, M) devient redevable de la taxe (transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation). À cette fin, aux termes de l'article 141, sous e), de ladite directive, M « doit avoir été désigné comme redevable de la taxe afférente à la livraison, conformément à l'article 197 ».

41. D'autre part, conformément à l'article 42 de la directive TVA, l'acquisition intracommunautaire au sens de l'article 40 de cette directive (à savoir l'acquisition en République tchèque) est réputée avoir été soumise à la TVA. La taxation supplémentaire de l'acquisition intracommunautaire (soumise à une condition suspensive), conformément à l'article 41 de ladite directive, ne trouve pas non plus à s'appliquer. Toutefois, conformément à l'article 42 de la directive TVA, cela est subordonné à la condition que l'acquéreur (en l'espèce, la requérante) apporte certaines preuves [sous a)] et dépose un état récapitulatif [sous b)]. En particulier, la requérante doit démontrer que le destinataire de la livraison (en l'espèce, M) « a été désigné comme redevable de la taxe, conformément à l'article 197 ».

42. Les deux simplifications présupposent que le destinataire de la requérante ait été désigné comme redevable de la taxe, conformément à l'article 197 de la directive TVA. Le paragraphe 1 de cet article requiert notamment qu'une facture conforme au chapitre 3, sections 3 à 5, ait été établie [sous c)], c'est-à-dire que la facture relative à la livraison de la requérante à M, conformément à l'article 226, point 11 bis, de cette directive (qui figure au chapitre 3, section 4, de ladite directive), mentionne le transfert de la dette de TVA à M.

43. Cela montre clairement que le recours à la mesure de simplification est laissé à la discrétion de l'entreprise intermédiaire (en l'espèce, la requérante). Cette entreprise peut recourir aux simplifications, mais elle ne le doit pas. Elle peut décider de recourir à la mesure de simplification par la façon dont elle établit la facture adressée à son client. Un droit d'option est ainsi accordé à l'entreprise intermédiaire.

3. Importance de la mention « Autoliquidation » dans le cadre de l'opération triangulaire intracommunautaire

44. Or, ce droit d'option dont bénéficie l'entreprise intermédiaire a également des conséquences pour le destinataire de la livraison. Ce dernier devient alors redevable de la dette de TVA afférente à la livraison dont il est le destinataire et doit non pas payer la TVA à son cocontractant, mais la verser à l'administration fiscale de l'État de destination.

45. À cet égard, il est compréhensible, voire impératif, que l'article 226, point 11 bis, requière la mention « Autoliquidation » sur une telle facture. Cette mention vise à garantir que le destinataire de la prestation prenne connaissance de sa dette de TVA et soumette dûment la livraison à la TVA dans l'État de destination. En revanche, une facture qui ne mentionne pas séparément la TVA indique uniquement que le prestataire part du principe qu'il n'est pas tenu de collecter la TVA. Elle ne fait pas apparaître la raison pour laquelle il part de ce principe. Cette

¹⁹ En ce sens, voir arrêt du 19 avril 2018, *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, point 41), et conclusions de l'avocat général Bot dans l'affaire *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2017:930, point 57).

raison pourrait être, par exemple, l'exonération ou la non-taxation de l'opération. L'absence de mention de la TVA n'implique pas nécessairement un transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation.

46. Comme nous l'avons déjà relevé dans d'autres conclusions²⁰, la raison d'être d'une facture (et donc de toutes les indications qu'elle doit comporter conformément à l'article 226 de la directive TVA) est également d'informer son destinataire de la qualification juridique de l'opération réalisée par son émetteur (notamment sur le montant de la TVA due et répercutée sur le destinataire de la facture). Cet objectif est d'autant plus pertinent lorsque le prestataire estime que, à titre exceptionnel, ce n'est non pas lui, mais le destinataire de la prestation qui est redevable de la TVA et que, pour cette raison, le prix hors TVA figure sur la facture. En l'absence d'une telle information, il existerait un risque accru que personne ne verse la TVA.

