Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MACIEJ SZPUNAR
présentées le 11 septembre 2014 [1]

Affaires jointes C-131/13, C-163/13 et C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)
contre
Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof
et
Turbu.com BV (C-163/13),
Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)
contre
Staatssecretaris van Financiën
[demandes de décision préjudicielle

formées par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

«TVA — Régime transitoire des échanges entre les États membres — Biens expédiés ou transportés à l'intérieur de l'Union européenne — Fraude commise dans l'État membre d'arrivée — Prise en compte de la fraude dans l'État membre expéditeur — Exonération»

Introduction

1. Selon une étude récente menée à l'initiative de la Commission européenne, la perte de recettes provenant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») s'est élevée en 2011, dans les États membres, à 193 milliards d'euros, ce qui représente 18 % des recettes dues et 1,5 % du produit intérieur brut (PIB) [2]. Si cette perte a de multiples raisons, la fraude en est une des principales. Il n'est alors pas étonnant que la lutte contre la fraude à la TVA devienne une préoccupation particulièrement importante des administrations et des juridictions nationales. Depuis un certain temps, cette problématique occupe également une place croissante dans la jurisprudence de notre Cour.

2. Le système de la taxation des échanges intracommunautaires constitue un terrain particulièrement propice à la fraude, dont le mode opératoire consiste à utiliser les mécanismes de la TVA pour réaliser des bénéfices indus sous forme de déductions, d'exonérations et de remboursements de la taxe. Récemment encore, plusieurs arrêts de notre Cour ont abordé ce problème. Les présentes affaires jointes offrent l'occasion de développer et de compléter cette jurisprudence. En effet, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) nous interroge sur l'étendue des compétences et des obligations des autorités et des juridictions des États membres face à ce type de fraude, et ce en absence de dispositions explicites concernant ces compétences et obligations en droit national.

1 — Langue originale: le français.

2 — Voir communiqué de presse de la Commission du 19 septembre 2013, IP/13/844.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3. Le droit à déduction de la taxe payée en amont est un des principaux mécanismes de fonctionnement de la TVA. À l'époque des faits dans les affaires au principal, ce droit était établi à l'article 17 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 [3], telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 [4] (ci-après la «sixième directive»), dans sa version résultant de l'article 28 septies de cette même directive. Les paragraphes 2, sous a) et d), et 3, sous b), dudit article sont ainsi libellés:

«2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]

d) la [TVA] due conformément à l'article 28 *bis* paragraphe 1 point a).

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

[...]

b) de ses opérations exonérées conformément [...] à l'article 28 *quater* titres A [...]»

4. Le régime applicable aux livraisons des biens entre assujettis des différents États membres est fondé sur le principe de l'exonération dans l'État membre de la livraison (appelée alors livraison intracommunautaire), avec maintien du droit à déduction de la taxe en amont, et de l'imposition dans l'État membre de l'acquisition (appelée acquisition intracommunautaire) au taux en vigueur dans cet État. Ce type d'exonération est parfois qualifié d'«imposition à taux 0 %». Il doit être distingué d'une exonération «classique» ne donnant pas droit à déduction. Ce dernier type d'exonération a pour effet de soustraire l'opération au champ d'application du système de TVA. Tel n'est pas le cas de l'exonération des livraisons intracommunautaires qui ne fait que déplacer la compétence fiscale de l'État membre de livraison vers l'État membre d'acquisition, tout en maintenant l'opération sous le régime de la TVA. C'est uniquement dans ce contexte que l'on peut parler d'un «droit à l'exonération». Par ailleurs, comme l'acquisition intracommunautaire donne immédiatement droit à déduction, le montant de la taxe due au titre de cette acquisition est nul (autoliquidation de la taxe). Ce n'est qu'après avoir effectué une livraison taxée en aval que l'acheteur sera redevable de la taxe facturée à l'occasion de cette livraison. Ces règles résultent notamment des articles 28 bis, 28 ter et 28 quater de la sixième directive.

3 — JO L 145, p. 1.
4 — JO L 102, p. 18.

5. Ainsi, l'article 28 bis de la sixième directive dispose:

«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.

