

Downloaded via the EU tax law app / web

**Affaire C-384/04**

**Commissioners of Customs & Excise et Attorney General**

**contre**

**Federation of Technological Industries e.a.**

(demande de décision préjudicielle, introduite par la Court of Appeal

(England & Wales) (Civil Division))

«Sixième directive TVA — Articles 21, paragraphe 3, et 22, paragraphe 8 — Mesures nationales en vue de lutter contre la fraude — Responsabilité solidaire d'acquittement de la TVA — Constitution d'une garantie pour la TVA due par un autre opérateur»

Conclusions de l'avocat général M. M. Poiares Maduro, présentées le 7 décembre 2005

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 11 mai 2006

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Redevables de la taxe*

*(Directive du Conseil 77/388, art. 21, § 3)*

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Obligations des redevables*

*(Directive du Conseil 77/388, art. 21, § 3, et 22, § 8)*

1. L'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par les directives 2000/65 et 2001/115, permet aux États membres d'adopter des mesures en vertu desquelles une personne est solidairement tenue d'acquitter une somme au titre de la taxe sur la valeur ajoutée due par une autre personne désignée comme redevable par une des dispositions des paragraphes 1 et 2 dudit article.

Cette disposition doit être interprétée en ce sens qu'elle permet à un État membre d'adopter une réglementation qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la taxe due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe.

Toutefois, une telle réglementation doit respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité. En particulier, si l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet de se fonder sur des présomptions quant au fait que la personne concernée savait ou aurait dû savoir que la taxe resterait impayée, de telles présomptions ne peuvent pas être formulées d'une

manière telle qu'il devient pratiquement impossible ou excessivement difficile pour celle-ci de les combattre par la preuve contraire.

(cf. points 28, 32, 35, disp. 1)

2. L'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par les directives 2000/65 et 2001/115, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre d'adopter ni une réglementation qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe, ni une réglementation qui prévoit qu'un assujetti peut être contraint de constituer une garantie pour le paiement de ladite taxe qui est ou pourrait devenir exigible de l'assujetti à qui il livre lesdits biens ou services ou par qui ils lui sont livrés.

En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui impose à toute personne solidairement tenue d'acquitter la taxe, conformément à une mesure nationale adoptée sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, l'obligation de constituer une garantie pour le paiement de la taxe due.

(cf. points 47-48, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

11 mai 2006 (\*)

«Sixième directive TVA – Articles 21, paragraphe 3, et 22, paragraphe 8 – Mesures nationales en vue de lutter contre la fraude – Responsabilité solidaire d'acquiescement de la TVA – Constitution d'une garantie pour la TVA due par un autre opérateur»

Dans l'affaire C-384/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Royaume-Uni), par décision du 30 juillet 2004, parvenue à la Cour le 4 septembre 2004, dans la procédure

**Commissioners of Customs & Excise,**

**Attorney General**

contre

**Federation of Technological Industries e.a.,**

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J.-P. Puissechet, S. von Bahr (rapporteur), U. Lõhmus et A. Ó Caoimh, juges,

avocat général: M. M. Poiares Maduro,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 5 octobre 2005,

considérant les observations présentées:

- pour la Federation of Technological Industries e.a., par M. A. Young, barrister, et Me D. Waelbroeck, avocat,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme C. Jackson, en qualité d'agent, assistée de M. J. Peacock, QC, et de M. T. Ward, barrister,
- pour le gouvernement allemand, par Mme C. Schulze-Bahr, en qualité d'agent,
- pour l'Irlande, par M. D. J. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de Mme G. Clohessy, SC, et M. B. Conway, barrister-at-law,
- pour le gouvernement chypriote, par Mme N. Charalampidou, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mmes H. G. Sevenster et C. A. H. M. ten Dam, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement portugais, par M. L. I. Fernandes, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 décembre 2005,

rend le présent

## **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 21, paragraphe 3, et 22, paragraphe 8, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par les directives 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000 (JO L 269, p. 44), et 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un recours en «judicial review» opposant 53 négociants du secteur des téléphones mobiles et des unités de traitement informatique ainsi que leur organisme professionnel, la Federation of Technological Industries (ci-après la «Federation»), aux Commissioners of Customs & Excise et à l'Attorney General (ci-après les «Commissioners») au sujet de la compatibilité avec le droit communautaire des dispositions des articles 17 et 18 de la loi de finances de 2003 (Finance Act 2003), qui ont été adoptés pour faire face à l'abus frauduleux du système de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

## Le cadre juridique

### *La réglementation communautaire*

3 L'article 21 de la sixième directive dispose:

«1. En régime intérieur, la taxe sur la valeur ajoutée est due:

a) par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, à l'exception des cas visés aux points b) et c).

Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, les États membres peuvent, dans les conditions qu'ils fixent, prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services imposable;

b) par le preneur assujetti de services visés à l'article 9, paragraphe 2, point e), ou par le preneur, qui est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays, de services couverts par l'article 28 *ter*, titres C, D, E et F, si les services sont effectués par un assujetti non établi à l'intérieur du pays;

c) par le destinataire de la livraison de biens, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- l'opération imposable est une livraison de biens effectuée dans les conditions prévues à l'article 28 *quater*, titre E, paragraphe 3,
- le destinataire de cette livraison de biens est un autre assujetti ou une personne morale non assujettie identifié(e) à la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays,
- la facture délivrée par l'assujetti non établi à l'intérieur du pays est conforme à l'article 22, paragraphe 3.

Toutefois, les États membres peuvent prévoir une dérogation à cette obligation, lorsque l'assujetti non établi à l'intérieur du pays a désigné un représentant fiscal dans ce pays;

d) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture;

e) par la personne effectuant une acquisition intracommunautaire de biens imposable.

2. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1:

a) lorsque, en application des dispositions du paragraphe 1, le redevable de la taxe est un assujetti non établi à l'intérieur du pays, les États membres peuvent lui permettre de désigner un représentant fiscal en tant que redevable. Cette option est soumise aux conditions et aux modalités fixées par chaque État membre;

b) lorsque l'opération imposable est effectuée par un assujetti non établi à l'intérieur du pays et qu'il n'existe, avec le pays du siège ou d'établissement de cet assujetti, aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par les directives 76/308/CEE et 77/799/CEE et par le règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA), les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que le redevable de la taxe est un représentant fiscal désigné par l'assujetti non établi.

3. Dans les situations visées aux paragraphes 1 et 2, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la taxe.

4. À l'importation, la taxe sur la valeur ajoutée est due par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation.»

4 Aux termes de l'article 22, paragraphes 7 et 8, de la sixième directive:

«7. Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphes 1 et 2, sont considérées comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti non établi à l'intérieur du pays remplissent les obligations de déclaration et de paiement prévues par le présent article; ils prennent en outre les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphe 3, sont considérées comme solidairement tenues d'acquitter la taxe remplissent les obligations de paiement prévues par le présent article.

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

[...]»

#### *La réglementation nationale*

5 L'article 4 de l'annexe 11 de la loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994, ci-après la «VAT Act 1994»), tel que modifié par l'article 17 de la loi de finances de 2003, est libellé comme suit:

«(1) Les commissioners peuvent, comme condition préalable à l'autorisation ou au remboursement de la taxe d'amont à toute personne, exiger la production de tout élément de preuve relatif à la TVA qu'ils spécifient.

(1A) S'ils le jugent nécessaire aux fins de la protection des recettes, les commissioners peuvent exiger, comme condition préalable à l'octroi de tout crédit de TVA, la constitution de toute garantie qu'ils estiment appropriée au regard du montant dû.

(2) S'ils le jugent nécessaire aux fins de la protection des recettes, les commissioners peuvent exiger d'un assujetti, comme condition préalable à la possibilité d'effectuer ou de recevoir une livraison imposable de biens ou de services, qu'il constitue une garantie, ou une nouvelle garantie, pour le paiement de toute TVA qui est ou pourrait devenir exigible:

(a) de l'assujetti lui-même, ou

(b) de toute personne par qui ou à qui les biens ou services pertinents sont livrés.

(3) Au paragraphe 2 ci-dessus, on entend par 'biens ou services pertinents' les biens ou services livrés par ou à l'assujetti.

(4) Les garanties visées au paragraphe 2 ci-dessus sont d'un montant et sont constituées de la manière déterminée par les commissioners.

(5) Les pouvoirs conférés aux commissioners par le paragraphe 2 ci-dessus sont sans préjudice des pouvoirs dont ils jouissent en vertu de l'article 48, paragraphe 7.»

