

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PEDRO CRUZ VILLALÓN

présentées le 29 juin 2010 (1)

Affaire C-285/09

Procédure pénale

contre

R.

[demande de décision préjudicielle introduite par le Bundesgerichtshof (Allemagne)]

«Sixième directive TVA – Article 28 quater, A, sous a) – Livraison intracommunautaire – Refus d'exonération – Pratiques frauduleuses»

I – Introduction

1. Dans la présente affaire, le Bundesgerichtshof (Cour suprême fédérale, Allemagne) soumet à la Cour une question d'interprétation sur la sixième directive sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») (2), relative à l'exonération de livraisons intracommunautaires.
2. Il s'agit, plus concrètement, de savoir si l'État membre d'origine des marchandises est en droit de considérer que ne peut bénéficier de l'exonération de cette taxe le vendeur assujetti domicilié dans cet État membre d'origine, qui, tout en ayant réellement effectué une livraison intracommunautaire, a dissimulé des données relatives à l'opération, en permettant ainsi à l'acheteur domicilié dans l'État membre de destination d'éluider la taxe.
3. La question a été soulevée dans le cadre d'une procédure pénale engagée à l'encontre de M. R., le Bundesgerichtshof estimant que la condamnation infligée (sur laquelle cette juridiction est appelée, sur pourvoi, à se prononcer) est tributaire de la qualification fiscale qu'il y a lieu de donner, au regard de la sixième directive, à l'opération en cause. Cependant, il convient de centrer les présentes conclusions sur cette qualification fiscale, en faisant abstraction de ses éventuelles conséquences en terme de sanction.
4. Il existe déjà une riche jurisprudence qui trouve son inspiration dans l'objectif de lutte contre la fraude et les pratiques abusives, ces deux phénomènes étant fréquents dans un système tellement complexe comme celui de la TVA. Cependant, en développant cette jurisprudence, la Cour a bien pris garde de concilier l'objectif de la lutte contre la fraude et le respect des principes de base de la TVA, en formulant des réponses proportionnées et adaptées à chaque cas.
5. Il convient, toutefois, de signaler que, dans la présente affaire, la réponse qui semble, à première vue, s'imposer en vertu du bon sens (priver d'un avantage fiscal l'assujetti de mauvaise

foi) n'est pas corroborée par une analyse détaillée des principes régissant le fonctionnement de la TVA. En somme, et en anticipant ma suggestion finale, j'estime que l'effet de sanction, indiscutablement souhaitable, doit être atteint par d'autres moyens plus proportionnés et, en tout état de cause, plus respectueux du système qui préside et sous-tend la taxe.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit communautaire*

6. La directive 91/680/CEE du Conseil (3) a inséré dans la sixième directive un nouveau titre XVI bis, relatif au «régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres», en créant le fait imposable «acquisition intracommunautaire», ainsi que l'exonération des «livraisons intracommunautaires».

7. Son article 28 bis, qui est à la tête de ce titre, dispose à son paragraphe 1, sous a), que sont soumises à la TVA «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».

8. L'article 28 quater, A, sous a), exonère les livraisons intracommunautaires dans ces termes:

«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 et au sens de l'article 28 bis, paragraphe 5 point a), 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.

[...]»

B – *Le droit allemand*

1. La disposition de nature pénale

9. Conformément à l'article 370, paragraphe 1, du code des impôts (Abgabenordnung, ci-après la «AO») (4), engage sa responsabilité pénale et est passible d'une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à cinq ans ou d'une amende pénale quiconque fait aux autorités fiscales des déclarations inexactes ou incomplètes sur des faits présentant une pertinence aux fins de la taxation et, ce faisant, réduit sa charge fiscale ou obtient pour lui-même ou pour des tiers des avantages fiscaux indus.

10. Selon le Bundesgerichtshof, cette disposition de la AO constitue une incrimination par renvoi, puisqu'elle ne contient pas tous les éléments constitutifs du fait punissable, et doit donc être complétée par les dispositions de droit fiscal matériel, qui définissent les faits pertinents aux fins de la taxe et les conditions d'exigibilité de celle-ci. La juridiction de renvoi estime, par conséquent, que «l'exigibilité de l'impôt est une condition pour que la fraude soit punissable».

2. La législation fiscale

11. L'article 1er, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à la TVA (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG») (5), soumet à cette taxe les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti.

12. Cependant, l'article 4, paragraphe 1, sous b), de l'UStG, qui transpose l'exonération visée à l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive, dispose, de son côté, que les opérations relevant de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, de l'UStG sont exonérées de la TVA en cas de livraison intracommunautaire.

13. L'article 6a, paragraphe 1, de l'UStG énonce les conditions requises pour qu'une livraison puisse être qualifiée d'intracommunautaire aux fins susvisées. Il exige, notamment, que l'entrepreneur ou l'acquéreur transporte ou expédie l'objet de la livraison vers le reste du territoire communautaire (numéro 1), et que l'acquisition de l'objet de la livraison par l'acquéreur soit soumise dans un autre État membre à la législation en matière de taxe sur le chiffre d'affaires (numéro 3).

14. Conformément à l'article 6a, paragraphe 3, de l'UStG, il appartient à l'entrepreneur de prouver l'existence des conditions visées aux paragraphes 1 et 2 du même article.

15. Ces obligations en matière de preuve sont décrites plus en détail dans les articles 17a et 17c du règlement allemand d'application de l'UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, ci-après la «UStDV») (6). L'article 17a de la UStVD introduit une preuve sur pièce, en disposant que l'entrepreneur doit établir, au moyen de pièces justificatives appropriées, que l'objet de la livraison a été transporté ou expédié vers le reste du territoire communautaire. L'article 17c de la UStVD définit les obligations comptables de l'entrepreneur en matière de livraisons communautaires, en énonçant qu'il doit établir, au vu de sa comptabilité, la preuve de l'existence des conditions de l'exonération qui découlent de l'article 6a de l'UStG, notamment en fournissant l'identité et le siège de l'acquéreur, ainsi que son numéro d'identification de la TVA.

16. Au demeurant, aux termes de l'article 18a, paragraphe 1, premier alinéa, de l'UStG, l'entrepreneur résident qui a effectué des livraisons intracommunautaires exonérées doit adresser au Bundeszentralamt für Steuern (administration fédérale des impôts) une déclaration récapitulative mentionnant notamment le numéro d'identification de la TVA de l'acquéreur. De plus, conformément à l'article 18b, premier alinéa, de l'UStG, l'entrepreneur est tenu de déclarer, à l'administration fiscale dont dépend son entreprise, l'assiette imposable des livraisons intracommunautaires qu'il a effectuées.

III – Le litige au principal et la question préjudicielle

17. L'accusé, M. R., de nationalité portugaise, était le gérant d'une société allemande qui faisait commerce de voitures de luxe. Il ressort des constatations de fait exposées dans la décision de renvoi que, depuis l'année 2001, ses ventes dépassaient 500 véhicules par an (7), pour la plupart, à des concessionnaires automobiles établis au Portugal.

18. À partir de l'année 2002, M. R. s'est livré à une série de manipulations comptables visant à permettre à des distributeurs au Portugal de commettre une fraude à la TVA dans cet État, en dissimulant l'identité des véritables acheteurs des véhicules. Cela lui aurait permis, de surcroît, de vendre les véhicules à un prix qu'il n'aurait pas pu exiger dans d'autres conditions, en réalisant de ce fait des bénéfices considérables.

19. Ces manipulations consistaient concrètement à établir de fausses factures au nom d'acheteurs fictifs, en tant que destinataires des livraisons. Sur ces factures, figuraient dans chaque cas la raison sociale du supposé acheteur, son numéro d'identification de la TVA, la désignation du véhicule (qui était, en réalité, livré à un autre acquéreur), le prix d'achat ainsi que la mention «livraison intracommunautaire exonérée au titre de l'article 6a de l'UStG». Cela suscitait donc l'impression que la TVA serait payée au Portugal par le faux acquéreur pour cette acquisition intracommunautaire.

20. Ces acquéreurs apparents (ou «fictifs») étaient des entreprises réelles établies au Portugal. Certaines avaient consenti à l'utilisation qui était faite de leur raison sociale à ces fins, tandis que d'autres l'ignoraient.

