

Affaire C-409/04

The Queen, à la demande de :

Teleos plc e.a.

contre

Commissioners of Customs & Excise

(demande de décision préjudicielle, introduite par

la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division)

«Sixième directive TVA — Articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa — Acquisition intracommunautaire — Livraison intracommunautaire — Exonération — Biens expédiés ou transportés dans un autre État membre — Preuves — Mesures nationales en vue de lutter contre la fraude»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres*

(Directive du Conseil 77/388, art. 28 bis, § 3, al. 1, et 28 quater, A, a), al. 1)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres*

(Directive du Conseil 77/388, art. 28 quater, A, a), al. 1)

3. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres*

(Directive du Conseil 77/388, art. 28 quater, A, a), al. 1)

1. Les articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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 la directive 2000/65, doivent, eu égard au terme «expédié(s)» figurant dans ces deux dispositions, être interprétés en ce sens que l'acquisition intracommunautaire d'un bien est effectuée et l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, par suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison.

La condition préalable à l'application du régime transitoire prévu au titre XVI bis de la sixième directive est le caractère intracommunautaire d'une opération et, notamment, un mouvement

physique de biens d'un État membre vers un autre. En effet, cette condition relative au passage de frontières entre des États membres est un élément constitutif d'une opération intracommunautaire qui la distingue de celle qui a lieu à l'intérieur du pays.

En outre, tout comme d'autres notions qui définissent les opérations taxables en vertu de la sixième directive, les notions de livraison intracommunautaire et d'acquisition intracommunautaire ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées. Par conséquent, il est nécessaire que la qualification d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaire soit effectuée sur la base d'éléments objectifs, tels que l'existence d'un mouvement physique des biens concernés entre des États membres.

(cf. points 37-38, 40, 42, disp. 1)

2. L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2000/65, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la taxe sur la valeur ajoutée sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison intracommunautaire qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une telle fraude.

En premier lieu, il serait contraire au principe de sécurité juridique qu'un État membre, qui a prévu les conditions pour l'application de l'exonération d'une livraison intracommunautaire, en fixant notamment une liste de documents à présenter aux autorités compétentes, et qui a accepté dans un premier temps les documents présentés par le fournisseur en tant que preuves justificatives du droit à l'exonération, puisse ultérieurement obliger ce fournisseur à acquitter la taxe sur la valeur ajoutée afférente à cette livraison, lorsqu'il s'avère que, en raison d'une fraude commise par l'acquéreur dont le fournisseur n'avait et ne pouvait avoir connaissance, les biens concernés n'ont en réalité pas quitté le territoire de l'État membre de livraison.

En deuxième lieu, toute répartition du risque entre le fournisseur et l'administration fiscale, à la suite d'une fraude commise par un tiers, doit être compatible avec le principe de proportionnalité. Un régime faisant peser toute la responsabilité du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sur le fournisseur, indépendamment de l'implication ou non de celui-ci dans la fraude, ne préserve pas nécessairement le système harmonisé de la taxe sur la valeur ajoutée de la fraude et de l'abus de l'acquéreur. Ce dernier, s'il était exempté de toute responsabilité, pourrait, en effet, être incité à ne pas expédier ou à ne pas transporter les biens en dehors de l'État membre de livraison et à ne pas les déclarer aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée dans les États membres de destination envisagés.

En troisième lieu, si les fournisseurs étaient tenus d'acquitter eux-mêmes la taxe sur la valeur ajoutée a posteriori, le principe de neutralité fiscale ne serait pas respecté, puisque les fournisseurs qui effectuent les opérations à l'intérieur du pays ne sont jamais grevés par la taxe en aval, étant donné qu'il s'agit d'une taxe indirecte à la consommation. Partant, les assujettis effectuant une opération intracommunautaire seraient dans une position moins avantageuse que celle des assujettis effectuant une opération interne.

En quatrième lieu, selon une jurisprudence de la Cour applicable par voie d'analogie, il ne serait pas contraire au droit communautaire d'exiger que le fournisseur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être exigée de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale. Dès lors, les circonstances que le fournisseur a agi de bonne foi,

qu'il a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à une fraude est exclue constituent des éléments importants pour déterminer la possibilité d'obliger ce fournisseur à acquitter la taxe sur la valeur ajoutée a posteriori. En revanche, une fois que le fournisseur a rempli ses obligations relatives à la preuve d'une livraison intracommunautaire, alors que l'obligation contractuelle d'expédier ou de transporter les biens en dehors de l'État membre de livraison n'a pas été satisfaite par l'acquéreur, c'est ce dernier qui devrait être tenu pour redevable de la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État membre.

(cf. points 50, 58, 60, 65-67, disp. 2)

3. Le fait que l'acquéreur a présenté une déclaration aux autorités fiscales de l'État membre de destination relative à l'acquisition intracommunautaire peut constituer une preuve supplémentaire visant à établir que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison, mais il ne constitue pas une preuve déterminante aux fins de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée d'une livraison intracommunautaire.