6 L'article 77A de la VAT Act 1994, inséré par l'article 18 de la loi de finances de 2003, dispose:

«Responsabilité solidaire des opérateurs intervenant dans la chaîne des livraisons en cas de non-paiement de la taxe

(1) Le présent article s'applique aux biens relevant de l'une quelconque des descriptions suivantes:

(a) téléphones et tout autre équipement, y compris pièces et accessoires, fabriqués ou adaptés en vue d'un usage lié à la téléphonie ou aux télécommunications;

(b) ordinateurs et tout autre équipement, y compris pièces, accessoires et logiciels, fabriqués ou adaptés en vue d'un usage lié aux ordinateurs ou aux systèmes informatiques.

(2) Lorsque

(a) une livraison imposable de biens relevant du présent article a été effectuée en faveur d'un assujetti, et que,

(b) au moment de la livraison, l'assujetti savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure ou ultérieure des biens en question, resterait impayée,

les commissioners peuvent envoyer audit assujetti un avis indiquant le montant de TVA qui reste ainsi dû et précisant les effets de l'avis.

(3) Un avis au sens du présent article a pour effets que:

(a) la personne qui reçoit l'avis et

(b) la personne qui est redevable, indépendamment du présent article, du montant indiqué dans l'avis

sont solidairement tenues d'acquitter ce montant auprès des commissioners.

(4) Aux fins du paragraphe 2 ci-dessus, le montant de TVA qui est dû sur une livraison est le moins élevé des deux montants suivants:

(a) le montant imposable sur la livraison, et

(b) le montant indiqué comme dû dans la déclaration établie, pour la période comptable réglementaire de référence, par la personne ayant effectué la livraison (à supposer qu'elle ait établi une déclaration), cumulé à tout montant dont elle est jugée redevable pour cette période (sous réserve de tout recours de sa part).

(5) La référence, au paragraphe 4, point b), ci-dessus, à un montant dont une personne est jugée redevable inclut le cas dans lequel, parce qu'il est impossible de le faire, le montant en question ne lui est pas notifié.

(6) Aux fins du paragraphe 2 ci-dessus, une personne est présumée avoir de bonnes raisons

de soupçonner être dans le cas visé au point b) dudit paragraphe lorsque le prix exigé d'elle pour les biens considérés:

(a) était inférieur au prix le plus faible qu'elle pouvait raisonnablement s'attendre à payer pour ces biens sur le marché,

(b) était inférieur au prix exigé pour toute livraison antérieure des mêmes biens.

(7) La présomption prévue au paragraphe 6 ci-dessus est réfutable sur preuve que le faible prix acquitté pour les biens est imputable à des circonstances indépendantes d'un non-paiement de la TVA.

(8) Le paragraphe 6 ci-dessus est sans préjudice de toute autre manière d'établir l'existence de bonnes raisons d'avoir des soupçons.

(9) Par voie d'ordonnance, le Trésor peut modifier le paragraphe 1 ci-dessus. Cette ordonnance peut introduire toute disposition accessoire, complémentaire, indirecte ou transitoire que le Trésor juge appropriée.

(10) Aux fins du présent article:

(a) le terme 'biens' inclut les services;

(b) un montant de TVA est considéré comme impayé dans la seule mesure où il dépasse le montant de tout remboursement dû.»

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

7 Les articles 17 et 18 de la loi de finances de 2003 ont été adoptés afin de lutter contre la fraude intracommunautaire de l'«opérateur défaillant», y compris la fraude de type «carrousel», dans le domaine de la TVA.

8 La Fédération a introduit un recours en «judicial review» contre ces dispositions, soutenant notamment qu'elles ne sont pas autorisées par le droit communautaire.

9 Ce recours a été examiné en premier lieu par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), puis, en appel, il a été porté devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

10 Cette dernière juridiction relève que, selon les Commissioners, le type de fraude en cause relève normalement de l'une des deux catégories susvisées au point 7 du présent arrêt.