21. De leur côté, les acheteurs réels des véhicules en cause vendaient ceux-ci à des acheteurs finaux privés au Portugal, en dissimulant aux autorités de cet État l'existence d'une acquisition intracommunautaire préalable. De cette manière, il semble qu'ils aient commis une fraude à la TVA que l'acquisition intracommunautaire rendait exigible. Pour le surplus, le camouflage des véritables relations commerciales était encore renforcé par d'autres moyens, à savoir toutes les fois où l'acquéreur final était déjà connu à la date de la livraison, l'accusé faisait établir la lettre de transport CMR au nom de cette personne, en émettant une autre fausse facture sur laquelle l'acquéreur final figurait en tant que destinataire et en y ajoutant la mention (indue) «régime d'imposition de la marge bénéficiaire au titre de l'article 25a de l'UStG».

22. En 2002, la société de M. R. a ainsi vendu et livré 407 véhicules pour un montant de 7 720 391 euros et, en 2003, 720 véhicules pour une somme de 11 169 460 euros. Toutes ces opérations furent déclarées en Allemagne en tant que livraisons intracommunautaires, exonérées, par conséquent, de la taxe dans les déclarations annuelles à la TVA correspondantes. Dans les déclarations récapitulatives que l'accusé devait remettre, conjointement à ses déclarations fiscales, au Bundeszentralamt für Steuern, il indiquait les acheteurs fictifs figurant sur les factures comme cocontractants, afin que les véritables acheteurs ne puissent être identifiés au Portugal grâce au système d'échange d'informations sur la TVA.

23. Une procédure pénale ayant été engagée à son encontre, l'accusé a été mis en détention préventive le 30 janvier 2008. Par jugement du 17 septembre 2008, le Landgericht Mannheim (tribunal régional de Mannheim) a condamné M. R. à une peine d'emprisonnement totale de trois ans pour deux cas de fraude fiscale. Selon le Landgericht, les livraisons dissimulées destinées au Portugal ne sont pas des livraisons intracommunautaires au sens de l'article 28 quater et, partant, ne sont pas exonérées de la TVA. Moyennant une manipulation constatée des pièces et de la comptabilité, il y a eu une réduction de la charge fiscale au Portugal qui fausse la concurrence intracommunautaire, ce qui constitue un abus délibéré des règles communautaires, justifiant de ne pas admettre l'exonération fiscale en Allemagne. En manquant, par conséquent, à son obligation d'encaisser la TVA sur ces livraisons, de la reverser à l'administration fiscale allemande et de la mentionner dans ses déclarations fiscales annuelles, M. R. avait commis une fraude fiscale.

24. M. R. s'est pourvu en cassation contre cette condamnation devant le Bundesgerichtshof. Il a fait valoir, dans ce pourvoi, que le Landgericht n'avait pas correctement qualifié les opérations en cause, car il s'agissait bien de livraisons intracommunautaires exonérées du fait que les véhicules avaient effectivement été livrés à des entreprises acquéreuses au Portugal. M. R. estime que les mesures de dissimulation prises pour éluder la taxe due à l'achat au Portugal ne sont pas pertinentes aux fins de la qualification fiscale, en Allemagne, de cette livraison, et que les recettes de TVA allemandes n'auraient à aucun moment été en danger, puisque la TVA aurait été due dans le pays de destination des marchandises, à savoir au Portugal.

25. Par sa question préjudicielle, le Bundesgerichtshof (première chambre pénale), saisi du pourvoi, fait valoir que la solution au litige dépend de l'interprétation de l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive. Selon cette juridiction, cette disposition doit être interprétée en ce sens que «les avantages fiscaux normalement attachés à une opération doivent être refusés à toute partie effectuant une ou plusieurs opérations de ce type dans un but de fraude fiscale, lorsque l'assujetti a connaissance de la pratique abusive ou frauduleuse et y participe». C'est ce qui résulterait, selon cette juridiction, de l'interdiction des pratiques abusives, consacrée par le droit communautaire, et qui s'applique aussi en matière de TVA, d'une part, et d'une interprétation téléologique de l'article susvisé de la sixième directive, d'autre part.

26. Le Bundesgerichtshof estime, à cet égard, qu'il existe une jurisprudence suffisamment claire de la Cour dans ce sens, et c'est pourquoi il a déjà refusé, dans deux affaires analogues, d'accorder l'exonération à de prétendues livraisons intracommunautaires, au motif que l'entrepreneur allemand avait conclu un arrangement collusif avec son client étranger pour permettre à ce dernier de frauder le fisc, le comportement dudit entrepreneur ayant de ce fait été qualifié de délit (8).

27. Cependant, il convient de garder à l'esprit que, parallèlement, dans le cadre d'une procédure fiscale engagée à l'encontre de M. R., le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal fiscal de Baden-Württemberg) a émis des objections au sujet du raisonnement susvisé du Bundesgerichtshof en ce qui concerne le bien-fondé du refus de l'exonération (9). Selon cette juridiction fiscale, l'interdiction communautaire des pratiques abusives ne s'applique pas parce que les opérations litigieuses s'expliquent par d'autres facteurs que la volonté d'obtenir des avantages fiscaux et que, en outre, le point de vue du Bundesgerichtshof serait contraire aux principes communautaires de neutralité et de territorialité de la TVA. De son côté, le Bundesfinanzhof a déclaré, dans sa décision du 29 juillet 2009, statuant sur une demande incidente de suspension (10), qu'il partageait les mêmes doutes.

28. Eu égard à cette divergence d'opinions avec la juridiction fiscale, et étant donné que la qualification du comportement de l'accusé en tant qu'acte délictueux dépend du bien-fondé ou non de l'exonération de la TVA (11), le Bundesgerichtshof a jugé nécessaire de poser à la Cour une question préjudicielle libellée en ces termes:

«L'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que le bénéficiaire de l'exonération de la TVA doit être refusé pour une livraison de biens au sens de cette disposition qui a certes eu lieu, mais dont il est établi, au vu d'éléments objectifs, que le vendeur assujetti

a) savait qu'avec la livraison, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA ou

b) a pris des mesures pour dissimuler l'identité du véritable acquéreur, afin de permettre à ce dernier ou à un tiers de commettre une fraude à la TVA?»

IV – La procédure devant la Cour

29. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée au greffe de la Cour le 24 juillet 2009.

30. Ont déposé des observations écrites, M. R., le Generalbundesanwalt, les gouvernements allemand, grec et irlandais ainsi que la Commission.

31. Lors de l'audience, qui a eu lieu le 5 mai 2010, ont comparu et présenté des observations orales, les représentants de M. R., du Generalbundesanwalt, des gouvernements allemand, grec et irlandais ainsi que de la Commission.

V – Les considérations liminaires

32. Par sa question préjudicielle, soumise dans le cadre d'un procès pénal pour fraude fiscale, le Bundesgerichtshof souhaite savoir si, en application de l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive, il y a lieu de refuser l'exonération de la TVA prévue par cette disposition alors qu'une livraison intracommunautaire est effectivement intervenue mais que le vendeur s'est livré à certaines pratiques pouvant être considérées comme étant clairement frauduleuses. Notamment, selon les termes mêmes utilisés dans la question, s'il «savait qu'avec la livraison, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA» (a), ou s'il «a pris des mesures pour dissimuler l'identité du véritable acquéreur, afin de permettre à ce dernier ou à un tiers de commettre une fraude à la TVA» (b).

33. La solution du litige au principal dépend très certainement de l'interprétation qu'il convient de donner de cette disposition, puisque le comportement de M. R. (qui aurait manipulé sa comptabilité et présenté de fausses pièces et déclarations aux autorités fiscales allemandes) ne peut être qualifié d'acte délictueux que si l'on peut préalablement conclure qu'il n'y a pas lieu d'accorder l'exonération (12). Dans le cas contraire, conformément au droit national, ses fausses déclarations seraient constitutives de simples infractions administratives, passibles d'une amende pouvant aller jusqu'à 5 000 euros (article 26a, paragraphe 2, de l'USStG).