47. Partant, la mention devant figurer sur la facture, visée à l'article 226, point 11 bis, de la directive TVA, est nécessaire pour que le destinataire de la prestation soit « désigné comme redevable de la taxe conformément à l'article 197 » (article 42, sous a), et, de manière analogue, article 141, sous e), de cette directive). Elle a pour objectif d'informer le destinataire de la prestation (destinataire de la facture) et de garantir que ce dernier verse la TVA dans l'État de destination.

48. C'est pourquoi, si la formulation employée en l'espèce par la requérante, « opération intracommunautaire en chaîne », répond peut-être²¹ aux exigences de l'article 226, point 11, de la directive TVA, elle ne répond pas aux exigences de l'article 226, point 11 bis, de la directive TVA. Si, à cet article 226, points 11 et 11 bis, le législateur opère une distinction expresse entre la référence à l'exonération et la mention du transfert de la dette de TVA, cette volonté du législateur doit également être prise en compte.

49. C'est pourquoi il n'est pas possible de retenir une interprétation large, selon laquelle l'expression « opération triangulaire intracommunautaire exonérée » satisfait aux exigences de l'article 197 de la directive TVA, dans la mesure où une opération triangulaire intracommunautaire suppose, en fin de compte, que le destinataire de la prestation en fin de chaîne devienne redevable de la TVA. Au contraire, le libellé de cet article 197, lu conjointement avec l'article 226, point 11 bis, de la directive TVA exige la mention explicite du transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation, laquelle fait défaut en l'espèce. Ce choix du législateur lie tout autant l'administration que les juridictions.

50. Il n'est pas non plus disproportionné d'exiger d'un assujetti comme la requérante qu'il établisse une facture comportant cette mention lorsqu'il entend faire usage à son profit de son droit d'option et de la simplification administrative qui en résulte. L'exigence explicite de mention sur la facture, prévue à l'article 197 de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 226, point 11 bis, de celle-ci, poursuit un objectif légitime (information du bénéficiaire de la prestation et de l'administration fiscale sur le recours au régime simplifié par transfert de la dette TVA) et est de nature à mettre en œuvre cet objectif. En l'occurrence, il ne semble pas qu'il existe un autre moyen tout aussi approprié d'atteindre ledit objectif. Eu égard à la faible charge qu'elle représente pour la requérante, une telle exigence de forme est également appropriée.

²⁰ Voir nos conclusions dans les affaires Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, points 61 et 63), et Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, point 62).

²¹ La formulation est imprécise dans la mesure où seule la première livraison de la chaîne est exonérée. La seconde livraison est soumise à la TVA dans l'État de destination. Il est seulement renoncé à la taxation de l'acquisition intracommunautaire de l'entreprise intermédiaire, lorsque et parce que le destinataire de la prestation doit la TVA dans l'État de destination.

4. Exercice du droit d'option subordonné à la mention « Autoliquidation » sur la facture

51. Ainsi, en l'absence d'une telle facture, il y a lieu de considérer que l'entreprise intermédiaire (en l'espèce, la requérante) n'a pas exercé son droit d'option et que le destinataire de la prestation (en l'espèce, M) n'a pas été désigné comme redevable de la taxe, conformément à l'article 197 de la directive TVA. Il s'ensuit que l'acquisition intracommunautaire n'est pas réputée avoir été soumise à la TVA et que l'article 41 de cette directive reste applicable. Dès lors, la requérante doit soumettre une acquisition intracommunautaire à la TVA en Autriche tant qu'elle ne démontre pas que cette acquisition a été soumise à la TVA en République tchèque. Si les conditions auxquelles l'article 42, sous a), de la directive TVA subordonne le renoncement à la taxation « normale » ne sont pas réunies, il est impossible de recourir au régime simplifié.