11 La première catégorie serait désignée par les Commissioners sous le terme de «fraude à l'acquisition». En substance, une entreprise qui est enregistrée aux fins de la TVA au Royaume-Uni – l'«opérateur défaillant» – importerait des biens d'un fournisseur de l'Union européenne et les revendrait, généralement, sur le marché de détail au Royaume-Uni soit directement, soit par le biais d'un grossiste. L'«opérateur défaillant» s'abstiendrait ensuite d'acquitter aux Commissioners la TVA due sur sa livraison subséquente. Il pourrait aussi s'agir d'un opérateur qui prétend représenter une entreprise existante, enregistrée aux fins de la TVA, mais qui n'a aucune relation avec l'entreprise en question (un tel opérateur serait souvent désigné sous le terme d'opérateur utilisant un «numéro d'assujetti à la TVA usurpé»).

12 La seconde catégorie serait connue sous le nom de fraude de type «carrousel». Cette catégorie tirerait son nom de la manière dont les mêmes biens voyageraient dans l'Union d'un État

membre à un autre, d'où ils reviendraient sans parvenir jusqu'à un utilisateur final. Sous sa forme la plus simple, cette fraude requiert trois opérateurs enregistrés aux fins de la TVA dans deux États membres différents, bien que, généralement, ils soient au moins six ou sept dans deux ou plusieurs États membres.

13 La première partie de cette fraude fonctionnerait comme celle décrite au point 11 ci-dessus. Ensuite l'«opérateur défaillant» vendrait à perte les biens à une entreprise tampon qui réclamerait par la suite aux Commissioners la TVA acquittée. Cette entreprise tampon revendrait à son tour ces biens à une autre entreprise tampon avec un bénéfice et, finalement – éventuellement après d'autres ventes et achats – les biens arriveraient dans une entreprise qui les vendrait à un opérateur enregistré aux fins de la TVA dans un autre État membre, parfois il s'agirait du fournisseur original établi dans le premier État membre. Cette dernière vente serait exonérée et entraînerait un droit à déduction de la TVA en amont que l'entreprise exportatrice tenterait ensuite de récupérer auprès des Commissioners.

14 Ce type de fraude coûterait aux recettes publiques du Royaume-Uni plus de 1,5 milliard de GBP par an.

15 Il résulte de la décision de renvoi que les Commissioners font valoir que les articles 17 et 18 de la loi de finances de 2003 ont été adoptés sur le fondement des articles 21, paragraphe 3, et 22, paragraphe 8, de la sixième directive.

16 La Fédération fait valoir que ni l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive ni l'article 22, paragraphe 8, de cette directive ne confèrent aux États membres la compétence d'adopter des dispositions telles que lesdits articles 17 et 18.

17 Sur la base de ces considérations, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 21, paragraphe 3, de la [sixième directive 77/388], telle que modifiée par la directive [2000/65], permet-il aux États membres de prévoir que toute personne peut être solidairement tenue d'acquitter la taxe avec toute personne qui en est tenue en vertu de l'article 21, paragraphe 1 ou 2, sous la seule réserve des principes généraux du droit communautaire, à savoir qu'une telle mesure doit être objectivement justifiée, rationnelle, proportionnée et garantir la sécurité juridique?

2) L'article 22, paragraphe 8, de la [sixième] directive [77/388 modifiée] permet-il aux États membres de prévoir que toute personne peut en être tenue de la sorte ou de prévoir qu'une personne peut être contrainte de constituer une garantie pour la taxe due par une autre sous la seule réserve des principes généraux susmentionnés?

3) Si la réponse à la première question est négative, quelles sont les limites, autres que celles imposées par les principes généraux susmentionnés, à la compétence conférée par l'article 21, paragraphe 3?

4) Si la réponse à la deuxième question est négative, quelles sont les limites, autres que celles imposées par les principes généraux susmentionnés, à la compétence conférée par l'article 22, paragraphe 8?

5) La [sixième] directive [77/388], telle que modifiée, fait-elle obstacle à ce que les États membres prévoient une responsabilité solidaire entre des assujettis ou exigent d'un assujetti qu'il constitue une garantie pour la TVA due par un autre dans le but de prévenir un abus du système de TVA et de protéger les recettes légitimement dues en vertu de ce système, si de telles mesures sont conformes aux principes généraux susmentionnés?»

### **Sur les première et troisième questions préjudicielles**

18 Par ses première et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet à un État membre d'adopter une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou sur cette prestation, ou sur toute livraison ou prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe.