34. Jusqu'à présent, le Bundesgerichtshof a toujours considéré (thèse qu'il continue à défendre dans son ordonnance) que la jurisprudence de la Cour est claire et qu'elle permet de considérer qu'il n'y a pas lieu d'octroyer l'exonération, mais il convient d'emblée de souligner que le Finanzgericht Baden-Württemberg et le Bundesfinanzhof lui-même ont soutenu le contraire dans le cadre d'une procédure fiscale parallèle suivie à l'encontre de M. R. Par ailleurs, il n'est pas inutile de rappeler que le Bundesverfassungsgericht a ordonné le sursis à l'exécution d'une condamnation infligée par le Bundesgerichtshof dans une affaire analogue, en précisant qu'on ne saurait, a priori, exclure l'existence d'une violation de l'article 103, paragraphe 2, de la loi fondamentale (principe de légalité en matière pénale).

VI – Quant à la prétendue irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle

35. Sur la base de ce qui précède, M. R. invoque dans son mémoire la «nature hypothétique» de la question préjudicielle, qui découlerait du caractère pénal de la procédure au principal. Selon M. R., son comportement ne saurait faire l'objet d'une sanction pénale sans outrepasser les limites imposées, pour l'interprétation de dispositions pénales, par le droit constitutionnel allemand et, notamment, le principe de légalité pénale. Par ailleurs, il estime que l'obligation d'interpréter la disposition pénale nationale conformément à la directive ne saurait aboutir à une condamnation pénale dans la procédure au principal, même si la Cour admettait l'interprétation suggérée par le Bundesgerichtshof.

36. Il est vrai que l'on ne saurait exclure que, quelque soit la réponse que l'on donne à la question préjudicielle posée par le Bundesgerichtshof, le principe de légalité pénale soit susceptible, le cas échéant, de faire obstacle, dans l'ordre juridique national, à la condamnation pénale de M. R. Cependant, cette éventualité n'implique pas que la question posée soit, pour ce seul motif, purement hypothétique.

37. Il convient, en effet, de garder à l'esprit, et cela devrait suffire aux fins de la présente

affaire, que les juridictions allemandes, qui ont une connaissance plus approfondie du droit national, sont déjà saisies de cette question et qu'elles n'ont pas jugé utile de demander l'assistance de la Cour sur ce point en particulier.

38. Dans ses écritures, M. R. invoque également l'aspect communautaire du principe de légalité pénale, en affirmant que, selon une jurisprudence constante de la Cour, une directive ne peut pas produire d'effet direct au préjudice d'un individu, en particulier en matière pénale (13).

39. En effet, dans les arrêts précités, la Cour a jugé qu'une directive ne saurait avoir comme effet, par elle-même et indépendamment d'une loi interne prise par un État membre pour son application, de déterminer ou d'aggraver la responsabilité pénale de ceux qui agissent en infraction à ses dispositions (14).

40. Cela étant dit, contrairement à la présente affaire, la Cour était, dans la majeure partie des arrêts susvisés, confrontée à une absence de transposition ou à une transposition incomplète des directives en cause, ce qui avait pour conséquence qu'un comportement donné était illicite au regard du droit communautaire, mais ne pouvait pas être sanctionné en vertu du droit national en vigueur. Dans d'autres affaires, comme l'arrêt Berlusconi e.a., précité, il s'agissait de déterminer si une directive pouvait avoir comme effet d'évincer ou d'écarter une législation nationale qui lui était contraire, au préjudice d'un particulier, auquel il serait infligé, dans pareil cas, des peines plus sévères prévues dans une réglementation nationale antérieure. Le contexte factuel et juridique de la présente affaire est clairement différent de celui des affaires susvisées. En effet, en l'espèce, la juridiction de renvoi ne cherche pas à déterminer l'efficacité de dispositions, prévoyant des sanctions, d'une directive, mais soulève la possibilité de rattacher une qualification pénale par renvoi à des dispositions d'une directive de nature fiscale.

41. Cependant, ces considérations vont au-delà des limites de la question préjudicielle qui, dans les termes dans lesquelles elle a été soulevée, ne porte que sur une disposition de la sixième directive, et non sur ses conséquences pénales ou sur un éventuel effet direct de celle-ci au détriment d'un contribuable.

42. Il n'y a donc pas lieu, sous cette perspective également, de déclarer irrecevable la question préjudicielle déférée, laquelle pourrait difficilement être qualifiée de purement « hypothétique », de « dénuée de pertinence » ou de « manifestement sans incidence » sur la solution du litige au principal (15).

VII – Analyse de la question préjudicielle

43. Même en partant d'un angle strictement fiscal, l'existence d'un comportement frauduleux (16) domine l'ensemble de l'analyse du présent renvoi préjudiciel, puisqu'il s'agit de déterminer si la bonne foi est un élément indispensable pour pouvoir bénéficier de l'exonération attachée aux livraisons intracommunautaires.

44. Deux éléments plaident, en principe, en faveur d'une réponse négative à cette interrogation:

– d'une part, toutes les conditions expressément énoncées dans la sixième directive pour qu'il existe une livraison intracommunautaire exonérée sont présentes (A), et

– d'autre part, le refus d'accorder l'exonération supposerait que le pays d'origine des biens (la République fédérale d'Allemagne) percevrait une TVA à laquelle il n'a, en principe, pas droit, une telle solution étant susceptible de porter atteinte aux principes de territorialité et de neutralité qui président cette taxe (B).

45. Cependant, ces deux principes ne sont pas absolus. C'est pourquoi, au stade suivant de ma réflexion, je vais examiner si, à la lumière de la jurisprudence, il peut être dérogé à ces principes de la manière suggérée par le Bundesgerichtshof (C) et, enfin, si cette solution respecte le principe de proportionnalité (D).

A – Les conditions requises par la directive pour l'existence d'une livraison intracommunautaire sont présentes

46. Il ressort de la jurisprudence que l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive n'impose que trois conditions pour qu'une opération soit considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée de TVA (17), à savoir le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire, le déplacement physique des biens d'un État membre à un autre et la qualité d'assujetti dans le chef de l'acquéreur (qui peut également être une personne morale non assujettie, «agissant en tant que telle dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens»).

47. Le Bundesgerichtshof part du constat que la livraison remplit toutes ces conditions (cet élément n'étant pas contesté), mais il s'interroge ensuite sur la question de savoir si le fait que le vendeur avait connaissance de l'opération destinée à frauder la TVA, ou était impliquée dans celle-ci, a une quelconque incidence sur l'exonération prévue par la directive. Il s'agit donc, en fin de compte, de déterminer si l'on peut inférer de la teneur de celle-ci l'existence d'une condition additionnelle, implicite et strictement subjective, liée à la bonne foi du vendeur, qui rendrait la vente en cause imposable en Allemagne.

48. Certaines des parties intervenantes défendent l'existence d'une telle condition sur la base d'une interprétation téléologique de la directive, dont l'un des objectifs est indiscutablement la lutte contre la fraude à la TVA. Cependant, une interprétation finaliste de ce type, qui a pour effet d'ajouter des exigences à celles expressément établies dans la directive, soulève plusieurs difficultés.

49. La première est que l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive permet lui-même aux États membres de fixer des conditions supplémentaires afin de «prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels». S'il est vrai qu'il convient de souligner «la marge de manœuvre relativement importante des États membres pour la mise en œuvre de certaines dispositions de la sixième directive» (18), ledit article 28 quater semble plutôt, de son côté, ne viser que des conditions légalement établies. Or, la République fédérale d'Allemagne ne paraît pas avoir strictement exercé cette faculté, ce qui, à présent, pourrait l'obliger à faire face aux difficultés découlant de cette lacune dans sa propre législation fiscale (19). En tout état de cause, la Cour a précisé que des mesures de ce type doivent être proportionnées et être établies de manière à ne pas remettre en cause la neutralité de la TVA (20).

50. L'élément essentiel réside, cependant, dans la nature objective du régime applicable aux opérations intracommunautaires, introduit en 1991 en tant que titre XVI bis de la sixième directive. Ce régime (de nature transitoire, comme on le sait) a été adopté en tant que solution, par vocation, provisoire pour pallier aux disparités des taux d'imposition entre les différents États membres, lequel contexte rendait extrêmement difficile, sous l'angle fonctionnel, d'étendre aux échanges intracommunautaires le schéma logique d'imposition dans l'État d'origine, qui est propre

aux livraisons de biens internes (21).