[...]»

6. Selon l'article 28 ter, A, de la même directive:

«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 1, 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 [TVA] sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition, dans la mesure où l'acquéreur n'établit pas que cette acquisition a été soumise à la taxe conformément au paragraphe 1.

Si, néanmoins l'acquisition est soumise à la taxe, en application du paragraphe 1, dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens après avoir été soumise à la taxe en application du premier alinéa, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans l'État membre qui a attribué le numéro d'identification à la [TVA] sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition.Aux fins du premier alinéa, l'acquisition intracommunautaire de biens est réputée avoir été soumise à la taxe conformément au paragraphe 1, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

— l'acquéreur établit avoir effectué cette acquisition intracommunautaire pour les besoins d'une livraison subséquente, effectuée à l'intérieur de l'État membre visé au paragraphe 1, pour laquelle le destinataire a été désigné comme le redevable de la taxe conformément à l'article 28 *quater* titre E paragraphe 3,

— l'acquéreur a rempli les obligations de déclaration prévues à l'article 22 paragraphe 6 point b) dernier alinéa.»

7. L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de cette directive prévoit:

«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.»

Le droit néerlandais

8. Les dispositions susvisées de la sixième directive ont été transposées en droit néerlandais aux articles 9, 15, 17 ter et 30 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (wet op de omzetbelasting), du 28 juin 1968 [5].

9. Selon la juridiction de renvoi, le droit néerlandais ne comporte aucune disposition explicite soumettant le droit à déduction, à l'exonération ou au remboursement de la taxe à la condition que l'opération ne participe pas d'une fraude fiscale dont l'assujetti avait ou aurait dû avoir connaissance.

Les faits au principal, les questions préjudicielles et le déroulement de la procédure

Affaire C-131/13

10. Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (ci-après «Italmoda»), société de droit néerlandais, exerce son activité dans le domaine du commerce des chaussures. À l'époque des faits au principal, c'est-à-dire entre l'année 1999 et l'année 2000, elle a également réalisé des transactions portant sur du matériel informatique. Ce matériel, acquis par Italmoda aux Pays-Bas et en Allemagne, a été vendu et livré à des clients assujettis à la TVA en Italie. En ce qui concerne les biens provenant d'Allemagne, ils étaient achetés par Italmoda sous son numéro d'identification à la TVA néerlandais (acquisition soumise à la TVA de l'État du numéro d'identification au sens de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, de la sixième directive), mais transportés directement de l'Allemagne vers l'Italie.

11. En ce qui concerne les biens acquis aux Pays-Bas, Italmoda a effectué toutes les déclarations nécessaires et a déduit la taxe en amont sur ses déclarations de TVA. En revanche, en ce qui concerne les biens provenant d'Allemagne, Italmoda n'a déclaré ni la livraison intracommunautaire dans ledit État membre ni l'acquisition intracommunautaire aux Pays-Bas, bien que cette opération ait été exonérée en Allemagne. En Italie, aucune de ces acquisitions intracommunautaires n'a été déclarée par les acheteurs et la TVA n'a pas été payée. Les autorités fiscales italiennes ont procédé au recouvrement de la taxe due et ont refusé auxdits acheteurs le droit à déduction.

12. Les autorités fiscales néerlandaises, estimant que Italmoda avait participé consciemment à une fraude destinée à éluder la TVA en Italie, ont refusé à celle-ci le droit à l'exonération au titre des livraisons intracommunautaires destinées vers cet État membre, le droit à déduction de la taxe en amont ainsi que le droit au remboursement de la taxe payée au titre des marchandises provenant d'Allemagne et ont de ce fait établi trois avis de redressement à la charge d'Italmoda. Le recours

5 — *Staatsblad* 1968, nº 329.

d'Italmoda contre ces avis a été accueilli en première instance par le Rechtbank te Haarlem qui a chargé les autorités fiscales de statuer à nouveau. Cependant, Italmoda a formé un recours en appel contre ce jugement devant le Gerechtshof te Amsterdam. Celui-ci, dans son arrêt du 12 mai 2011, a annulé le jugement du Rechtbank te Haarlem ainsi que les avis de redressement.