#### *Observations soumises à la Cour*

19 En réponse aux première et troisième questions, la Fédération fait valoir que l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive autorise les États membres à adopter une disposition législative qui prévoit qu'une personne peut être tenue conjointement et solidairement au paiement de la TVA avec toute personne qui en est redevable, uniquement dans les situations visées audit article 21, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, et sous c), et paragraphe 2, sous a) ou b). L'établissement de cette obligation solidaire est régi par les principes généraux de droit communautaire.

20 Selon la Fédération, lesdits principes généraux font obstacle à ce que les États membres arrêtent des mesures d'application de l'article 21 de la sixième directive, qui imposent aux acheteurs une obligation solidaire de paiement de la TVA avec d'autres particuliers ou entreprises de la même chaîne de livraison, sur le fondement de présomptions relatives au prix payé pour les biens ou pour les services.

21 Les gouvernements du Royaume-Uni et allemand, l'Irlande, les gouvernements chypriote et portugais ainsi que la Commission des Communautés européennes estiment que l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet aux États membres de prévoir que toute personne peut être solidairement tenue d'acquitter la TVA avec toute autre personne qui y est elle-même tenue en vertu du paragraphe 1 ou 2 dudit article, sous la seule réserve des principes généraux du droit communautaire.

22 Le gouvernement néerlandais estime qu'une mesure comme celle introduite par l'article 18 de la loi de finances de 2003 ne relève pas du champ d'application de la sixième directive et qu'il n'est donc pas nécessaire qu'elle soit fondée sur celle-ci. En effet, ladite mesure ne concerne pas l'imposition de la TVA, mais son recouvrement. La Cour aurait constaté qu'aucune disposition de la sixième directive ne porte sur le recouvrement et qu'il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles cette taxe peut être recouvrée a posteriori par le Trésor public, tout en restant, toutefois, dans les limites découlant du droit communautaire (voir arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C?286/94, C?340/95, C?401/95 et C?47/96, Rec. p. I?7281, point 43, et ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, C?395/02, Rec. p. I?1991, points 27 à 29).

23 Si la Cour estime néanmoins que la mesure en cause dans l'affaire au principal relève du

champ d'application de la sixième directive, le gouvernement néerlandais considère que le fondement de cette mesure se trouve aux articles 21, paragraphe 3, ou 22, paragraphe 8, de la sixième directive.

### *Appréciation de la Cour*

24 Il convient d'emblée de constater que, contrairement à ce que fait valoir le gouvernement néerlandais, une disposition nationale, telle que celle introduite par l'article 18 de la loi de finances de 2003, qui fixe les règles sur le fondement desquelles un assujetti peut être solidairement tenu d'acquitter une somme au titre de la TVA due par un autre assujetti, vise la détermination de la personne qui peut être tenue au paiement de cette taxe envers le Trésor public, et non pas le recouvrement de celle-ci. Il s'ensuit qu'elle relève du champ d'application de l'article 21 de la sixième directive.

25 Ensuite, il convient de relever que ledit article 21, paragraphe 3, autorise les États membres, dans les situations visées aux paragraphes 1 et 2 du même article, à prévoir qu'une personne, autre que le redevable, soit solidairement tenue d'acquitter la TVA.

26 Contrairement à ce que soutient la Fédération, rien dans le libellé de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, ni dans celui de ses paragraphes 1 et 2 n'indique que l'application de ce paragraphe 3 serait limitée uniquement à certaines des situations visées aux deux premiers paragraphes. Au contraire, il résulte des termes clairs et non ambigus dudit article 21, paragraphe 3, que cette disposition est applicable dans toutes les situations visées à ces deux premiers paragraphes.

27 Dans ces conditions, ne saurait être accueilli l'argument de la Fédération selon lequel, avant la modification de l'article 21 de la sixième directive par la directive 2000/65, la possibilité de tenir un tiers pour solidairement responsable du paiement de la TVA était plus limitée et que, selon elle, la nouvelle rédaction n'avait pas pour objet d'étendre cette possibilité.

28 L'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet donc en principe aux États membres d'adopter des mesures en vertu desquelles une personne est solidairement tenue d'acquitter une somme au titre de la TVA due par une autre personne désignée comme redevable par une des dispositions des paragraphes 1 et 2 dudit article.

29 Toutefois, dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, en ce sens, arrêts du 8 juin 2000, Schlosstrasse, C?396/98, Rec. p. I?4279, point 44, et du 26 avril 2005, «Goed Wonen», C?376/02, Rec. p. I?3445, point 32).