51. Ledit régime transitoire a donc été édifié dans le but essentiel de maintenir intacte la répartition de la souveraineté fiscale entre les États membres (c'est-à-dire, afin de permettre aux États membres de continuer à percevoir la TVA dans le pays où intervient la consommation finale) (22). Deux nouvelles catégories furent créées à cet effet, à savoir le fait imposable «acquisition intracommunautaire», par lequel s'articule matériellement la taxation au lieu de destination ainsi que l'exonération des «livraisons intracommunautaires», visant à éviter une situation de double imposition et, partant, une violation du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (23).

52. L'exonération des livraisons intracommunautaires apparaît ainsi comme étant dotée d'une nature clairement sui generis par rapport aux autres exonérations visées par la sixième directive (article 13, A et B), qui sont motivées par des raisons subjectives ou fondées sur la nature de certaines activités. L'exonération de l'article 28 quater, A, répond à une logique très différente de celle des autres exonérations, à savoir garantir un fonctionnement approprié du système de la TVA à l'échelle intracommunautaire. À cet effet, une division plus ou moins artificielle, en deux parties, de la chaîne d'imposition est mise en place, en garantissant l'imposition sur le lieu de destination des biens (24).

53. La Cour a souligné, comme il ne pouvait en être autrement, la nature objective de ces notions de livraison et d'acquisition intracommunautaires, qui «s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées» (25). Une approche différente entraverait directement la réalisation des objectifs du régime transitoire et porterait ainsi atteinte aux principes de neutralité et de territorialité sur lesquels il repose, ainsi qu'au principe de sécurité juridique (26).

54. En définitive, l'exonération est prévue pour des raisons objectives (le respect de la neutralité de la taxe et de la répartition de la souveraineté fiscale entre les États membres), son appréciation devant donc être également, en principe, objective, même si, de ce fait, les auteurs d'activités plus ou moins illicites en sortent bénéficiaires, comme c'est le cas en l'espèce.

55. Dans la présente affaire, puisque les trois conditions exigées par l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive pour son octroi sont réunies (le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire, le déplacement physique des biens d'un État membre à un autre et la qualité d'assujetti dans le chef de l'acquéreur), déclarer l'exonération non applicable serait une réponse disproportionnée, dans la mesure où cela impliquerait l'élimination d'une pièce essentielle du système, mettant ainsi en danger la réalisation de ses objectifs.

56. Cette conception objective devrait guider la Cour dans son analyse de la question préjudicielle posée par le Bundesgerichtshof et, sans doute, cette conception oriente résolument la réponse que je proposerai à cette question à l'issue des présentes conclusions. J'anticipe d'ores et déjà que cette réponse est cohérente avec la lecture qu'il convient, à mon sens, de faire de la jurisprudence de la Cour relative à l'incidence de la mauvaise foi et de l'abus de droit.

B – Considérer qu'il n'y a pas lieu, dans un tel cas, d'accorder l'exonération impliquerait une violation des principes de territorialité et de neutralité de la TVA

57. La conclusion selon laquelle il n'y a pas lieu d'accorder l'exonération à une livraison intracommunautaire effectivement réalisée (27) en cas de mauvaise foi serait également susceptible de porter atteinte à certains des principes de base du régime de la TVA.

1. Sur la violation du principe de neutralité

58. Configurée en tant que taxe à la consommation, la TVA doit s'appliquer au consommateur final. Conformément au principe de neutralité, l'entrepreneur doit être totalement déchargé du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques «quels que soient les buts ou les résultats de telles activités». Cet objectif est atteint, puisqu'il constitue son idée de base, grâce au système de déduction de la TVA payée en amont, en vertu duquel, pour l'entrepreneur, la TVA en aval est un élément qui, objectivement, ne diffère pas vraiment d'une simple écriture comptable (28).

59. Il résulte de ce qui précède que le principe de neutralité fiscale s'oppose «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» (29).

60. Le gouvernement allemand s'oppose à l'application du principe de neutralité dans la présente affaire en faisant valoir qu'admettre l'exonération serait susceptible de fausser la concurrence (30). Il invoque à cet effet le récent arrêt NCC Construction Danmark (31), dans lequel la Cour a dit pour droit que le principe de neutralité fiscale ne saurait s'opposer à l'application de mesures nationales destinées à éviter que la concurrence sur le marché intérieur ne soit faussée. Cependant, cet arrêt est loin de consacrer une dérogation générale au principe de neutralité et envisage un cas de figure qui ne ressemble en rien à la présente espèce (32). À mon sens, la Cour n'a pas voulu, par cet arrêt, conférer aux États membres une sorte de carte blanche leur permettant de déroger au régime de la TVA en se contentant d'invoquer la défense de la libre concurrence.

61. Est encore moins pertinent, s'il y a lieu, l'argument selon lequel il peut être dérogé à l'application du principe de neutralité du simple fait de l'existence dans l'opération d'un acte entaché d'illégalité. Ce principe s'oppose, selon une jurisprudence constante, à une différenciation généralisée entre opérations licites et illicites (33). Il s'ensuit que la circonstance susvisée ne saurait avoir une incidence sur la qualification fiscale de l'opération si, ce faisant, il est porté atteinte au principe de neutralité.

62. En l'espèce, et à mon sens, il serait nécessairement porté atteinte au principe de neutralité si la non exonération de cette livraison était admise, en considérant ainsi que M. R. est tenu de s'acquitter auprès des autorités allemandes de la TVA sur le prix de vente (comme si une opération intérieure était intervenue). Le fait est que, contrairement à un fournisseur qui vend à l'intérieur d'un État, M. R. ne pourrait pas, par définition, répercuter ce montant à l'acquéreur, déjà taxé dans le pays de destination, M. R. étant de la sorte artificiellement considéré comme étant un consommateur final.

63. Aussi, si l'on refusait, de surcroît et de manière consécutive, à M. R. l'exonération et si, parallèlement, les autorités portugaises parvenaient à recouvrer la TVA qui leur revient, cela donnerait lieu à une situation de double imposition qui est également contraire au principe de neutralité.

64. Dans sa question préjudicielle, le Bundesgerichtshof affirme que cette double imposition peut être évitée si les autorités allemandes retournent à M. R. la TVA perçue, dès lors qu'il est démontré que la même opération a déjà été taxée au Portugal. J'estime, cependant, que ce mécanisme de remboursement (prévu à l'article 227 de la AO) sert non pas à prévenir la double imposition, mais uniquement à remédier à ses effets une fois qu'elle a eu lieu. Par conséquent, il ne saurait suffire, à mon sens, à garantir le principe de neutralité de la taxe (34).

65. La haute Cour allemande invoque également l'ordonnance Transport Service (35), dans laquelle la Cour a affirmé, au point 31, que le principe de neutralité ne s'oppose pas à ce qu'un

État membre procède au recouvrement a posteriori de la TVA auprès d'un assujetti qui a *indûment* facturé une livraison de biens à laquelle s'applique l'exonération, et qu'est dénuée de pertinence la question de savoir si la TVA sur la vente ultérieure des biens au consommateur final a été versée ou non au trésor public. Cependant, dans cette affaire, la livraison intracommunautaire n'avait jamais eu lieu, et il s'agissait, en réalité, de régulariser une situation à laquelle l'exonération avait été *indûment* appliquée. Il n'existait, par conséquent, aucun risque pour le principe de neutralité.

2. Sur la violation du principe de territorialité

66. La violation du principe de territorialité semble, à mon sens, plus évidente.

67. Conformément à ce principe, la TVA doit être acquittée, quel que soit son montant, dans l'État membre où intervient la consommation finale du bien. Cette règle permet une répartition stricte des recettes de TVA sur les opérations intracommunautaires et une délimitation claire de la souveraineté fiscale des États membres concernés (36).

68. Dans la présente affaire, la non-application de l'exonération à M. R. par le pays d'origine des biens (la République fédérale d'Allemagne) impliquerait que cet État percevrait la TVA même en l'absence de toute créance fiscale, étant donné que la logique du régime transitoire veut, en effet, que ce soit le pays de consommation du bien (le Royaume du Portugal) qui perçoive intégralement la taxe. De la sorte, il serait gravement porté atteinte au principe de territorialité. La répartition harmonieuse de la souveraineté fiscale entre les États membres constitue, à mon sens, un objectif primordial, auquel on ne saurait, proportionnellement, déroger au nom de l'objectif, en lui-même légitime, de réprimer des comportements irréguliers et de lutter contre la fraude, dès lors qu'un tel objectif peut être atteint sans difficulté au moyen de dispositions légales qui sont toujours à la portée des États.