13. Le Staatssecretaris van Financiën a saisi la juridiction de renvoi d'un pourvoi en cassation contre cet arrêt. C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden a posé les questions préjudicielles suivantes:

«1) En vertu du droit de l'Union, les autorités et les instances judiciaires nationales doivent-elles refuser l'exonération de la TVA en cas de livraison intracommunautaire, ou le droit à déduction de la TVA en cas d'acquisition de biens expédiés, après cette acquisition, à destination d'un autre État membre, ou enfin le remboursement de la TVA découlant de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive, lorsque, sur la base de données objectives, une fraude à la TVA a été établie relativement à ces biens, et que l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il y participait, dans l'hypothèse où le droit national n'a pas prévu, dans de telles circonstances, la possibilité de refuser l'exonération, la déduction ou le remboursement?

2) Dans l'hypothèse où la première question appelle une réponse positive, l'exonération, la déduction ou le remboursement mentionnés ci-dessus doivent-ils également être refusés lorsque la fraude à la TVA a eu lieu dans un autre État membre (que l'État membre d'expédition des biens) et que l'assujetti avait connaissance de la fraude, ou aurait dû en avoir connaissance, alors que, dans l'État membre d'expédition, cet assujetti a respecté toutes les conditions (formelles) imposées par les dispositions légales nationales pour pouvoir invoquer l'exonération, la déduction ou le remboursement et qu'il a toujours fourni, dans cet État membre, toutes les données nécessaires concernant les biens, l'expédition et les acheteurs établis dans l'État membre de destination?

3) Dans l'hypothèse où la première question appelle une réponse négative, que faut-il entendre, à l'article 28 ter, A, paragraphe 2, première phrase, de la sixième directive, par les termes 'soumise [à la taxe]', le fait de déclarer, avec pièces justificatives à l'appui, dans la déclaration TVA légalement prescrite, la TVA due en matière d'acquisition intracommunautaire dans l'État membre de destination, ou, en l'absence d'une telle déclaration, le fait, pour les autorités fiscales de l'État membre de destination, de prendre les mesures utiles pour régulariser cette absence de déclaration? Pour répondre à cette question, le fait que la transaction en cause fait partie d'une chaîne de transactions visant à mettre en place une fraude à la TVA dans le pays de destination et que l'assujetti en avait connaissance ou aurait dû en avoir connaissance, est-il pertinent?»

L'affaire C-163/13

14. Turbu.com BV (ci-après «Turbu.com»), société de droit néerlandais, exploite un commerce de gros de matériel informatique et de télécommunication ainsi que de logiciels. Durant la période comprise entre le mois d'août et le mois de décembre 2001, Turbu.com a effectué un certain nombre de livraisons intracommunautaires de téléphones portables, en appliquant l'exonération prévue et en déduisant la taxe en amont. Après une enquête des services de renseignement fiscal, le directeur de Turbu.com a été condamné pénalement, en 2005, pour faux en écriture et dépôt d'une déclaration fiscale incomplète et inexacte.

15. À l'occasion de cette enquête, les autorités fiscales ont considéré que Turbu.com avait appliqué à tort l'exonération auxdites livraisons et lui ont adressé un avis de redressement. À la suite des recours introduits par la société intéressée, cet avis a été confirmé en première instance par le Rechtbank te Breda, puis en appel par le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch dans un arrêt du 25 février 2011.

16. Turbu.com a saisi la juridiction de renvoi d'un pourvoi en cassation contre cet arrêt. C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden a posé la question préjudicielle suivante:

«Le droit de l'Union européenne impose-t-il aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice de l'exonération TVA en faveur d'une livraison intracommunautaire lorsque des éléments objectifs permettent d'établir qu'une fraude à la TVA a été commise à l'occasion d'une fourniture de biens et que l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il participait à cette opération lorsque la loi nationale ne prévoit pas de le priver du bénéfice de l'exonération en pareilles circonstances?»