30 En ce qui concerne plus particulièrement le principe de proportionnalité, il y a lieu de rappeler que, s'il est légitime que les mesures adoptées par l'État membre, sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir, en ce sens, arrêt Molenheide e.a., précité, point 47).

31 À cet égard, les mesures nationales en cause au principal prévoient qu'un assujetti autre que le redevable peut être solidairement tenu d'acquitter la TVA avec ce dernier lorsque, au moment d'une livraison en sa faveur, ledit assujetti savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure ou ultérieure des biens en question, resterait impayée. Une personne est présumée avoir de bonnes raisons de soupçonner que tel est le cas lorsque le prix exigé d'elle était soit inférieur au

prix le plus faible qu'elle pouvait raisonnablement s'attendre à payer pour ces biens sur le marché, soit inférieur au prix exigé pour toute livraison antérieure des mêmes biens. Cette présomption peut être combattue en prouvant que le faible prix acquitté pour les biens était imputable à des circonstances indépendantes d'un non-paiement de la TVA.

32 Or, si l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet à un État membre de tenir une personne pour solidairement redevable de la TVA lorsque, au moment de l'opération effectuée en sa faveur, elle savait ou aurait dû savoir que la TVA due sur cette opération, ou une opération antérieure ou postérieure, resterait impayée et de se fonder sur des présomptions à cet égard, il n'en demeure pas moins que de telles présomptions ne peuvent pas être formulées d'une manière telle qu'il devient pratiquement impossible ou excessivement difficile pour l'assujetti de les combattre par la preuve contraire. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 27 de ses conclusions, de telles présomptions donneraient de facto naissance à un système de responsabilité sans faute, allant au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public.

33 En effet, les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne font pas partie d'une chaîne dans laquelle s'inscrit une opération entachée de la fraude à la TVA doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer d'être solidairement tenus d'acquitter cette taxe due par un autre assujetti (voir, en ce même sens, arrêt du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, non encore publié au Recueil, point 52).

34 Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si la réglementation nationale en cause au principal respecte les principes généraux du droit communautaire.

35 Dès lors, il convient de répondre aux première et troisième questions, que l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet à un État membre d'adopter une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. Toutefois, une telle réglementation doit respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité.

### **Sur les deuxième et quatrième questions**

36 Par ses deuxième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet à un État membre d'adopter une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou sur cette prestation, ou sur toute livraison ou prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter ladite taxe et/ou une réglementation qui prévoit qu'un assujetti peut être contraint de constituer une garantie pour le paiement de la TVA qui est ou pourrait devenir exigible de l'assujetti à qui il livre lesdits biens ou services ou par qui ils lui sont livrés.

### *Observations soumises à la Cour*

37 En réponse aux deuxième et quatrième questions préjudicielles, la Fédération soutient que

l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive ne permet pas aux États membres d'arrêter des mesures imposant des obligations à toute personne autre que le redevable, tel qu'il est défini en application de l'article 21 de cette directive.

38 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que ledit article 22, paragraphe 8, permet aux États membres de prévoir que toute personne peut être solidairement tenue d'acquitter la TVA avec toute autre personne qui y est tenue en vertu de l'article 21, paragraphe 1 ou 2, de la sixième directive ou de prévoir qu'une personne peut être contrainte de constituer une garantie pour la TVA due par une autre personne à condition que les dispositions en cause soient jugées nécessaires à l'exacte perception de la TVA et à la prévention de la fraude et sous réserve des principes généraux du droit communautaire.

39 L'Irlande et le gouvernement chypriote considèrent que l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive permet aux États membres de prévoir que toute personne peut être contrainte de constituer une garantie pour la TVA due par une autre personne sous réserve des principes généraux susmentionnés.

40 Le gouvernement portugais est d'avis que ledit article 22, paragraphe 8, doit être interprété en ce sens qu'il permet aux États membres, soit de prévoir, dans les limites définies par ce texte, que toute personne peut être tenue d'acquitter la TVA, soit, et ce afin d'assurer la perception de cette taxe ainsi que de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, d'imposer d'autres obligations à la personne tenue d'acquitter ladite taxe ainsi qu'au codébiteur solidaire ou aux tiers, dès lors que, dans les deux cas, l'adoption de ces obligations est faite dans le respect du droit communautaire et, en particulier, des principes généraux qui le régissent.