(cf. point 72, disp. 3)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

27 septembre 2007 (*)

«Sixième directive TVA – Articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa – Acquisition intracommunautaire – Livraison intracommunautaire – Exonération – Biens expédiés ou transportés dans un autre État membre – Preuves – Mesures nationales en vue de lutter contre la fraude»

Dans l'affaire C-409/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Royaume-Uni), par décision du 6 mai 2004, parvenue à la Cour le 24 septembre 2004, dans la procédure

The Queen, à la demande de:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

contre

Commissioners of Customs & Excise,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (rapporteur) et A. Ó Caoimh, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 juin 2006,

considérant les observations présentées:

- pour Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd et Stardex (UK) Ltd, par MM. N. Fleming et M. Conlon ainsi que par Mme E. Sharpston, QC, Mme P. Hamilton, MM. P. Moser et A. Young, barristers, ainsi que par M. D. Waelbroeck, avocat,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme C. Jackson, en qualité d'agent, assistée de M. R. Anderson et Mme R. Haynes, barristers,
- pour le gouvernement grec, par MM. V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos et K. Georgiadis ainsi que par Mme M. Tassopoulou, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement français, par M. G. de Bergues et Mme C. Jurgensen-Mercier, en qualité d'agents,
- pour l'Irlande, par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de MM. E. Fitzsimons, SC, et B. Conway, BL,

- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement portugais, par M. L. Fernandes et Mme C. Lança, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et A. Weimar, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 janvier 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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 la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000 (JO L 269, p. 44, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd et Stardex (UK) Ltd (ci-après «Teleos e.a.») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), autorité compétente au Royaume-Uni en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet de l'exonération de livraisons intracommunautaires.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2 de la sixième directive soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ainsi que les importations de biens.

4 La sixième directive comporte un titre XVI bis, intitulé «Régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres», qui a été introduit dans celle-ci par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), et qui comprend les articles 28 bis à 28 quater.

5 Aux termes de l'article 28 bis de la sixième directive:

«1. Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

- a) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel, qui ne bénéficie pas de la franchise de taxe prévue à l'article 24 et qui ne relève pas des dispositions prévues à l'article 8 paragraphe 1 point a) deuxième phrase ou à l'article 28 *ter* titre B paragraphe 1.

[...]

3. Est considérée comme 'acquisition intracommunautaire' d'un bien, l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien.

Lorsque des biens acquis par une personne morale non assujettie sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers et importés, par cette personne morale non assujettie, dans un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, les biens sont considérés comme expédiés ou transportés à partir de l'État membre d'importation des biens. Cet État membre accorde à l'importateur au sens de l'article 21, paragraphe 4 le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre de l'importation des biens, dans la mesure où l'importateur établit que son acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

[...]

5. Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux:

b) le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre.

[...]»

6 L'article 28 ter, A, de la sixième directive prévoit:

«1. 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.

2. Sans préjudice du paragraphe I, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens visée à l'article 28 *bis* paragraphe 1 point a) est, toutefois, réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée 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 taxe conformément au paragraphe 1.

[...]»

7 L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive est libellé comme suit:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-après et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels, les États membres exonèrent:

a) les livraisons de biens, au sens de l'article 5, expédiés ou transportés, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire visé à l'article 3 mais à l'intérieur de la Communauté, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.»

8 Aux termes de l'article 28 quinquies, paragraphe 1, de la sixième directive:

«Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire de biens

est effectuée. L'acquisition intracommunautaire de biens est considérée comme effectuée au moment où la livraison à l'intérieur du pays de biens similaires est considérée comme effectuée.»

9 L'article 22 de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de la même directive, prévoit plusieurs obligations pour les redevables concernant notamment la comptabilité, la facturation, la déclaration ainsi que l'état récapitulatif que ceux-ci sont tenus de déposer à l'administration fiscale. Son paragraphe 8 est libellé comme suit:

«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

10 L'article 30, paragraphe 8, de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994, ci-après la «loi de 1994») est libellé comme suit:

«Des règlements peuvent prévoir l'application d'un taux zéro à certaines livraisons de biens ou aux livraisons de biens spécifiées dans les règlements lorsque:

- a) les Commissioners ont la conviction que les biens ont été ou doivent être exportés vers un lieu situé en dehors du territoire des États membres ou que la livraison en question implique à la fois:
 - i) le transport des biens en dehors du territoire du Royaume-Uni, et
 - ii) leur acquisition dans un autre État membre par une personne assujettie à la TVA sur cette acquisition en vertu des dispositions de la législation de l'État membre [...]
- b) les cas échéant, lorsque toute autre condition pouvant être prévue dans les règlements ou imposée par les Commissioners est remplie.»

11 L'article 134 du règlement de 1995 sur la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Regulations 1995) dispose:

«Lorsque les Commissioners ont la conviction que:

- a) la livraison des biens par une personne assujettie implique que ceux-ci quittent le Royaume-Uni,
- b) la livraison est destinée à une personne assujettie dans un autre État membre,
- c) les biens ont été transférés dans un autre État membre et
- d) ces biens ne sont pas de ceux pour lesquels la personne assujettie a opté, en application de l'article 50 A de la [loi de 1994], pour un assujettissement à la TVA sur la base de la marge bénéficiaire sur la livraison,

la livraison, à condition de remplir les conditions que les Commissioners ont le pouvoir d'établir, sera imposée au taux zéro.»

12 D'autres modalités de l'exonération des livraisons intracommunautaires sont énoncées dans les circulaires nos 725 et 703 qui, selon la décision de renvoi, ont partiellement force de loi.