69. En ce sens, il convient de signaler que le législateur communautaire et la jurisprudence ont introduit certaines règles qui révèlent une volonté affichée de faciliter l'application pratique de cette répartition de compétences.

70. D'une part, le règlement (CE) n° 1777/2005 (37) dispose, en son article 21, que l'«État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport de biens dans lequel est effectuée une acquisition intracommunautaire de biens au sens de l'article 28 bis de la directive 77/388/CEE exerce sa compétence de taxation, quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport de biens».

71. D'autre part, la Cour a dit pour droit, dans l'arrêt *Teleos e.a.* (38), que «[d]ans 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».

72. Par conséquent, même si, comme l'a souligné la jurisprudence, «une livraison intracommunautaire d'un bien et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci constituent, en réalité, une seule et même opération économique» (39), la compétence fiscale à l'égard de cette opération se répartit entre plusieurs États membres, qui sont respectivement responsables de l'exercice des pouvoirs qui leur sont dévolus (40).

73. Ce qui précède n'est rien d'autre, à mon sens, qu'une conséquence supplémentaire dudit caractère objectif du régime transitoire, à savoir il appartient à chacun des États concernés de vérifier les caractéristiques des opérations en cause aux fins de leur exonération ou, au contraire, de leur taxation, sans toutefois s'immiscer dans le champ des compétences d'un autre État

membre.

74. La coordination et, partant, la protection contre la fraude se réalisent déjà grâce au mécanismes de coopération administrative et d'échange de renseignements régis par le règlement (CE) n° 1798/2003 (41). Cette coopération constitue un instrument probablement plus efficace et, ce qui importe davantage, une solution plus proportionnée de lutte contre la fraude dans les opérations intracommunautaires que celle qui résulte du raisonnement exposé dans le renvoi préjudiciel. Comme le souligne à juste titre la Commission dans ses observations écrites, ces mécanismes se verraient trahis si le pouvoir de perception de la TVA était attribué à l'État membre d'expédition sans respecter la répartition de la souveraineté fiscale prévue dans la sixième directive.

75. J'estime que l'arrêt du 22 avril 2010, X (42), invoqué à plusieurs reprises au cours de l'audience, ne fait que renforcer l'importance de ce principe de territorialité. Conformément à cet arrêt, les acquisitions intracommunautaires taxées dans l'État membre qui a octroyé le numéro d'identification de la TVA (situation qui intervient, conformément à l'article 28 ter, A, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive, quand l'acquéreur ne démontre pas que l'impôt a été perçu sur le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens) ne peuvent donner droit à une déduction au sens de l'article 17 de la sixième directive. La Cour estime que reconnaître un droit à déduction dans de telles situations «risquerait de porter atteinte à l'effet utile de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, deuxième et troisième alinéas, de la sixième directive, étant donné que l'assujetti, ayant bénéficié du droit à déduction dans l'État membre d'identification, ne serait plus incité à établir la taxation de l'acquisition intracommunautaire en cause dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport. Une telle solution pourrait, en fin de compte, mettre en péril l'application de la règle de base selon laquelle, s'agissant d'une acquisition intracommunautaire, le lieu d'assujettissement est réputé se situer dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport, à savoir l'État membre de consommation finale, qui est l'objectif du régime transitoire» (43). À mon sens, cette décision souligne une fois encore qu'il est nécessaire de respecter la répartition de la souveraineté fiscale en matière de TVA.

C – *L'éventuelle incidence de la fraude*

76. L'ensemble de ces éléments ne saurait, cependant, mener à la considération que les principes de neutralité et de territorialité sont absolus. Il m'incombe, par conséquent, de compléter le raisonnement en examinant si les circonstances concrètes de la présente affaire seraient néanmoins susceptibles de déroger dans ce cas-ci à l'application des principes de neutralité et de territorialité de la taxe.

77. Plusieurs groupes d'arrêts s'avèrent pertinents à ces fins. D'une part, la Cour a développé une jurisprudence fournie sur l'abus de droit et, parallèlement, elle s'est prononcée sur les conséquences susceptibles de découler, pour le régime de déduction de la TVA en amont, de l'existence de la fraude. D'autre part, dans une série d'affaires concernant des livraisons intracommunautaires, la Cour a jugé qu'une application stricte du principe de neutralité n'est pertinente que lorsque l'intéressé a agi de bonne foi ou a complètement éliminé le risque de perte de recettes fiscales.

78. Une analyse sommaire du premier groupe d'arrêts susvisé pourrait aboutir à une conclusion précipitée selon laquelle le pays d'origine des marchandises (en l'espèce, l'Allemagne) peut disposer à sa guise de l'exonération, en refusant son octroi à l'assujetti qui a agi de mauvaise foi.

79. Cependant, avant d'arriver à pareille conclusion, il convient d'examiner avec une attention particulière la jurisprudence, plus pertinente, relative aux livraisons intracommunautaires, dans

laquelle la difficile mise en balance entre les mécanismes de lutte contre la fraude, d'une part, et les principes de neutralité et de territorialité, d'autre part, est mieux mise en relief.

80. J'analyserai ci-après les critères énoncés dans tous ces arrêts et leur applicabilité au cas d'espèce, en m'attachant plus particulièrement à l'arrêt Collée.

1. La jurisprudence relative aux comportements abusifs et frauduleux

81. Il ressort d'une jurisprudence constante et générale que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive et que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires (44).

82. S'agissant, en premier lieu, de l'abus de droit, la jurisprudence fournit déjà à l'heure actuelle des critères concrets permettant de déterminer quand un tel abus a lieu et, ce qui importe davantage, d'apprécier ses conséquences (45). Dans le domaine de la TVA, notamment, la Cour a indiqué, dans l'arrêt Halifax e.a., précité, que la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige:

- d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions,
- d'autre part, que le but essentiel des opérations consiste en l'obtention d'un avantage fiscal.

83. Or, dans le cas de M. R., il semble évident qu'il n'y a pas eu une simple «application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes», puisque la livraison a réellement été effectuée.

84. De même, il est plus que douteux que la «finalité essentielle» de ces opérations était l'obtention d'un avantage fiscal, même interprétée au sens large, c'est-à-dire en tant que recherche d'un avantage fiscal pour soi-même ou pour un tiers (dans ce cas-ci, les acquéreurs qui opéraient au Portugal). Les ventes réalisées par M. R. étaient des opérations économiquement rentables, et non des opérations fictives créées uniquement dans le but d'obtenir un avantage fiscal.

85. Certes, l'objectif réel que poursuivait M. R. était anticoncurrentiel, puisque l'on peut imaginer que la dissimulation de l'identité des destinataires lui permettait de leur appliquer un prix plus élevé et, en même temps, plus avantageux pour eux, que celui pratiqué par ses concurrents «fiscalement honnêtes» (pour reprendre l'expression utilisée par le Bundesgerichtshof). Cependant, cette circonstance n'est pas suffisante pour qualifier les opérations auxquelles se livrait M. R. d'abusives au sens de la jurisprudence, qui semble plutôt exiger un montage totalement artificiel.

86. Dans cet ordre d'idées, la Cour a affirmé dans l'arrêt Halifax e.a., précité, que les «opérations impliquées dans une pratique abusive doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive» (46). Par conséquent, même dans l'hypothèse où M. R. aurait déclaré aux autorités allemandes l'identité des véritables acquéreurs, en lieu et place d'autres acheteurs fictifs, la livraison continuerait à être intracommunautaire et, partant, exonérée. La déclaration frauduleuse ne présente dans ce cas pas de lien de causalité avec l'avantage fiscal obtenu (hormis en ce qu'il convient de se demander si l'opération aurait eu un intérêt aussi important pour M. R. si ladite dissimulation de données n'avait pas existé).

87. Eu égard à l'ensemble de ces considérations, j'estime que le comportement de M. R. n'est pas constitutif d'un abus de droit au sens de la jurisprudence Halifax e.a.

88. Même après avoir ainsi écarté son caractère abusif au sens que lui confère la jurisprudence, on ne saurait nier que le comportement de M. R. demeure frauduleux au regard des faits établis. Cependant, la question qui se pose est celle de savoir si le refus de l'exonération est la manière la plus appropriée et proportionnée de sanctionner un tel comportement. Or, ici non plus la jurisprudence n'offre d'arguments suffisants pour déclarer l'exonération non fondée.