41 La Commission soutient que l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive ne permet pas aux États membres d'étendre l'obligation au paiement de la TVA aux personnes qui n'en sont pas redevables, ou solidairement tenues de l'acquitter, en vertu de l'article 21 de cette même directive. Ledit article 22, paragraphe 8, ne leur permet pas non plus de prévoir qu'une personne peut être contrainte de constituer une garantie pour la TVA due par une autre personne. Cependant, une fois que l'obligation solidaire au paiement est établie conformément à une mesure adoptée sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, l'article 22, paragraphe 8, de celle-ci, combiné avec le paragraphe 7 du même article, permettrait d'imposer à toute personne solidairement tenue d'acquitter la TVA l'obligation de constituer une garantie pour les montants dus, sous réserve des principes généraux du droit communautaire.

#### *Appréciation de la Cour*

42 Il convient d'emblée de relever que conformément à son intitulé, tel qu'il apparaît à l'article 28 nonies de la sixième directive, l'article 22 de celle-ci ne traite que des obligations des redevables et ne régit pas la détermination de ces derniers qui, quant à elle, est réglée à l'article 21 de la même directive.

43 En fait, l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive autorise les États membres à imposer aux redevables de la TVA, et aux personnes solidairement tenues de l'acquitter, déterminés en vertu de l'article 21 de ladite directive, des obligations, autres que celles prévues aux paragraphes précédents de cet article 22, telles que celle de constituer une garantie pour le paiement de la TVA due, qu'ils jugent nécessaires pour assurer la perception de cette taxe et pour éviter la fraude.

44 Il s'ensuit, d'une part, que l'institution d'une obligation solidaire au paiement de la TVA ne peut être fondée sur l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive et, d'autre part, que ladite disposition ne permet pas non plus aux États membres d'exiger d'une personne, qui n'est pas

redevable de la TVA, ou solidairement tenue de l'acquitter, en vertu de l'article 21 de la sixième directive, qu'elle constitue une garantie pour le paiement de la TVA due par un tiers.

45 Il y a toutefois lieu de rappeler que, ainsi qu'il résulte de la réponse aux première et troisième questions, dans les limites imposées par les principes généraux du droit communautaire, les États membres peuvent se fonder sur l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive pour instituer une obligation solidaire au paiement de la TVA.

46 Il en découle que les personnes qui sont ainsi solidairement tenues d'acquitter la TVA, conformément à une mesure nationale adoptée sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, peuvent être contraintes par les États membres, en vertu de l'article 22, paragraphe 8, de la même directive, de constituer une garantie pour le paiement de la TVA due.

47 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre aux deuxième et quatrième questions que l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre d'adopter ni une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe, ni une réglementation qui prévoit qu'un assujetti peut être contraint de constituer une garantie pour le paiement de la TVA qui est ou pourrait devenir exigible de l'assujetti à qui il livre lesdits biens ou services ou par qui ils lui sont livrés.

48 En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui impose à toute personne solidairement tenue d'acquitter la TVA, conformément à une mesure nationale adoptée sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, l'obligation de constituer une garantie pour le paiement de la TVA due.

### **Sur la cinquième question**

49 Étant donné la réponse donnée aux quatre premières questions, il n'est pas nécessaire de répondre à la cinquième question.

### **Sur les dépens**

50 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par les directives 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, et 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, doit être interprété en ce sens qu'il permet à un État membre d'adopter une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. Toutefois, une telle réglementation doit respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre**

**juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité.**

**2) L'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par les directives 2000/65 et 2001/15, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre d'adopter ni une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit qu'un assujetti, en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou avait de bonnes raisons de soupçonner, que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou cette prestation, ou sur toute livraison ou toute prestation antérieure ou postérieure, resterait impayée, peut être solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe, ni une réglementation qui prévoit qu'un assujetti peut être contraint de constituer une garantie pour le paiement de ladite taxe qui est ou pourrait devenir exigible de l'assujetti à qui il livre lesdits biens ou services ou par qui ils lui sont livrés.**

**En revanche, cette disposition ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui impose à toute personne solidairement tenue d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée, conformément à une mesure nationale adoptée sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de cette sixième directive 77/388, l'obligation de constituer une garantie pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due.**

Signatures

\* Langue de procédure: l'anglais.