13 La circulaire n° 703, destinée à tous les opérateurs économiques actifs dans le commerce intracommunautaire, dispose notamment:

«8.4 Conditions d'application du taux zéro aux livraisons à destination d'autres États membres

Si vous livrez des biens à des clients immatriculés en qualité d'assujettis à la TVA dans un autre État membre de l'[Union européenne], vous pouvez bénéficier au Royaume-Uni d'une taxation au taux zéro de vos livraisons à condition:

- d'avoir obtenu et de faire figurer sur vos factures portant sur des ventes soumises à la TVA le numéro d'identification TVA intracommunautaire, y compris le code du pays à deux lettres de votre client;
- que les biens soient envoyés ou transportés hors du Royaume-Uni à destination d'un autre État membre de l'[Union], et
- que, dans le délai de trois mois à compter de la date de livraison, vous obteniez et conserviez des documents commerciaux valables prouvant que les biens ont quitté le Royaume-Uni.

[...]

Si votre client communautaire retire lui-même les biens ou prend des dispositions pour les faire retirer et leur faire quitter le Royaume-Uni, vous devriez:

- vous faire confirmer de quelle manière les biens quitteront le Royaume-Uni et quelle preuve de leur départ vous sera adressée, et
- envisager de demander à votre client de verser une caution d'un montant équivalent à celui de la TVA à laquelle vous serez assujetti si vous n'obtenez pas la preuve du départ du Royaume-Uni des biens. (La caution pourra être restituée lorsque vous aurez obtenu la preuve que les biens ont quitté le Royaume-Uni).»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 En 2002, Teleos e.a. ont vendu des téléphones portables à une société espagnole, Total Telecom España SA/Ecosys Mobil SA (ci-après «TT»). Selon les contrats de vente, le lieu de destination des marchandises était situé, en général, en France et, dans certains cas, en Espagne. Dans la quasi-totalité des cas, les contrats étaient conclus conformément à l'une des clauses du commerce international établies par la Chambre de commerce internationale (clauses dites «Incoterms 2000»), à savoir «départ usine» («ex-works» ou EXW), ce qui signifie que Teleos e.a. étaient uniquement tenues de mettre les biens à la disposition de TT dans un entrepôt situé au Royaume-Uni, cette dernière société étant responsable de la suite du transport vers l'État membre convenu. L'entrepôt appartenait à Euro-Cellars Ltd, société d'entrepôts douaniers et de distribution.

15 Pour chaque transaction, Teleos e.a. recevaient de TT, quelques jours après la vente, l'exemplaire original timbré et signé d'une lettre de voiture CMR (lettre d'expédition établie sur la base de la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978), décrivant

les biens et indiquant l'adresse de livraison, le nom du conducteur et le numéro d'immatriculation du véhicule. Une telle lettre, qui contenait la signature de TT, était censée attester que les téléphones portables étaient parvenus à la destination prévue.

16 Dans un premier temps, les Commissioners ont accepté ces documents comme preuve de l'exportation des biens hors du Royaume-Uni, de sorte que lesdites livraisons ont été exonérées de la TVA, en bénéficiant de l'application du taux zéro, et Teleos e.a. ont eu droit au remboursement de la taxe payée en amont. Toutefois, lors de contrôles ultérieurs, les Commissioners ont découvert que, dans certains cas, la destination indiquée dans les lettres de voiture CMR était fausse, que les transporteurs mentionnés dans celles-ci soit n'existaient pas, soit n'effectuaient pas de transport de téléphones portables, et que les numéros d'immatriculation des véhicules indiqués correspondaient à des véhicules inexistantes ou impropres au transport de telles marchandises. Les Commissioners en ont conclu que les téléphones portables n'avaient jamais quitté le Royaume-Uni et ont, par conséquent, mis en recouvrement la TVA afférente auxdites livraisons, pour un montant de plusieurs millions de GBP, tout en reconnaissant que Teleos e.a. n'étaient en aucune manière impliquées dans la fraude.

17 Il ressort de la décision de renvoi qu'il existe des preuves selon lesquelles TT avait soumis aux autorités compétentes espagnoles des déclarations fiscales relatives à l'acquisition intracommunautaire de téléphones portables. Cette société avait également déclaré une livraison ultérieure de ces biens en tant que livraison intracommunautaire exonérée et réclamé le remboursement de la TVA acquittée en amont.

18 La juridiction de renvoi considère comme établi que, pour Teleos e.a., il n'existait aucune raison de douter des indications contenues dans les lettres de voiture CMR ni de l'authenticité de celles-ci, que ces sociétés n'ont participé à aucune fraude et ne savaient pas que les téléphones portables n'avaient pas quitté le Royaume-Uni. Cette juridiction est, en outre, parvenue à la conclusion selon laquelle, après que Teleos e.a. eurent fait des recherches sérieuses et approfondies, en ce qui concerne tant TT qu'Euro-Cellars Ltd, pour s'assurer de la fiabilité de l'acheteur, elles ne disposaient d'aucun autre moyen concret pour établir l'inexactitude des déclarations contenues dans lesdites lettres de voiture. En outre, aucune preuve supplémentaire, autre que les lettres de voiture CMR, n'aurait pu raisonnablement être obtenue, eu égard à la nature du commerce en cause.

19 Teleos e.a. ont formé un recours devant la juridiction de renvoi contre les décisions des Commissioners portant mise en recouvrement de la TVA, au motif que celles-ci ne trouvaient aucun fondement dans la sixième directive.