L'affaire C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (ci-après «TMP»), société de droit néerlandais, exerce son activité dans le domaine du commerce des téléphones portables. Au mois de juillet 2003, elle a effectué des livraisons intracommunautaires de téléphones portables, en appliquant l'exonération prévue et en demandant le remboursement de la taxe payée en amont au titre de l'acquisition de ces mêmes téléphones auprès des entreprises établies sur le territoire néerlandais. Les autorités fiscales néerlandaises, ayant constaté plusieurs irrégularités dans les déclarations effectuées par TMP aussi bien au sujet des opérations en amont que desdites livraisons intracommunautaires, ont refusé le remboursement. Cette décision a été annulée par le Rechtbank te Breda, dont le jugement a été à son tour annulé par le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch dans un arrêt du 25 février 2011.

18. TMP a saisi la juridiction de renvoi d'un pourvoi en cassation contre cet arrêt. C'est dans ces conditions que le Hoge Raad der Nederlanden a posé la question préjudicielle suivante:

«Le droit de l'Union européenne impose-t-il aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction lorsque des éléments objectifs démontrent qu'une fraude à la TVA a été commise à l'occasion d'une fourniture de biens et que l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il y avait participé lorsque la loi nationale ne prévoit pas la déchéance de ce droit en pareilles circonstances?»

La procédure devant la Cour

19. Les demandes de décision préjudicielle ont été déposées au greffe de la Cour, respectivement, les 18 mars (C-131/13) et 2 avril 2013 (C-163/13 et C-164/13). Les trois affaires ont été jointes aux fins de la procédure écrite, orale et de l'arrêt par décision du président de la Cour du 25 avril 2013. Des observations écrites ont été déposées par Italmoda, Turbu.com et TMP, par les gouvernements néerlandais et du Royaume-Uni ainsi que par la Commission. Italmoda, Turbu.com, TMP, les gouvernements néerlandais, italien et du Royaume-Uni ainsi que la Commission étaient représentés lors de l'audience qui a eu lieu le 5 juin 2014.

Appréciation

Sur la recevabilité

Sur la première question dans l'affaire C-131/13

20. Italmoda remet en cause la recevabilité de la première question dans l'affaire C-131/13, car il s'agirait, selon elle, d'une question de droit national.

21. Il est constant que l'interprétation et l'application du droit national appartiennent aux juridictions nationales. Cependant, la question de la juridiction de renvoi porte sur l'étendue des compétences et des obligations qui découlent, pour les autorités et les juridictions des États membres, des dispositions du droit de l'Union en ce qui concerne la déduction, l'exonération et le remboursement de la TVA. L'allégation d'Italmoda est dès lors dépourvue de fondement.

Sur la deuxième question dans l'affaire C-131/13

22. La Commission remet en cause la recevabilité de la deuxième question dans l'affaire C-131/13. Selon elle, cette question se fonde sur l'hypothèse selon laquelle l'assujetti a rempli correctement toutes les obligations qui lui incombent en matière d'information envers les autorités fiscales dans l'État membre de la livraison, ce qui ne serait pas le cas dans l'affaire au principal.

23. Cependant, comme je le démontrerai ci-après, dans le cas d'une fraude à la TVA dans le cadre de livraisons intracommunautaires, le fait que l'assujetti impliqué dans cette fraude a rempli correctement toutes ses obligations dans l'État membre de la livraison n'est pas forcément pertinent pour l'appréciation de son droit à déduction, à l'exonération ou au remboursement de cette taxe. Je considère dès lors que la deuxième question dans l'affaire C-131/13 est recevable.

Les renvois préjudiciels dans les affaires C-163/13 et C-164/13

24. Selon la Commission, les renvois préjudiciels dans les affaires C-163/13 et C-164/13 sont irrecevables du fait que les éléments factuels et juridiques des affaires au principal n'ont pas encore été déterminés et que les questions posées ont un caractère hypothétique.

25. Il est vrai que, selon une jurisprudence constante, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence [6]. Il appartient à la juridiction nationale de décider à quel stade de la procédure il y a lieu de poser une question préjudicielle à la Cour [7]. Le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées [8].