89. Certes, la Cour a, dans de nombreux arrêts, conclu au retrait de l'avantage fiscal en cas de fraude (47). Bon nombre de ceux-ci ont été invoqués de manière répétée dans le cadre de la présente procédure, mais, pour la plupart, il s'agit d'affaires dans lesquelles seul le droit à déduction de la TVA en amont était concerné, et non l'exonération d'une livraison intracommunautaire, dans le cadre de laquelle est en cause le principe de territorialité. Ne semble donc pas fondée une application automatique, par analogie, des principes découlant de ces arrêts.

2. La jurisprudence relative à la mauvaise foi dans les livraisons intracommunautaires

90. Une fois écartée la jurisprudence relative à l'abus et à la mauvaise foi dans les opérations intérieures, seule la jurisprudence dans laquelle sont analysés des cas de livraisons intracommunautaires fournit, à mon sens, des éléments pertinents aux fins de la présente affaire.

91. Deux arrêts précités récents Teleos e.a. et Collée (48) concernent la reconnaissance de l'exonération pour livraison intracommunautaire en présence d'un éventuel acte de mauvaise foi de la part du fournisseur.

92. Dans l'arrêt Teleos e.a., précité, la Cour a statué à partir d'une situation dans laquelle il n'y avait pas eu de livraison intracommunautaire (les biens n'avaient pas quitté le territoire du pays d'expédition), mais où le fournisseur avait présenté en temps voulu des éléments de preuve qui avaient permis l'application de l'exonération. Dans cette affaire, il a été jugé que, dès lors que le fournisseur établissait qu'il avait agi de toute bonne foi, le paiement a posteriori de la taxe ne pouvait pas lui être réclamé.

93. Il résulte de cet arrêt que, même en l'absence d'une livraison intracommunautaire au sens de la sixième directive, si le fournisseur a agi de bonne foi, la TVA dont il a été indûment exonéré ne peut lui être réclamée a posteriori (49). A contrario, il y a lieu de conclure que, s'il n'y a pas eu de livraison intracommunautaire mais que le fournisseur a agi de mauvaise foi, le paiement de la TVA devrait lui être réclamé. Dans les deux cas, l'intéressé n'a pas droit à l'exonération, mais, en cas de bonne foi de l'assujetti, la Cour impose à l'État membre concerné de renoncer au recouvrement de la TVA qui lui revenait (en définitive, renoncement à régulariser la situation eu égard à cette bonne foi).

94. Cependant, il n'est pas sûr que l'on puisse inférer des termes de l'arrêt *Teleos e.a.*, précité – comme le prétend le gouvernement allemand – que le seul fait de l'existence d'une mauvaise foi suffit, en toute circonstance (en particulier, lorsque, comme en l'espèce, une livraison intracommunautaire a bien eu lieu), pour déclarer la non-application de l'exonération au profit du fournisseur et pour permettre à l'État membre d'origine des marchandises de percevoir la TVA qui ne lui revenait pas. Son applicabilité à la présente affaire est donc douteuse.

95. Cette conclusion peut être confirmée par la lecture de l'arrêt *Collée*, précité, qui concernait une situation dans laquelle une livraison intracommunautaire était bien intervenue, quoique dissimulée dans un premier temps par le fournisseur pour des raisons autres que fiscales. Même s'il n'est pas identique, le contexte factuel de cet arrêt est celui qui ressemble le plus au cas d'espèce, à savoir, dans les deux affaires, il y a eu une livraison et l'acquisition intracommunautaire correspondante, mais dans l'affaire *Collée* le vendeur avait préféré dissimuler la nature intracommunautaire de la livraison (en sacrifiant l'exonération correspondante) pour ne pas mettre en péril une commission commerciale à laquelle il n'avait pas droit s'il vendait en dehors du territoire qui lui était contractuellement réservé (50), dans la présente affaire, en revanche, M. R. a dissimulé l'identité véritable des destinataires des livraisons, mais non la livraison en soi.

96. Les points 35 et suivants de l'arrêt *Collée*, précité, dans lesquels la Cour procède à une interprétation en deux temps, présentent un intérêt particulier.

97. En premier lieu, en se basant sur les arrêts *Genius* (51) et *Schmeink & Cofreth et Strobel* (52), la Cour subordonne, au point 35 de l'arrêt *Collée*, précité, la possibilité de régulariser la TVA indûment facturée à ce que le fournisseur ait «en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales». Si cela est fait, le principe de neutralité lui-même exige que soit reconnue l'exonération et il s'ensuit que le résultat ne dépend pas de la circonstance que le fournisseur ait agi de bonne ou de mauvaise foi (53).

98. Le même principe semble pouvoir s'appliquer au cas de M. R., même si, en l'espèce, la «régularisation» à laquelle prétendent procéder les autorités allemandes consisterait à refuser une exonération déjà reconnue à l'égard d'une opération qui a toujours été déclarée telle qu'elle est vraiment, à savoir une livraison intracommunautaire. La difficulté de la présente affaire réside dans le fait de déterminer si ce risque de perte de recettes fiscales doit intervenir par rapport à l'État membre qui entend «régulariser» ou s'il suffit qu'il ait lieu par rapport au système de la TVA en général.

99. Dans ses observations écrites, le *Generalbundesanwalt* estime que, dans la mesure où la lutte contre la fraude constitue un des objectifs de la sixième directive, la jurisprudence ne peut se référer qu'au risque encouru pour la perception de la taxe sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne. Le gouvernement irlandais se rallie à cette thèse, en invoquant expressément le point 36 de l'arrêt *Collée*, précité, lui-même, dans lequel il est fait mention de «perte de recettes fiscales ou de compromettre le prélèvement de la TVA». Cette dernière incise pourrait, en effet, laisser penser que la question de savoir à quel État membre appartient la créance fiscale est dénuée d'importance.

100. Cependant, au point 34 de ce même arrêt, la Cour a clairement indiqué que la réponse à la question de savoir si l'exonération peut être subordonnée à la bonne foi de l'assujetti «dépend de l'existence d'un risque de pertes de recettes fiscales *pour l'État membre concerné*» (54). Au demeurant, selon le point 37, «ne saurait être considérée comme une perte de recettes fiscales la non-perception de la TVA afférente à une livraison intracommunautaire qui, dans un premier temps, avait été qualifiée à tort de livraison effectuée à l'intérieur du pays [...]. En effet,

conformément au principe de territorialité fiscale, de telles recettes appartiennent à l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale».

101. À mon sens, l'analogie avec le cas de M. R. est évidente. Les termes de l'arrêt dans ce point sont très clairs et il semble difficile de soutenir, comme le fait le Generalbundesanwalt, que son contenu n'est pas applicable au cas d'espèce du simple fait que, dans l'affaire Collée, le destinataire avait payé la TVA dès le départ.

102. S'il est vrai que la perte de recettes fiscales au préjudice d'un État membre devrait constituer une préoccupation pour l'ensemble de la Communauté (55), je pense que la Cour a entendu, dans les passages reproduits de l'arrêt Collée, précité, conférer une priorité claire à l'application du principe de territorialité, même en cas d'existence d'une mauvaise foi. Il s'agit d'une solution logique, à savoir, dans des cas tels que celui de M. R., le refus de l'exonération serait une sanction totalement étrangère à l'aspect fiscal, puisque la République fédérale d'Allemagne n'a aucune créance à ce titre. En instituant «la perte de recettes fiscales» comme critère d'évaluation des effets de la mauvaise foi, l'idée de la Cour est de rééquilibrer la situation économique du trésor public concerné, en rétablissant la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence de fraude ou de pratique abusive (56).

103. Dans l'arrêt Collée, précité, la Cour n'en est pas restée là dans son raisonnement juridique. Dans les points suivants, elle invite clairement la juridiction nationale à vérifier s'il a existé une opération abusive ou frauduleuse, en renvoyant expressément à l'arrêt Kittel et Recolta Recycling (57) et à la jurisprudence Halifax e.a. sur l'abus de droit (58). Cependant, comme je l'ai indiqué plus haut, le comportement de M. R. ne saurait être qualifié d'abusif au sens de la jurisprudence et, en dépit de sa nature frauduleuse, les conditions nécessaires pour refuser l'exonération de la livraison intracommunautaire effectuée ne sont pas réunies.