20 Dans ces conditions, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans les circonstances pertinentes [de l'affaire au principal], le terme 'expédié' figurant à l'article 28 bis, paragraphe 3 (acquisition intracommunautaire d'un bien), [de la sixième directive] doit-il être interprété en ce sens qu'il y a acquisition intracommunautaire lorsque:

a) le droit de disposer des biens comme un propriétaire est transféré à l'acquéreur et que les biens livrés sont mis à la disposition de l'acquéreur (qui est enregistré aux fins de la TVA dans un autre État membre) par le fournisseur en vertu d'un contrat de vente 'départ usine' par lequel l'acquéreur s'engage à transporter les biens vers un État membre différent de celui de la livraison, à partir d'un entrepôt sécurisé situé dans l'État membre du fournisseur, et lorsque les documents contractuels ou les autres pièces justificatives indiquent que l'intention des parties est que les biens soient ensuite transportés vers une destination située dans un autre État membre, mais que

les biens n'ont pas encore quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison; ou lorsque

b) le droit de disposer des biens comme un propriétaire est transféré à l'acquéreur et que les biens entament, mais n'achèvent pas nécessairement, leur trajet vers un autre État membre (en particulier si les biens n'ont pas encore quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison); ou lorsque

c) le droit de disposer des biens comme un propriétaire a été transféré à l'acquéreur et que les biens ont quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison et entamé leur trajet vers un autre État membre?

2) L'article 28 quater, A, sous a), [de la sixième directive] doit-il être interprété en ce sens que les livraisons de biens sont exonérées de la TVA lorsque:

– les biens sont livrés à un acquéreur qui est enregistré aux fins de la TVA dans un autre État membre; et que

– l'acquéreur s'engage par contrat à acheter les biens, étant entendu que, après avoir acquis le droit de disposer des biens comme un propriétaire dans l'État membre du fournisseur, il lui incombera de transporter les biens de l'État membre du fournisseur vers un second État membre, et que:

a) le droit de disposer des biens comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que les biens livrés ont été mis à la disposition de l'acquéreur par le fournisseur en vertu d'un contrat de vente 'départ usine' par lequel l'acquéreur s'engage à transporter les biens vers un État membre différent de celui de la livraison, à partir d'un entrepôt sécurisé situé dans l'État membre du fournisseur, et lorsque les documents contractuels ou les autres pièces justificatives indiquent que l'intention des parties est que les biens soient ensuite transportés vers une destination située dans un autre État membre, mais que les biens n'ont pas encore quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison; ou lorsque

b) le droit de disposer des biens comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que les biens ont entamé, mais pas nécessairement achevé, leur trajet vers un autre État membre (en particulier, les biens n'ont pas encore quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison); ou lorsque

c) le droit de disposer des biens comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que les biens ont quitté le territoire de l'État membre de livraison et entamé leur trajet vers un second État membre; ou lorsque

d) le droit de disposer des biens comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et qu'il peut être démontré également que les biens sont effectivement arrivés dans l'État membre de destination?

3) Dans les circonstances pertinentes [de l'affaire au principal], lorsqu'un fournisseur agissant de bonne foi a présenté aux autorités compétentes de son État membre, après avoir introduit une demande de remboursement, des preuves objectives qui, au moment de leur dépôt, étayaient en apparence son droit à l'exonération de biens au titre de l'article 28 quater, A, sous a), [de la sixième directive] et lorsque les autorités compétentes ont accepté dans un premier temps ces preuves aux fins de l'exonération, dans quelles circonstances (le cas échéant) les autorités compétentes de l'État membre de livraison peuvent-elles néanmoins obliger ultérieurement le fournisseur à acquitter la TVA sur ces biens, lorsque sont portées à leur attention de nouvelles

preuves a) jetant le doute sur la validité des précédentes preuves ou b) démontrant que les preuves fournies étaient matériellement fausses, sans toutefois que le fournisseur en ait connaissance et sans que sa participation soit établie?

4) La réponse à la troisième question est-elle affectée par le fait qu'il existe des preuves selon lesquelles l'acquéreur a présenté des déclarations aux autorités fiscales de l'État membre de destination, dès lors que ces déclarations mentionnaient, en tant qu'acquisitions intracommunautaires, les achats dont il est question en l'espèce, que l'acquéreur a indiqué un montant censé représenter la taxe afférente à l'acquisition et qu'il a opéré une déduction du même montant conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive?»

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

21 À titre liminaire, il convient de rappeler que les questions posées par la juridiction de renvoi s'inscrivent dans le contexte du régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire instauré, en vue de l'abolition des frontières intérieures le 1er janvier 1993, par la directive 91/680. Depuis cette date, les taxations à l'importation et les détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres ont été supprimées définitivement (deuxième et troisième considérants de ladite directive).

22 En effet, ayant constaté que n'étaient pas encore réunies les conditions qui auraient permis de mettre en œuvre le principe de l'imposition dans l'État membre d'origine des biens livrés sans porter atteinte au principe de l'attribution de la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale, le législateur communautaire a instauré, par le titre XVI bis de la sixième directive, un régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres fondé sur l'établissement d'un nouveau fait générateur de la taxe, à savoir l'acquisition intracommunautaire de biens (septième à dixième considérants de la directive 91/680).