26. Je constate à ce sujet que, selon les décisions de renvoi dans les affaires C-163/13 et C-164/13, la juridiction de renvoi a jugé fondés tous les moyens de cassation soit parce que les faits allégués n'avaient pas été établis, soit pour défaut de motivation entachant le jugement attaqué. Notamment, dans l'affaire C-163/13 il n'a pas été établi, selon la juridiction de renvoi, si la livraison intracommunautaire pour laquelle l'exonération avait été sollicitée avait effectivement eu lieu. La juridiction de renvoi a également jugé fondé le moyen par lequel Turbu.com contestait avoir participé en connaissance de cause à une fraude à la TVA. Dans l'affaire C-164/13, l'existence même d'une fraude n'a pas été, selon la juridiction de renvoi, établie à suffisance de droit et la participation de TMP à une telle fraude n'a pas été soulevée par l'administration fiscale en deuxième instance.

6 — Arrêt Melki et Abdeli (C-188/10 et C-189/10, EU:C:2010:363, point 27).

7 — Arrêt Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, point 39 et jurisprudence citée).

8 — Arrêt Melki et Abdeli (EU:C:2010:363, point 27 et jurisprudence citée).

27. Le représentant de Turbu.com et de TMP a affirmé lors de l'audience que les questions préjudicielles dans ces deux affaires étaient pertinentes, car, dans l'hypothèse d'une réponse négative de la Cour, la juridiction de renvoi pourrait annuler les avis de redressement sans renvoyer les affaires à la juridiction de deuxième instance. Cependant, telle ne semble pas être l'intention de la juridiction de renvoi. Dans ces deux affaires, les moyens de cassation soulevés par les requérants au principal ne concernent aucunement le problème soulevé dans les questions préjudicielles, à savoir l'éventuelle compétence des juridictions nationales de refuser aux assujettis, respectivement, le droit à déduction ou à l'exonération. C'est seulement dans l'hypothèse où «il devait apparaître, après renvoi» [9] (au juge de deuxième instance), qu'il y a eu fraude et que les requérants au principal le savaient ou auraient dû le savoir que les questions préjudicielles deviendraient pertinentes.

28. En premier lieu, je considère donc que les questions dans les affaires C-163/13 et C-164/13 ont un caractère hypothétique. En second lieu, je constate que, dans les deux procédures au principal, les faits restent à établir et demeurent litigieux. Il convient de remarquer qu'il s'agit ici non pas de faits qui seraient une simple illustration de l'application des règles de droit, mais de faits tels que l'existence de la fraude, le caractère réel ou fictif d'une livraison ou encore la participation en connaissance de cause de l'intéressé à cette fraude. Or, de telles circonstances factuelles sont déterminantes pour l'appréciation du pouvoir des organes nationaux de refuser aux assujettis les différents droits découlant du système commun de TVA. Il me semble dès lors que, dans ces deux affaires, la Cour ne dispose pas des éléments de fait nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées.

29. Il y a lieu d'ajouter à ce sujet que, dans le mécanisme complexe de la TVA, le paiement, la déduction et l'exonération de la taxe correspondent souvent non pas à de véritables opérations financières, mais à de simples écritures comptables. Or, les entreprises ne disposent pas de fonds leur permettant de faire face aux payements imprévus de la taxe. Un refus de droit à déduction peut donc représenter un grave problème financier pour l'entreprise, pouvant même aller jusqu'à une cessation des paiements. Il est donc d'une importance primordiale que les autorités fiscales et les juridictions prennent de telles décisions de refus en se fondant sur des éléments et des indices probants de la participation consciente de l'assujetti dans la fraude. Les droits découlant du système de TVA ne sauraient être refusés uniquement sur la base de simples soupçons ou présomptions, à charge pour l'assujetti de prouver ensuite sa bonne foi.

30. Pour ces raisons, il me semble que la Cour devrait déclarer les demandes de décision préjudicielle dans les affaires C-163/13 et C-164/13 irrecevables. D'un point de vue pratique, comme la première question dans l'affaire C-131/13 englobe les questions dans ces deux affaires, s'il s'avérait que la réponse à ces questions est utile à la juridiction de renvoi ou, ce qui est bien plus probable, à la juridiction de deuxième instance, elle pourra être facilement déduite de la réponse donnée, dans le même arrêt, dans l'affaire C-131/13.