D – Le refus de l'exonération est une solution disproportionnée

104. Pour terminer, la Cour, précise, dans son arrêt Collée, précité, que «le droit communautaire n'empêche pas les États membres de considérer, dans certaines conditions, la dissimulation de l'existence d'une opération intracommunautaire comme une tentative de fraude à la TVA et d'appliquer, dans un tel cas, les amendes ou sanctions pécuniaires prévues par leur droit interne», lesquelles doivent, en tout état de cause, être proportionnées à la gravité de l'abus (59).

105. À mon sens, par cette précision, la Cour fait allusion à l'éventuelle application de solutions correctrices autres et plus proportionnées que le refus de l'exonération, lequel porterait atteinte à l'ensemble du régime de répartition territoriale de la souveraineté fiscale en matière de TVA.

106. Au titre de cette jurisprudence, et de l'article 28 quater, A, de la sixième directive lui-même, les États membres peuvent sans aucun doute prévoir dans leur législation d'imposer des sanctions (qu'elles soient administratives ou pénales) pour ce type de comportement (60). Qui plus est, rien ne s'opposerait à ce que le montant d'une éventuelle sanction pécuniaire soit équivalent à celui de l'exonération appliquée (cela serait, au contraire, proportionné et raisonnable). Cependant, dans pareil cas, l'État membre d'origine des biens percevrait ce montant dans le cadre de l'exercice de ses pouvoirs de sanction, lequel exercice n'est logiquement possible que s'il peut s'appuyer sur une disposition normative expresse, dont les autorités allemandes ne disposent pas, semble-il, dans la présente affaire.

107. Une disposition normative de ce type, complétée par les mécanismes de coopération administrative régis par le règlement n° 1798/2003, que j'ai déjà évoqués, constituerait une réponse plus appropriée – et, également, respectueuse de la logique interne de la taxe – au risque de fraude, qui est quasi inhérent, comme le signale le Generalbundesanwalt, aux systèmes qui

impliquent l'intervention de différentes administrations fiscales nationales.

108. En conclusion, j'estime que, en dépit de la pertinence d'arguments tels que la nécessité de préserver le fonctionnement du système TVA dans son ensemble et de ne pas favoriser des comportements anticoncurrentiels, la constatation de la non-application de l'exonération, en faisant totalement abstraction de la question de ses répercussions en ce qui concerne le renvoi d'une loi pénale à une disposition de nature fiscale, constitue une mesure disproportionnée dans la mesure où il existe d'autres instruments qui permettraient d'atteindre ces objectifs sans porter véritablement atteinte aux principes de neutralité et de territorialité.

VIII – Conclusion

109. Par conséquent, je suggère à la Cour de répondre à la question préjudicielle soumise par le Bundesgerichtshof, de la manière suivante:

«L'article 28 quater, A, sous a), 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, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas de déroger à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux livraisons de biens au sens de cette disposition, dans les cas où une livraison a effectivement eu lieu, même s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que le vendeur assujéti:

- savait qu'avec la livraison, il participait à une opération destinée à frauder la taxe sur la valeur ajoutée ou
- a pris des mesures pour dissimuler l'identité du véritable acquéreur, afin de permettre à ce dernier ou à un tiers de commettre une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.»

1 – Langue originale: l'espagnol.

2 – 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, ci-après la «sixième directive»).

3 – Directive 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/CEE (JO L 376, p. 1).

4 – BGBl. 1976 I, p. 613 et 1977 I, p. 269.

5 – BGBl. 1993 I, p. 565.

6 – BGBl. 1999 I, p. 1308

7 – L'avocat de M. R. a confirmé lors de l'audience qu'il s'agissait de véhicules d'occasion. S'il s'était agi de «moyens de transport neuf», l'article 28 quater, A, sous b), de la sixième directive aurait été applicable en lieu et place de la lettre a) de ce même article.

8 – Il s'agit des ordonnances du 20 novembre 2008 (affaire 1 StR 354/08) et du 19 février 2009 (affaire 1 StR 633/08). La première de ces ordonnances a fait l'objet d'un recours devant le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) qui, par décision du 23 juillet 2009 (affaire 2 BvBR 542/09) a ordonné le sursis à l'exécution de la peine d'emprisonnement infligée jusqu'à ce que cette juridiction rende sa décision finale, en soulignant qu'il ne semble pas exclu, a priori, qu'il y ait eu, dans cette affaire, une violation de l'article 103, paragraphe 2, de la loi

fondamentale (principe de légalité en matière pénale).

9 – Ordonnance du 11 mars 2009 (affaire 1 V 4305/08).

10 – Affaire XI B 24/29, DstR 2009, p. 1693.

11 – Si l'opération constitue une livraison intracommunautaire exonérée, les fausses déclarations sur les acquéreurs seraient constitutives non pas d'infractions pénales, mais bien de simples infractions administratives, passibles d'une amende pouvant aller jusqu'à 5 000 euros (article 26a, paragraphe 2, de l'UStG).

12 – Il ressort des informations fournies par le Bundesgerichtshof que ni la disposition de nature pénale en cause (article 370 de la AO) ni la loi allemande sur la TVA (articles 4 et 6a de l'UStG) n'envisagent expressément un comportement frauduleux tel que celui visé en l'espèce et ne prévoient les conséquences qui, d'un point de vue fiscal ou pénal, doivent y être attachées: l'article 370 de la AO ne permet pas, si l'opération était exonérée de TVA, de qualifier de délit les manipulations et dissimulations auxquelles s'est livré M. R, et l'UstG n'est pas suffisamment clair, dans son libellé, pour déclarer non fondée l'exonération de la TVA dans un tel cas.

13 – Il invoque, à cet égard, les arrêts du 8 octobre 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec. p. 3969, point 13); du 12 décembre 1996, X (C-74/95 et C-129/95, Rec. p. I-6609, point 24), ainsi que du 3 mai 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 et C-403/02, points 73 et suiv.).

14 – Voir, en ce sens, arrêts du 11 juin 1987, X (14/86, Rec. p. 2545, point 20); du 26 septembre 1996, Arcaro (C-168/95, Rec. p. I-4705, point 37), et du 7 janvier 2004, X (C-60/02, Rec. p. I-651, point 61).

15 – Voir, entre autres, arrêts du 21 juin 2001, SONAE (C-206/99, Rec. p. I-4679, points 45 à 47); du 13 juin 2002, Sea-Land Service et Nedlloyd Lijnen (C-430/99 et C-431/99, Rec. p. I-5235, points 47 et 48), ainsi que du 30 mars 2004, Alabaster (C-147/02, Rec. p. I-3101, point 55). En outre, il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (voir, notamment, arrêts du 5 octobre 1977, Tedschi, 5/77, Rec. p. 1555, points 17 à 19; du 25 février 2003, IKA, C-326/00, Rec. p. I-1703, point 27; du 12 avril 2005, Keller, C-145-03, Rec. p. I-2529, point 33; du 22 juin 2006, Conseil général de la Vienne, C-419/04, Rec. p. I-5645, point 19, et du 16 juillet 2009, Gómez-Limón Sánchez-Camacho, C-537/07, Rec. p. I-6525, point 24).

16 – Sur cette question, j'estime utile de préciser que mon intention est non pas de qualifier juridiquement, au sens propre du terme, les faits, laquelle tâche incombe au juge national, mais bien d'effectuer une analyse de la situation et de donner une réponse à la question dans les termes dans lesquels celle-ci a été soulevée et à partir des éléments factuels décrits dans la décision de renvoi, sans préjuger de leur exactitude.

17 – Arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, Rec. p. I-7797, point 70).

18 – Arrêt du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 34).

19 – Le Generalbundesanwalt et le gouvernement irlandais lui-même ont suggéré, au cours de l'audience, que les articles 6a, paragraphe 1, de l'UStG et 17 de la UstDV constituent des mesures visant à lutter contre la fraude et l'évasion de la TVA, et qu'elles seraient suffisantes pour

fonder le rejet de l'exonération dans ce cas. Il est évident qu'il n'appartient pas à la Cour d'interpréter une disposition nationale telle que celle en cause au principal, mais le fait est que, si cette interprétation était la bonne, la question préjudicielle n'aurait pas été posée dans ces termes. Le Bundesgerichtshof demande non pas si une disposition de ce genre est compatible avec la sixième directive, mais bien s'il résulte directement de celle-ci qu'il y a lieu, en cas de mauvaise foi, de ne pas accorder l'exonération.