23 Il convient de constater, à cet égard, qu'une livraison intracommunautaire d'un bien et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci constituent, en réalité, une seule et même opération économique, bien que cette dernière crée différents droits et obligations tant pour les parties à la transaction que pour les autorités fiscales des États membres concernés.

24 Ainsi, toute acquisition intracommunautaire taxée dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport intracommunautaire de biens en vertu de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, de la sixième directive a pour corollaire une livraison exonérée dans l'État membre de départ de ladite expédition ou dudit transport en application de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la même directive (arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, point 29).

25 Il s'ensuit que l'exonération d'une livraison intracommunautaire corrélative à une acquisition intracommunautaire permet d'éviter la double imposition et, partant, la violation du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA.

Sur les première et deuxième questions

26 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive doivent, eu égard au terme «expédié(s)» figurant dans ces deux dispositions, être interprétés en ce sens que l'acquisition intracommunautaire d'un bien n'est effectuée et l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que

lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, par suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison.

27 Les conditions qui doivent être remplies pour qu'une opération puisse être qualifiée d'acquisition intracommunautaire et soumise à la TVA sont prévues à l'article 28 bis de la sixième directive. Outre les conditions précisant la qualité du vendeur et de l'acquéreur, fixées au paragraphe 1, sous a), de cet article, le paragraphe 3, premier alinéa, du même article subordonne l'acquisition intracommunautaire à deux conditions, à savoir, d'une part, le transfert à l'acquéreur du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel et, d'autre part, l'expédition ou le transport de ce bien à destination de l'acquéreur par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte «vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien».

28 L'opération qui constitue le corollaire de l'acquisition intracommunautaire, c'est-à-dire la livraison intracommunautaire, est exonérée de la TVA si elle satisfait aux conditions fixées à l'article 28, quater, A, sous a), de la sixième directive. À la différence des conditions fixées pour l'acquisition intracommunautaire, cette disposition prévoit que, afin de bénéficier d'une exonération au titre de la livraison intracommunautaire, les biens doivent être expédiés ou transportés «en dehors du territoire visé à l'article 3 mais à l'intérieur de la Communauté», c'est-à-dire que l'expédition ou le transport doivent être effectués d'un État membre faisant partie du territoire de la Communauté où le système commun de la TVA est en vigueur à un autre État membre de celle-ci.

29 Il ressort du dossier soumis à la Cour que la première condition afférente à l'acquisition intracommunautaire, à savoir le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, est considérée comme remplie par la juridiction de renvoi. Les parties au principal s'opposent cependant à propos de la deuxième condition à laquelle est subordonnée une telle acquisition. Le désaccord concerne notamment l'interprétation qu'il convient de donner à la notion d'«expédition» figurant aux articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive.

30 Teleos e.a. estiment que le terme «expédié(s)» signifie que les biens concernés sont envoyés vers une destination particulière ou à un destinataire. Elles s'appuient sur une interprétation littérale de ce terme et font valoir qu'une comparaison de toutes les versions linguistiques montre que le terme respectivement utilisé dans celles-ci met l'accent sur le début du processus d'expédition et n'implique pas le transport physique complet des biens en dehors de l'État membre du fournisseur.

31 Teleos e.a. considèrent, dès lors, qu'une livraison intracommunautaire de biens est effectuée lorsque le fournisseur a mis les biens à la disposition de l'acquéreur en application de la clause «départ usine», par laquelle ce dernier s'engage à les transporter vers un autre État membre, et que des preuves indiquent que l'intention des parties est que les biens soient ensuite transportés vers une destination située dans un autre État membre, même si ceux-ci n'ont pas encore physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison.

32 Les États membres ayant soumis des observations à la Cour et la Commission des Communautés européennes font valoir, en revanche, que l'emploi du terme «expédié(s)» implique que les biens aient physiquement quitté le territoire de l'État membre d'expédition ou qu'ils soient parvenus dans l'État membre de destination.

33 Certes, s'il est vrai que, selon une interprétation littérale, l'expression «expédié ou transporté [...] vers un État membre» contenue à l'article 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, de la sixième

directive semble mettre l'accent sur le début du processus d'expédition ou de transport, ainsi que le soutiennent Teleos e.a., il n'en demeure pas moins que, comme le font valoir la plupart des États membres ayant soumis des observations à la Cour, l'expression «expédiés ou transportés [...] en dehors du territoire [de l'État membre]», figurant à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la même directive, implique que les biens aient effectivement quitté l'État membre de livraison.

34 Dans ces conditions, compte tenu de la corrélation nécessaire existant entre la livraison et l'acquisition intracommunautaires, il convient de donner aux deux dispositions mentionnées au point précédent une interprétation leur conférant une signification et une portée identiques.

35 Or, en présence de plusieurs interprétations littérales possibles d'une notion, il y a lieu, pour déterminer la portée de celle-ci, de recourir au contexte dans lequel elle s'inscrit, en tenant compte des finalités et de l'économie de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec. p. I-2561, points 16 et 17; du 5 juin 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 22, et du 19 avril 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, non encore publié au Recueil, point 20).

36 Il ressort de l'objectif poursuivi par le régime transitoire prévu au titre XVI bis de la sixième directive, à savoir le transfert de la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés (voir arrêt *EMAG Handel Eder*, précité, point 40), que ce régime a été créé pour régler notamment le mouvement intracommunautaire des biens.