Analyse des questions préjudicielles dans l'affaire C-131/13

La fraude dite «de l'opérateur manquant»

31. Le système de TVA est, il faut bien l'admettre, assez complexe. Cette complexité présente des avantages – l'imposition de tous les biens et les services, la parfaite neutralité de la taxe pour les entreprises et une relative facilité de recouvrement pour les autorités fiscales, puisque ce sont les assujettis eux-mêmes qui réalisent la majeure partie du travail. Cependant, le fonctionnement correct de ce système nécessite la bonne foi des acteurs. En effet, le revers de la médaille tient à ce que la complexité de ce système facilite une fraude fondée sur l'utilisation de ses propres mécanismes.

9 — Selon la formulation exacte des décisions de renvoi dans les affaires C-163/13 et C-164/13.

32. Parmi les types de fraude fondée sur les mécanismes de la TVA, l'un des plus courants est la fraude dite «de l'opérateur manquant» (d'après les termes anglais «missing trader»). Son mode opératoire a été décrit maintes fois [10], cependant, pour la bonne compréhension des présentes conclusions, il me semble utile d'en rappeler les principales caractéristiques.

33. À l'origine d'une fraude figure souvent une livraison intracommunautaire. Le régime de taxation des échanges entre les États membres introduit au chapitre XVI bis de la sixième directive est particulièrement propice à la fraude, car il permet d'effectuer une livraison exonérée, mais ouvrant droit à déduction, sans accomplir les formalités complexes afférentes, par exemple, à l'exportation. L'opérateur 1 effectue donc une livraison de l'État membre A vers l'État membre B. Il n'est redevable de rien envers le fisc de l'État A, car la livraison intracommunautaire est exonérée. En revanche, il a droit à déduction de la taxe payée en amont sur les mêmes marchandises. Il peut déduire cette taxe de la taxe dont il sera redevable au titre d'autres opérations ou bien en demander le remboursement.

34. Dans l'État membre B, l'opérateur 2 effectue une acquisition intracommunautaire. Celle-ci est taxée au taux en vigueur dans l'État B, mais ladite taxe est immédiatement déductible. Dans la pratique, en cas de fraude, cette acquisition ne sera même pas déclarée. L'opérateur 2 revend la même marchandise à un opérateur 3 dans le même État membre. Cette opération étant taxée, l'opérateur 2 facture à l'opérateur 3 le prix majoré de la TVA, puis, contrairement à ce qu'il aurait dû faire, ne paye pas cette taxe au fisc, mais l'empoche et disparaît. Il est donc l'opérateur manquant. Normalement, la marchandise circule encore entre plusieurs opérateurs pour mieux dissimuler aux autorités fiscales la fraude, puis est vendue au marché noir sans TVA ou bien légalement, mais à un prix cassé. Elle peut également faire l'objet d'une autre livraison intracommunautaire ou être exportée vers un pays tiers. Cette dernière revente doit permettre aux organisateurs de la fraude de ne payer, au final, aucune TVA ou un montant très faible. La même marchandise peut également revenir vers l'opérateur 1 qui l'injectera de nouveau dans le circuit. On parle alors de «fraude carrousel».

35. Ce type de fraude peut porter sur diverses catégories de biens. Néanmoins, des marchandises comme les pièces d'ordinateurs ou les téléphones portables sont des objets de prédilection des fraudeurs, car elles présentent une forte valeur unitaire et sont faciles à transporter.