52. La jurisprudence de la Cour ne conduit pas à une conclusion différente. Au contraire, dans sa décision relative à l'article 42 de la directive TVA, la Cour a établi expressément une distinction entre les conditions énoncées dans cette disposition, sous a) et b)²². La disposition, sous b), mentionne une déclaration fiscale en ce sens (l'état récapitulatif). Celle-ci a été qualifiée par la Cour d'obligation devant être considérée comme « formelle »²³. En revanche, la Cour a qualifié de « condition de fond » la condition prévue dans la disposition sous a), pertinente en l'espèce, requérant une facture mentionnant le transfert de la dette de TVA (« pour laquelle le destinataire de la livraison a été désigné comme redevable de la taxe conformément à l'article 197 »)²⁴.

53. C'est pourquoi il convient de répondre à la première question que le destinataire de la livraison n'a été désigné comme redevable de la taxe au sens de l'article 197 de la directive TVA que si la facture mentionne le transfert de la dette de TVA à celui-ci. La simple mention « opération triangulaire intracommunautaire exonérée » ne suffit pas à cet effet.

C. Effet rétroactif de l'émission d'une facture en cas d'opération triangulaire intracommunautaire (ou d'exercice d'un droit d'option) ?

54. Par conséquent, en l'absence de facture comportant la mention « Autoliquidation », le traitement de l'opération en chaîne reste le traitement normal. Ainsi, la requérante doit soumettre à la TVA une acquisition intracommunautaire en République tchèque (article 40 de la directive TVA) et, en plus, jusqu'à ce qu'il soit démontré que tel a bien été le cas, soumettre à la TVA cette acquisition intracommunautaire en Autriche (article 41 de la directive TVA). De même, la livraison à M doit être soumise à la TVA en République tchèque.

55. Toutefois, la requérante n'a pas collecté la TVA auprès de son cocontractant (M), dans la mesure où elle partait du principe qu'il s'agissait d'une « opération triangulaire intracommunautaire exonérée ». Il semble qu'il soit impossible de le faire a posteriori, puisque le destinataire de la prestation, qui n'a pas acquitté la TVA (ni sur les livraisons dont il était le destinataire ni sur celles qu'il a effectuées), n'est pas joignable.

56. C'est, semble-t-il, pour cette raison que la requérante a encore essayé d'établir une facture rectifiée. Si le contenu exact de la rectification de la facture ne ressort pas de la demande de décision préjudicielle, par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une rectification a posteriori des factures est possible (avec effet rétroactif).

²² Arrêt du 19 avril 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, points 45 et suiv.).

²³ Arrêt du 19 avril 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, fin du point 49).

²⁴ Arrêt du 19 avril 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, début du point 49).

57. Néanmoins, nous doutons que, dans le contexte de l'espèce, il soit possible de parler d'une rectification de la facture. Ainsi que nous l'avons exposé précédemment, il manque une condition d'application (c'est-à-dire une facture dûment établie) pour pouvoir considérer qu'il s'agit d'une opération triangulaire intracommunautaire et qu'il y a eu transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation. Or, la réalisation a posteriori d'une condition d'application nécessaire n'est pas une rectification, mais la première émission de la facture requise.

58. C'est pourquoi la véritable question n'est pas de savoir si une rectification a posteriori d'une facture est possible, mais consiste à déterminer les conséquences juridiques de l'émission a posteriori d'une facture, dans la mesure où cela est possible. À cet égard, pour qu'il s'agisse d'une opération triangulaire intracommunautaire, il importe peu qu'une facture, quelle qu'elle soit, ait été établie ou non.

59. La directive TVA ne prévoyant pas de délai pour recourir au régime simplifié, il est possible de le faire a posteriori. Partant, il est encore possible d'établir ultérieurement une facture à cet effet. D'éventuelles limites temporelles découlent, tout au plus, du droit procédural national, mais non de la directive TVA.