37 Ayant remplacé le système des importations et des exportations entre les États membres, ainsi qu'il a été rappelé au point 21 du présent arrêt, ce régime se distingue clairement de celui qui régit les opérations effectuées à l'intérieur du pays. La condition préalable à l'application d'un tel régime est le caractère intracommunautaire d'une opération et, notamment, un mouvement physique de biens d'un État membre vers un autre. En effet, cette condition relative au passage de frontières entre des États membres est un élément constitutif d'une opération intracommunautaire qui la distingue de celle qui a lieu à l'intérieur du pays.

38 En outre, tout comme d'autres notions qui définissent les opérations taxables en vertu de la sixième directive (voir arrêts du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 44, ainsi que du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 41), les notions de livraison intracommunautaire et d'acquisition intracommunautaire ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées.

39 Contrairement à l'argumentation de Teleos e.a., selon laquelle l'intention du fournisseur et de l'acquéreur d'effectuer une opération intracommunautaire est suffisante pour sa qualification en tant que telle, il convient de constater qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une obligation pour l'administration fiscale de procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujetti serait contraire aux objectifs du système commun de la TVA d'assurer la sécurité juridique et de faciliter les actes inhérents à l'application de la TVA par la prise en considération, sauf dans des cas exceptionnels, de la nature objective de l'opération concernée (voir arrêt du 6 avril 1995, *BLP Group*, C-4/94, Rec. p. I-983, point 24, et arrêts précités *Optigen e.a.*, point 45, ainsi que *Kittel et Recolta Recycling*, point 42).

40 Par conséquent, il est nécessaire que la qualification d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaires soit effectuée sur la base d'éléments objectifs, tels que l'existence d'un mouvement physique des biens concernés entre des États membres.

41 Cette interprétation est également corroborée par le contexte dans lequel s'inscrivent la

livraison et l'acquisition intracommunautaires de biens. En effet, il ressort déjà du libellé du titre XVI bis de la sixième directive que le régime transitoire est applicable aux échanges entre les États membres. Par ailleurs, les dispositions relatives à ce régime utilisent plusieurs expressions laissant entendre qu'il y a au moins deux États membres impliqués dans une opération consistant en une livraison ainsi qu'une acquisition intracommunautaires et qu'il doit y avoir un transfert de marchandises entre ces États. Ces expressions particulières, telles que «vers un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien», «dans un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport» et «transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre», figurent notamment à l'article 28 bis, paragraphes 3 et 5, de la sixième directive.

42 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions posées que les articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive doivent, eu égard au terme «expédié(s)» figurant dans ces deux dispositions, être interprétés en ce sens que l'acquisition intracommunautaire d'un bien est effectuée et l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison.

Sur la troisième question

43 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la TVA sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale.

44 À titre liminaire, force est de constater que, même si la livraison et l'acquisition intracommunautaires de biens sont soumises à la condition objective du transfert physique des biens en dehors de l'État membre de livraison, ainsi qu'il ressort de la réponse donnée aux deux premières questions, il s'avère difficile pour l'administration fiscale, en raison de l'abolition du contrôle aux frontières entre les États membres, de s'assurer si les marchandises ont ou non physiquement quitté le territoire dudit État membre. De ce fait, c'est principalement sur la base des preuves fournies par les assujettis et des déclarations de ces derniers que les autorités fiscales procèdent à une telle vérification.

45 Ainsi qu'il résulte du premier membre de phrase de l'article 28 quater, A, de la sixième directive, il appartient aux États membres de fixer les conditions d'application de l'exonération d'une livraison intracommunautaire. Il importe de rappeler cependant que, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, en ce sens, arrêts 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 48, ainsi que du 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Rec. p. I-4191, points 29 et 30).

46 Il ressort également de la jurisprudence de la Cour relative au recouvrement a posteriori de la TVA que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne peuvent pas être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfria*

e.a., C?110/98 à C?147/98, Rec. p. I?1577, point 52; du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C?454/98, Rec. p. I?6973, point 59, ainsi que du 21 février 2006, Halifax e.a., C?255/02, Rec. p. I?1609, point 92).

47 Teleos e.a. font valoir que le fait que les autorités fiscales d'un État membre mettent toute la charge de la preuve, ainsi que la responsabilité d'acquitter la TVA, sur le fournisseur d'un bien vendu en application du régime de la livraison intracommunautaire, dans le cas où il s'avère postérieurement à l'acquisition que l'acquéreur a commis une fraude et que les biens n'ont pas effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison, est incompatible avec les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale. Elles soutiennent également que les mesures prises à leur encontre par les autorités fiscales affectent le bon fonctionnement du marché unique et entravent la libre circulation des marchandises.

48 S'agissant, en premier lieu, du principe de sécurité juridique, il convient de rappeler qu'il s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose (voir arrêts du 15 décembre 1987, Pays-Bas/Commission, 326/85, Rec. p. 5091, point 24, ainsi que Halifax e.a., précité, point 72). Il s'ensuit qu'il est nécessaire, comme le relèvent à bon droit Teleos e.a. ainsi que la Commission, que les assujettis aient connaissance de leurs obligations fiscales avant de conclure une transaction.