36. La difficulté de prévenir et de combattre ce type de fraude réside dans le fait que toutes les opérations dans le circuit sont légales et effectuées dans le respect des obligations fiscales. Au demeurant, certains opérateurs dans la chaîne de livraison peuvent même ne pas être conscients qu'ils prennent part à une fraude et agir de bonne foi. C'est uniquement l'opérateur manquant qui commet une fraude à proprement parler, en ne payant pas la taxe due au fisc. Le plus souvent, toutefois, cet opérateur soit agit sous couvert du numéro d'immatriculation à la TVA d'une autre entreprise, qui l'ignore, soit se présente sous forme d'une société constituée au nom d'un «homme de paille», en général une personne de milieu défavorisé ayant consenti à l'utilisation de son identité sans mesurer la portée de son geste. Après la fraude, ses organisateurs disparaissent et les autorités fiscales se retrouvent face à une personne dépourvue de tout patrimoine, incapable d'assumer une quelconque responsabilité financière.

37. Il ne faut pas envisager ce type de fraude comme une chaîne de livraison «normale», dans laquelle se serait introduit un fraudeur qui s'est borné à omettre de verser la taxe due au fisc. Même s'il arrive que des entreprises normales soient utilisées, de leur plein gré ou à leur insu, en tant que maillons de la chaîne de livraison, le tout est une activité organisée exclusivement en vue de commettre la fraude

10 — Je m'appuie principalement sur une analyse très détaillée de ce phénomène figurant dans Limbourg, N., «Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA», *La fraude à la TVA en matière pénale,* Larcier, Bruxelles, 2013, p. 63 à 93. Voir aussi, notamment, Griffioen, M., et van der Hel, L., «New European Approach to Combat VAT Fraud?», *Intertax*, vol. 42, 2014, nº 5, p. 298 à 305; Wolf, R. A., «VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective», *Intertax*, vol. 39, 2011, nº 1, p. 26 à 37; Pabiański, T., et Śliż, W., «Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT», *Przegląd podatkowy*, nº 1, 2007, p. 18 à 27, et nº 3, 2007, p. 13 à 23. Voir, également, conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans les affaires jointes Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:174, points 27 à 35).

fiscale. Le fisc n'est pas la seule victime du procédé. Comme il s'agit de transactions commerciales réalisées exclusivement en vue de commettre la fraude et la TVA est éludée, le profit des fraudeurs provient non pas de la marge bénéficiaire, mais de la fraude elle-même. Ils peuvent alors se permettre de pratiquer des prix bien en dessous de ceux du marché, ce qui est préjudiciable aux opérateurs économiques honnêtes. Dans des cas extrêmes, sur un marché donné, l'activité économique légale peut devenir impossible en raison de son absence de rentabilité, due aux prix cassés du fait de la fraude. En outre, la fraude fiscale va souvent de pair avec d'autres actes répréhensibles, comme la contrefaçon.

38. Selon les autorités néerlandaises, les opérations en cause dans l'affaire au principal font partie d'une fraude de l'opérateur manquant. C'est donc en ayant à l'esprit les caractéristiques de ce type de fraude rappelées ci-dessus qu'il convient d'analyser les questions préjudicielles.

Sur la première question préjudicielle

39. Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si un assujetti qui savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une fraude peut se voir refuser le droit à déduction, à l'exonération et au remboursement de la TVA afférente à une livraison intracommunautaire, et ce en dépit d'absence de dispositions spécifiques en ce sens en droit national. Même si les dispositions législatives et l'état de la jurisprudence concernant chacun des droits en cause (déduction, exonération, remboursement) diffèrent, une réponse unique à cette question est à mon avis possible et même souhaitable. Je commencerai par un bref aperçu de la jurisprudence pertinente de la Cour.

– La jurisprudence relative aux droits des assujettis en cas de fraude

40. Le bon fonctionnement du système de TVA nécessite une délimitation juste et équitable entre, d'un côté, les principes de neutralité et de la territorialité de la taxe, dont les droits à la déduction, à l'exonération et, le cas échéant, au remboursement doivent permettre le respect et, de l'autre, la lutte contre la fraude fiscale. Ainsi, au sujet du droit à déduction, il est de jurisprudence constante de la Cour que ce droit fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité [11]. En ce qui concerne le droit à l'exonération des livraisons intracommunautaires, la Cour a jugé que celle-ci permet d'éviter la double imposition et, partant, la violation du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA [12]. La jurisprudence concernant le remboursement est moins fournie, mais il a été par exemple jugé, au sujet du remboursement de la taxe en amont qui n'a pas pu être imputée sur la taxe due, que si les États membres disposent d'une liberté de manœuvre certaine dans l'établissement des modalités de remboursement, ces modalités ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité du système de TVA en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe [13]. Comme tout remboursement de la taxe non due contribue au respect du principe de neutralité, cette règle peut avoir une portée générale.