60. Or, il ressort également de la raison d'être d'une facture, telle qu'expliquée précédemment, que, si, comme en l'espèce, celle-ci produit des conséquences juridiques pour le bénéficiaire de la prestation, elle doit nécessairement lui parvenir. Comment le destinataire de la prestation peut-il savoir que le prestataire fait usage de son droit d'option pour bénéficier du régime simplifié et qu'il le désigne comme redevable de la taxe, conformément à l'article 197 de la directive TVA, s'il n'en a jamais eu connaissance ?

61. Pour la même raison, la réponse à la question de l'effet rétroactif est assez évidente. Une telle (première) émission d'une facture ne saurait avoir un effet rétroactif. Seule une facture notifiée au destinataire déclenche ex nunc les effets juridiques du régime administratif simplifié.

62. Cela correspond à un principe général du droit en matière de TVA, selon lequel des modifications qui déterminent la taxation ne sont juridiquement pertinentes que lorsqu'elles interviennent.

63. C'est ce qu'illustre, par exemple, l'article 187, paragraphe 2, deuxième phrase, de la directive TVA, relatif à la modification de l'utilisation d'un bien. La modification n'intervient pas rétroactivement, en adaptant la déduction de la TVA en amont effectuée au départ, mais seulement lorsque les biens acquis sont utilisés autrement qu'au moment de l'exercice de la déduction de la TVA en amont. Même des modifications a posteriori du prix d'achat (voir article 90 de la directive TVA) n'ont pas d'effet rétroactif sur la conclusion du contrat de vente (c'est-à-dire sur la taxe initialement due), et ne doivent être prises en compte qu'au moment où elles interviennent²⁵. Il en va de même, conformément à l'article 185 de la directive TVA, d'une déduction à cet égard trop élevée, lorsque le prix d'achat diminue ultérieurement²⁶.

²⁵ Voir déjà arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 27).

²⁶ Voir arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition) (C-335/19, EU:C:2020:829, point 42).

64. Cette approche (en principe, aucune rétroactivité dans le cadre d'une taxe sur la consommation générale et indirecte) est confirmée par la jurisprudence de la Cour relative à la déduction de la TVA en fonction de l'intention d'utilisation²⁷. Même si, ensuite, il n'y a jamais eu d'opérations taxables, la déduction opérée de la TVA acquittée en amont n'est pas rectifiée rétroactivement, mais reste acquise. La jurisprudence de la Cour relative à la nécessité de détenir une facture pour déduire la TVA acquittée en amont, qui a été développée entre-temps, en témoigne également clairement. Ainsi, l'émission rétroactive d'une (première) facture ne saurait donner lieu à un remboursement rétroactif de la TVA acquittée en amont²⁸.

65. De surcroît, la dette de TVA du destinataire ne saurait être modifiée unilatéralement et rétroactivement par le prestataire. Or, à supposer que la requérante ait entendu considérer qu'il s'agissait d'une opération « normale » en chaîne, elle aurait délivré à M une facture mentionnant la TVA tchèque, TVA qu'elle aurait perçue et acquittée en République tchèque. Faudrait-il alors qu'en émettant une nouvelle facture, la requérante puisse encore bénéficier rétroactivement du régime simplifié ? Il en résulterait que, contre sa volonté, M deviendrait rétroactivement redevable de la taxe (en l'absence de notification de la facture, sans même en avoir connaissance) et devrait verser encore une fois à l'administration fiscale la TVA (qu'elle aurait payée une fois à la requérante). À supposer que cela soit possible, cela ne le serait qu'ex nunc et après paiement du prix TVA comprise, seulement avec l'accord du destinataire de la prestation.

66. Partant, il demeure que les conditions d'application (en l'espèce, pour bénéficier d'un régime simplifié) ne peuvent pas être remplies avec effet rétroactif. Tant que la facture correspondante n'a pas été établie, les conditions d'application du régime simplifié pour une opération triangulaire intracommunautaire ne sont pas réunies. Ce n'est qu'à partir de l'émission de cette facture qu'il serait possible de parler d'une telle opération. Partant, une rectification n'est possible qu'ex nunc et non ex tunc (avec effet rétroactif).