20 – Arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609, point 92). Sur cette question, voir, également, arrêt du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129, point 23).

21 – La taxation sur le lieu d'origine aurait bénéficié à ceux des États membres desquels est originaire un nombre plus élevé de livraisons communautaires, en dénaturant ainsi la spécificité de la TVA en tant que taxe à la consommation. Ces décalages pourraient être corrigés au moyen d'un système de compensation automatique entre les États membres. Cependant, la complexité de mettre en pratique un mécanisme de ce genre (qui donnerait lieu à des flux financiers entre États membres) et la difficulté, au moins à court terme, de parvenir à des taux d'imposition plus homogènes ont amené le législateur à introduire ledit système transitoire, qui, bien que prévu initialement jusqu'à la fin de l'année 1996, est toujours en vigueur à l'heure actuelle, et a été provisoirement repris par la nouvelle directive TVA [directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1)].

22 – Sur cette question, voir les conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Teleos e.a., précité.

23 – Arrêt Teleos e.a., précité (point 25).

24 – C'est précisément la spécificité de cette «exonération» par rapport à celles de l'article 13 de la sixième directive, qui amène à douter que l'on puisse la considérer comme étant une «exception», appelée, partant, à être interprétée, à elle seule, de manière stricte, contrairement à ce qu'ont défendu certains des intervenants.

25 – Arrêt Teleos e.a., précité (points 38 et 40). Ce caractère objectif est également préconisé à l'égard d'autres notions qui définissent les opérations taxables en vertu de la sixième directive (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).

26 – À cet égard, la Cour a dit pour droit 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» (arrêt du 6 avril 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, point 24; arrêts précités Optigen e.a., point 45; Kittel et Recolta Recycling, point 42, ainsi que Teleos e.a., point 39).

27 – Ou réfuter la nature intracommunautaire d'une livraison réunissant les conditions objectives pour avoir cette qualité.

28 – Arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19); du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1, point 15); du 21 février 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751, point 47), et du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, Rec. p. I-1597, point 25).

29 – Arrêts du 7 décembre 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479, point 46), et Teleos e.a., précité (point 59).

30 – Selon le gouvernement allemand, M. R. «se trouverait dans une position plus avantageuse qu'un fournisseur de bonne foi qui n'a simplement pas pu prouver qu'il a pris toutes les précautions raisonnables en ce qui concerne les preuves présentées et dont la livraison est donc traitée comme étant taxable». De son côté, le Bundesgerichtshof affirme également qu'il n'existe aucune relation de concurrence entre «des entreprises respectueuses de leurs obligations fiscales et celles qui fraudent le fisc par des pratiques de dissimulation systématique».

31 – Arrêt du 29 octobre 2009 (C-174/08, non encore publié au Recueil, points 46 et 47).

32 – Cette affaire concernait une entreprise de construction qui s'acquittait de la TVA sur les prestations de construction qu'elle effectuait pour son propre compte (livraisons à soi-même). La Cour a jugé, dans cet arrêt, que le principe de neutralité ne pouvait pas s'opposer à ce que cette entreprise ne puisse pas déduire intégralement la TVA afférente aux frais généraux engendrés par la réalisation de ces prestations, dès lors que le chiffre d'affaires résultant de la vente des constructions ainsi réalisées est exonéré de la TVA.

33 – Arrêts du 5 juillet 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627, point 18); Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Rec. p. 3655, point 20), et du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, point 16). Cette jurisprudence exclut la livraison de produits tels que des stupéfiants, dotés de caractéristiques spéciales dans la mesure où, de par leur propre nature, ils tombent sous le coup d'une interdiction totale de commercialisation dans tous les États membres, hormis dans le cadre d'un circuit économique strictement surveillé en vue de leur utilisation à des fins médicales et scientifiques. Il ne semble pas, toutefois, qu'une telle dérogation soit applicable au cas d'espèce.

34 – Sur cette question, il conviendrait peut-être de s'écarter de l'appréciation exclusivement fiscale de l'affaire, et de porter un moment l'attention sur ses conséquences pénales, jusqu'à un certain point paradoxales, puisque, s'il était possible de fonder une éventuelle condamnation pénale de M. R., comme le suggère la juridiction de renvoi, sur l'absence de bien-fondé de l'exonération, il y aurait lieu de s'interroger sur quelles seraient les conséquences, sur la condamnation, d'un remboursement postérieur de son montant.

35 – Ordonnance du 3 mars 2004 (C-395/02, Rec. p. I-1991).

36 – Arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec. p. I-3227, point 40). Voir, également, points 23 et 24 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, ainsi que point 25 des conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo dans l'affaire Lipjes (arrêt du 27 mai 2004, C-68/03, Rec. p. I-5879).

37 – Règlement du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 288, p. 1).

38 – Précité (point 71).

39 – Arrêt Teleos e.a., précité (point 23).

40 – À cet égard, le point 31 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Teleos e.a., précité, me paraît très parlant. Elle y déclare que «[l']acquisition intracommunautaire a pour effet de transférer le droit d'imposition de l'État membre de livraison à l'État membre de destination, et ajoute en note que «les constatations des autorités compétentes

de l'État membre de destination relatives à l'acquisition intracommunautaire ne lient pas les autorités de l'État membre de livraison quant à la vérification des conditions d'une exonération de la livraison intracommunautaire».

41 – Règlement du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92 (JO L 264, p. 1).

42 – C-536/08 et C-539/08, non encore publié au Recueil.

43 – Arrêt du 22 avril 2010, X, précité (point 44).

44 – Arrêts du 12 mai 1998, Kefalas e.a. (C-367/96, Rec. p. I-2843, point 20); du 23 mars 2000, Diamantis (C-373/97, Rec. p. I-1705, point 33); du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76); du 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, Rec. p. I-1599, point 32), ainsi que Kittel et Recolta Recycling, précité (point 54).

45 – Après une longue évolution jurisprudentielle, la doctrine de l'abus de droit occupe aujourd'hui une place prépondérante dans le droit de l'Union, son élévation éventuelle au rang de principe général dans certains cas étant même envisagée. C'est ce qu'affirme, par exemple, l'avocat général Poiaras Maduro au point 64 de ses conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Halifax e.a., précité, et également, quoique de manière moins tranchée, l'avocat général La Pégola au point 20 de ses conclusions dans l'affaire Centros (arrêt du 9 mars 1999, C-212/97, Rec. p. I-1459). Dans la doctrine, voir De la Feria, R., «Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax», *Common Market Law Review*, 45, 2008, p. 395.

46 – Arrêt Halifax e.a., précité (point 94).

47 – Arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 24); du 29 février 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857, point 24); du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577); Fini H, précité (point 34), ainsi que Kittel et Recolta Recycling, précité (point 55). Il suffit que l'intéressé ait su que, par son comportement, il «participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA»; dans un tel cas, «il doit être considéré comme participant à cette fraude» (Kittel et Recolta Recycling, précité, point 56).

48 – Arrêt du 27 septembre 2007 (C-146/05, Rec. p. I-7861).

49 – Arrêt Teleos e.a., précité (point 2 du dispositif).

50 – Arrêt Collée, précité (points 13 et 39).

51 – Arrêt du 13 décembre 1989 (C-342/87, Rec. p. 4227).

52 – Arrêt du 19 septembre 2000 (C-454/98, Rec. p. I-6973).

53 – Dans le même sens, arrêt du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 et C-80/02, Rec. p. I-13295, point 50).

54 – C'est moi qui souligne

55 – Comme l'a souligné, à juste titre, le gouvernement irlandais.

56 – C'est ce qui ressort de l'arrêt Halifax e.a., précité (point 94).

57 – Précité.

58 – Arrêt Collée, précité (points 38 et 39).

59 – Arrêt Collée, précité (point 40). Dans le même sens, arrêt Schmeink & Cofreth et Strobel, précité (point 62).

60 – Dans la présente affaire, l'ordre juridique allemand prévoit d'ailleurs la possibilité d'imposer une sanction administrative.