49 Dans l'affaire au principal, il ressort tant du dossier que des observations soumises à la Cour qu'il n'existe apparemment aucune preuve tangible permettant, d'une part, de conclure que les biens concernés ont été transférés en dehors du territoire de l'État membre de livraison et, d'autre part, d'exclure que des manipulations et des fraudes ont été commises. Il est cependant nécessaire, en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations, que les autorités nationales fixent les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires.

50 Ainsi, il serait contraire au principe de sécurité juridique qu'un État membre, qui a prévu les conditions pour l'application de l'exonération d'une livraison intracommunautaire, en fixant notamment une liste de documents à présenter aux autorités compétentes, et qui a accepté dans un premier temps les documents présentés par le fournisseur en tant que preuves justificatives du droit à l'exonération, puisse ultérieurement obliger ce fournisseur à acquitter la TVA afférente à cette livraison, lorsqu'il s'avère que, en raison d'une fraude commise par l'acquéreur dont le fournisseur n'avait et ne pouvait avoir connaissance, les biens concernés n'ont en réalité pas quitté le territoire de l'État membre de livraison.

51 Or, obliger l'assujetti à fournir une preuve concluante que les biens ont physiquement quitté l'État membre de livraison ne garantit pas l'application correcte et simple des exonérations. Au contraire, cette obligation le place dans une situation d'incertitude quant à la possibilité d'appliquer l'exonération sur sa livraison intracommunautaire ou quant à la nécessité d'inclure la TVA dans le prix de vente.

52 En deuxième lieu, en ce qui concerne le principe de proportionnalité, il y a lieu de rappeler que la Cour a jugé, au point 46 de son arrêt Molenheide e.a., précité, que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire en cause.

53 Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres 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 arrêts précités Molenheide e.a., point 47, ainsi que Federation

of Technological Industries e.a., point 30).

54 Les gouvernements du Royaume-Uni et italien soutiennent à cet égard que, dans l'affaire au principal, est transposable la jurisprudence selon laquelle le fait que l'importateur de bonne foi est tenu au paiement des droits de douane dus pour l'importation d'une marchandise à l'égard de laquelle l'exportateur a commis une infraction douanière, alors que l'importateur n'a pris aucune part à cette infraction, constitue une imposition qui n'est ni disproportionnée ni contraire aux principes généraux du droit dont la Cour assure le respect (voir arrêts du 14 mai 1996, *Faroe Seafood e.a.*, C-153/94 et C-204/94, Rec. p. I-2465, point 114, ainsi que du 17 juillet 1997, *Pascoal & Filhos*, C-97/95, Rec. p. I-4209, point 61).

55 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

56 Comme le font valoir à bon droit *Teleos e.a.* ainsi que la Commission, et comme l'a relevé Mme l'avocat général aux points 78 à 82 de ses conclusions, l'application des droits de douane relatifs à des importations en provenance de l'extérieur de l'Union européenne et l'assujettissement à la TVA d'une acquisition intracommunautaire ne sont pas des opérations comparables.

57 En effet, le régime applicable aux échanges intracommunautaires fixe la répartition des compétences en matière fiscale dans le marché intérieur et permet à l'administration fiscale de se tourner tant vers le fournisseur que vers l'acquéreur pour obtenir le paiement de la TVA, tandis que, dans le régime douanier commun, les droits ne sont recouvrables qu'auprès de l'importateur. Il en résulte que la jurisprudence citée au point 54 du présent arrêt n'est pas transposable à l'affaire dont est saisie la juridiction de renvoi.

58 Certes, l'objectif de prévention de la fraude fiscale justifie parfois des exigences élevées quant aux obligations des fournisseurs. Toutefois, toute répartition du risque entre le fournisseur et l'administration fiscale, à la suite d'une fraude commise par un tiers, doit être compatible avec le principe de proportionnalité. En outre, au lieu de prévenir la fraude fiscale, un régime faisant peser toute la responsabilité du paiement de la TVA sur le fournisseur, indépendamment de l'implication ou non de celui-ci dans la fraude, ne préserve pas nécessairement le système harmonisé de la TVA de la fraude et de l'abus de l'acquéreur. Ce dernier, s'il était exempté de toute responsabilité, pourrait, en effet, être incité à ne pas expédier ou à ne pas transporter les biens en dehors de l'État membre de livraison et à ne pas les déclarer aux fins de la TVA dans les États membres de destination envisagés.

59 En ce qui concerne, en troisième lieu, le principe de neutralité fiscale, il y a lieu de rappeler que ce principe s'oppose, notamment, à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir arrêt du 7 décembre 2006, *Eurodental*, C-240/05, Rec. p. I-11479, point 46).

60 Or, si les fournisseurs en cause dans l'affaire au principal étaient tenus d'acquitter eux-mêmes la TVA a posteriori, ledit principe ne serait pas respecté, puisque les fournisseurs qui effectuent les opérations à l'intérieur du pays ne sont jamais grevés par la taxe en aval, étant donné qu'il s'agit d'une taxe indirecte à la consommation. Partant, les assujettis effectuant une opération intracommunautaire, dans des conditions telles que celles de l'affaire au principal, seraient dans une position moins avantageuse que celle des assujettis effectuant une opération interne (voir en ce sens, en ce qui concerne le droit à déduction, arrêt *Eurodental*, précité, point 47).