67. En revanche, la jurisprudence de la Cour relative à la correction rétroactive de factures²⁹ est invoquée à tort. Cette jurisprudence concernait la déduction de la TVA acquittée en amont et non l'exercice d'un droit d'option lié à une facture déterminée.

68. D'ailleurs, dans ces arrêts, la Cour a « seulement » jugé que l'administration fiscale ne saurait refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif que, par exemple, une facture ne remplit pas les conditions requises à l'article 226, points 6 et 7, de la directive TVA (description précise de la quantité et de la nature de la prestation et indication de la date de celle-ci), si cette administration dispose de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites³⁰. Il en va de même des mentions visées à l'article 226, point 3 (mention du numéro

²⁷ Arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, point 40) ; du 17 octobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, point 25) ; du 29 février 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, point 20), ainsi que nos conclusions dans l'affaire Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, point 33).

²⁸ Ainsi qu'indiqué expressément dans l'arrêt du 21 octobre 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, point 89), et, en ce sens déjà, arrêt du 13 janvier 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, point 38). Voir également arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, points 49 et 50).

²⁹ Voir, à titre d'exemples, arrêts du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, point 43) ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 44), et du 8 mai 2013, Petroma Transports u. a. (C 271/12, EU:C:2013:297, point 34).

³⁰ Arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 43).

d'identification TVA du prestataire)³¹ ou à l'article 226, point 2 (mention du numéro de facture)³². En conséquence, la Cour a conféré un effet rétroactif à la rectification d'une facture (formellement incorrecte) qui était déjà détenue par le destinataire de la prestation³³.

69. Cela convainc dans le cadre de la déduction de la TVA acquittée en amont. Un document opérant un décompte relatif à une livraison de biens ou à une prestation de services constitue déjà une facture au sens de l'article 178, sous a), de la directive TVA s'il permet tant au destinataire de la prestation qu'à l'administration fiscale de déterminer pour quelle opération quel prestataire a répercuté à quelle date quel montant de TVA sur quel destinataire de la prestation. Cela requiert que soient mentionnés le prestataire, le destinataire de la prestation, l'objet de celle-ci, le prix et la TVA de manière séparée³⁴. Comme nous l'avons déjà indiqué dans d'autres conclusions³⁵, en présence de ces cinq éléments essentiels, il est satisfait à l'esprit et à la finalité de la facture dans le cadre de la déduction de la TVA acquittée en amont et le droit à déduction a déjà pris naissance de manière définitive³⁶.

70. Or, ainsi que nous l'avons exposé précédemment, la mention du transfert de la dette de TVA au destinataire de la prestation est une condition nécessaire à une opération interne triangulaire (voir points 44 et suivants des présentes conclusions). Ce n'est que par cette mention que le destinataire de la prestation sait qu'il est redevable de la taxe. C'est seulement ainsi que l'administration fiscale peut vérifier si le régime simplifié est applicable et dispenser en toute bonne conscience le prestataire d'un enregistrement TVA dans le pays de destination. Il est impossible de produire avec effet rétroactif ces mentions nécessaires et leurs effets.

71. Partant, il convient de répondre à la deuxième question qu'une facture comportant la mention « Autoliquidation » peut être émise a posteriori, mais seulement avec effet ex nunc et qu'il faut que cette facture parvienne au destinataire de la prestation.

D. Sur le contenu de la rectification et les dispositions nationales pertinentes en matière de facturation

72. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi sollicite une interprétation de l'article 219 bis de la directive TVA. Celui-ci détermine les dispositions de l'État membre conformément auxquelles il convient d'établir une facture. Dès lors qu'il est constant que la facture est tellement lacunaire qu'il ne s'agit pas d'une opération triangulaire intracommunautaire, cette question ne pourrait se poser aux fins de la présente affaire que si une facture pouvait encore être établie avec effet rétroactif. Or, ainsi que nous l'avons expliqué précédemment, tel n'est pas le cas, de sorte qu'il n'y a pas lieu de répondre à la question.