61 En ce qui concerne, en quatrième lieu, l'argument de *Teleos e.a.* selon lequel les mesures prises par les autorités du Royaume-Uni entravent la libre circulation des marchandises, il

convient de constater, d'une part, qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive (voir arrêts du 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76, ainsi que *Kittel et Recolta Recycling*, précité, point 54), qui est susceptible, dans certaines conditions, de justifier l'existence de restrictions à la libre circulation des marchandises.

62 D'autre part, il est également important d'assurer, ainsi que le soutient à bon droit la Commission, que la situation des opérateurs économiques ne soit pas moins favorable que celle qui existait avant l'abolition des contrôles aux frontières entre les États membres, car un tel résultat irait à l'encontre de la finalité du marché intérieur qui vise à faciliter les échanges entre ces derniers.

63 Étant donné qu'il n'est plus possible pour les assujettis de s'appuyer sur les documents délivrés par les autorités douanières, la preuve d'une livraison et d'une acquisition intracommunautaires doit être fournie par d'autres moyens. S'il est vrai que le régime des échanges intracommunautaires est devenu plus ouvert à la fraude, il n'en demeure pas moins que les conditions de preuve établies par les États membres doivent respecter les libertés fondamentales instituées par le traité CE, telles que notamment la libre circulation des marchandises.

64 À cet égard, il est également important de rappeler que, aux termes de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, les États membres ont la faculté de prévoir les obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sans que celles-ci puissent donner lieu, dans les échanges entre les États membres, à des formalités liées au passage d'une frontière.

65 Par ailleurs, selon une jurisprudence de la Cour applicable à l'affaire au principal par voie d'analogie, il ne serait pas contraire au droit communautaire d'exiger que le fournisseur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être exigée de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (voir, en ce qui concerne la fraude de type «carrousel», arrêts précités *Federation of Technological Industries e.a.*, point 33, ainsi que *Kittel et Recolta Recycling*, point 51).

66 Dès lors, les circonstances que le fournisseur a agi de bonne foi, qu'il a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à une fraude est exclue constituent des éléments importants pour déterminer la possibilité d'obliger ce fournisseur à acquitter la TVA a posteriori.

67 En revanche, ainsi que le relève la Commission, une fois que le fournisseur a rempli ses obligations relatives à la preuve d'une livraison intracommunautaire, alors que l'obligation contractuelle d'expédier ou de transporter les biens en dehors de l'État membre de livraison n'a pas été satisfaite par l'acquéreur, c'est ce dernier qui devrait être tenu pour redevable de la TVA dans cet État membre.

68 Il convient dès lors de répondre à la troisième question posée que l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la TVA sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison intracommunautaire qu'il effectue ne le conduit pas à

participer à une telle fraude.

Sur la quatrième question

69 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande en substance si le fait que l'acquéreur a présenté une déclaration aux autorités fiscales de l'État membre de destination relative à l'acquisition intracommunautaire, telle que celle en cause au principal, peut être considéré comme une preuve déterminante aux fins de l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire.

70 Eu égard à la réponse donnée aux deux premières questions, il convient de considérer que, hormis les conditions relatives à la qualité des assujettis, au transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire et au déplacement physique des biens d'un État membre à un autre, aucune autre condition ne saurait être exigée pour qualifier une opération de livraison ou d'acquisition intracommunautaires de biens.

71 Dans le cadre du régime transitoire d'acquisition et de livraison intracommunautaires, il est nécessaire, en vue d'assurer une perception régulière de la TVA, que les autorités fiscales compétentes vérifient, les unes indépendamment des autres, si les conditions de l'acquisition intracommunautaire ainsi que de l'exonération de la livraison correspondante sont remplies. Dès lors, même si la présentation par l'acheteur d'une déclaration fiscale relative à l'acquisition intracommunautaire peut constituer un indice du transfert effectif des biens en dehors de l'État membre de livraison, une telle déclaration ne revêt cependant pas une signification déterminante aux fins de la preuve d'une livraison intracommunautaire exonérée.

72 Il s'ensuit qu'il convient de répondre à la quatrième question posée que le fait que l'acquéreur a présenté une déclaration aux autorités fiscales de l'État membre de destination relative à l'acquisition intracommunautaire, telle que celle en cause au principal, peut constituer une preuve supplémentaire visant à établir que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison, mais il ne constitue pas une preuve déterminante aux fins de l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire.

Sur les dépens

73 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) Les articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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 la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, doivent, eu égard au terme «expédié(s)» figurant dans ces deux dispositions, être interprétés en ce sens que l'acquisition intracommunautaire d'un bien est effectuée et l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, par suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison.

2) L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2000/65, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes de l'État membre de livraison obligent un fournisseur, qui a agi de bonne foi et a présenté des preuves justifiant, à première vue, son droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire de biens, à acquitter ultérieurement la taxe sur la valeur ajoutée sur ces biens, lorsque de telles preuves se révèlent être fausses, sans toutefois que soit établie la participation dudit fournisseur à la fraude fiscale, pour autant que ce dernier a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour s'assurer que la livraison intracommunautaire qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une telle fraude.

3) Le fait que l'acquéreur a présenté une déclaration aux autorités fiscales de l'État membre de destination relative à l'acquisition intracommunautaire, telle que celle en cause au principal, peut constituer une preuve supplémentaire visant à établir que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison, mais il ne constitue pas une preuve déterminante aux fins de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée d'une livraison intracommunautaire.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.