³¹ Arrêt du 15 septembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, points 40 et suiv.).

³² Arrêts du 15 juillet 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, point 45), et, en ce sens également, du 17 décembre 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, points 53 et 57).

³³ Voir arrêts du 15 septembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, point 43) ; du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, point 44), et du 8 mai 2013, *Petroma Transports u. a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, point 34).

³⁴ En ce sens également *Bundesfinanzhof* (Cour fédérale des finances). Voir arrêts du 12 mars 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, point 23 ; du 22 janvier 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, point 17, et du 20 octobre 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, point 19.

³⁵ Voir nos conclusions dans les affaires *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, points 93 et 94), et *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, point 81).

³⁶ Concernant le critère de la « TVA indiquée de manière séparée », cela découle déjà des arrêts de la Cour dans les affaires *Volkswagen* et *Biosafe*, qui concernaient des factures sur lesquelles manquait l'indication de la TVA pour pouvoir faire valoir la déduction du montant correspondant de TVA acquittée en amont : voir arrêts du 12 avril 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, points 42 et 43), et du 21 mars 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, points 49 et 50).

73. Il en va de même pour la deuxième question, sous a). Par cette question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si la mention « Opération triangulaire intracommunautaire au titre de l'article 25 de l'UStG. La dette fiscale est transférée au destinataire de la prestation » est suffisante. D'une part, cela suppose également qu'il soit possible d'établir la facture avec effet rétroactif. D'autre part, le contenu précis d'une facture découle du droit national (voir article 219 bis de la directive TVA). Or, il n'appartient pas à la Cour d'apprécier le droit national. La Cour ne peut pas se prononcer sur la question de savoir si la requérante doit effectivement mentionner sur une facture l'article 25 de l'UStG.

74. Par ailleurs, les seules mentions sur les factures que, en principe, les États membres peuvent exiger découlent de l'article 226 de la directive TVA. Il ressort de l'article 226, point 11, de la directive TVA qu'une exonération doit être mentionnée lorsqu'une livraison ou une autre prestation est exonérée. À la différence de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, qui opère une distinction entre une livraison [sous a)], une prestation de services [sous c)] et une acquisition intracommunautaire [sous b)], l'article 226, point 11, ne parle pas d'acquisition intracommunautaire. D'ailleurs, ainsi qu'il ressort de l'article 42 de cette directive, l'acquisition intracommunautaire n'est pas exonérée, mais est réputée avoir été soumise à la TVA, sans que l'article 41 de ladite directive trouve à s'appliquer.

75. Il découle de l'article 226, point 11 bis, de la directive TVA que, lorsque l'acquéreur est redevable de la TVA, la mention « Autoliquidation » est nécessaire. La mention « le destinataire de la prestation est redevable de la taxe » exprime la même chose. La mention de la base juridique de ce transfert de la dette de TVA (le droit national ou le droit de l'Union) est utile (voir article 226, point 11, de la directive TVA) mais n'est pas impérative. Il ressort de la comparaison entre les points 11 et 11 bis de l'article 226 de la directive TVA que la mention de la base juridique du transfert de la dette de TVA n'est pas nécessaire. Il importe seulement que le destinataire de la prestation sache que le prestataire considère que le destinataire de la prestation est redevable de la taxe et doit l'acquitter dans l'État de destination.

V. Conclusion

76. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) de la manière suivante :

- 1) Le destinataire de la livraison n'a été désigné comme redevable de la taxe au sens de l'article 197 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée que si la facture mentionne le transfert de la dette de TVA à celui-ci. La simple mention « opération triangulaire intracommunautaire exonérée » ne suffit pas à cet effet.
- 2) Une facture comportant la mention « Autoliquidation » peut être émise a posteriori, mais seulement avec effet ex nunc, et il faut que cette facture parvienne au destinataire de la prestation.