41. Dans le même temps, la Cour a itérativement souligné que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive [14]. La Cour en a déduit que le principe jurisprudentiel, selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires, s'applique également au domaine de la TVA [15].

11 — Voir, notamment, arrêts BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, point 18); Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, point 15), et Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, point 24).

12 — Voir, notamment, arrêt Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, point 23).

13 — Arrêt Sosnowska (EU:C:2008:395, point 17).

14 — Voir, entre autres, arrêts Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 76); Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 71), ainsi que Sosnowska (EU:C:2008:395, point 22).

15 — Voir, notamment, arrêts Halifax e.a. (EU:C:2006:121, points 68 à 70 et jurisprudence citée) ainsi que Maks Pen (EU:C:2014:69, point 26).

42. Il en résulte que, dans l'hypothèse d'un abus ou d'une fraude, l'assujetti ne peut pas invoquer son droit à déduction de la taxe en amont [16]. Dans le cas particulier d'une fraude carrousel, qui se rattache à une fraude de l'opérateur manquant, ce principe a été élargi à tous les assujettis qui, même s'ils n'étaient pas auteurs de fraude eux-mêmes, savaient ou auraient dû savoir qu'ils participaient à une fraude à la TVA. En effet, de tels assujettis doivent, selon la Cour, aux fins de l'application de la sixième directive, être considérés comme participant à cette fraude, indépendamment de la question de savoir s'ils en tirent ou non un bénéfice [17]. Dès lors, il appartient aux juridictions nationales de refuser à de tels assujettis le droit à déduction [18]. En effet, une telle interprétation est de nature à entraver les opérations frauduleuses, en les rendant plus difficiles à réaliser [19]. Cette jurisprudence a été confirmée récemment [20].

43. En outre, la Cour a jugé que la jurisprudence concernant le droit à déduction était applicable par voie d'analogie aux affaires concernant le droit à l'exonération des livraisons intracommunautaires. Pour accorder ce droit, il peut en conséquence être exigé que le fournisseur s'assure que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale [21].

44. Le pas décisif dans le développement de cette ligne de jurisprudence a été franchi dans un arrêt de la grande chambre de 2010 [22]. Bien que la fraude en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt n'était pas une fraude de l'opérateur manquant typique, les conclusions auxquelles est parvenue la Cour ont un caractère universel en ce qui concerne le droit à l'exonération de la livraison intracommunautaire dans l'hypothèse d'une fraude. La question de droit centrale dans cette affaire a été formulée, très justement à mon avis, par l'avocat général Cruz Villalón en ces termes: «il s'agit de déterminer si la bonne foi est un élément indispensable pour pouvoir bénéficier de l'exonération attachée aux livraisons intracommunautaires» [23]. L'avocat général Cruz Villalón, dans ses conclusions, après une analyse détaillée de la jurisprudence pertinente, a apporté une réponse négative à cette question, en invoquant les principes de territorialité, de neutralité et de proportionnalité [24]. Pourtant, telle n'a pas été l'approche suivie par la Cour. Celle-ci, dans son arrêt, a jugé que le droit de l'Union n'empêche pas les États membres de refuser, en cas de fraude, l'octroi de l'exonération, un tel refus comportant un effet dissuasif qui vise à prévenir toutes fraudes et évasions fiscales [25]. De plus, la Cour a considéré que, lorsqu'il existe des raisons sérieuses de supposer que l'acquisition intracommunautaire correspondant à la livraison en cause pourrait échapper au paiement de la TVA, l'État membre de départ est tenu de refuser l'exonération au fournisseur [26]. Ni le principe de proportionnalité ni les principes de neutralité, de sécurité juridique ou de protection de la confiance légitime ne remettent en cause ce constat. En effet, ces principes ne peuvent être valablement invoqués par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale et a mis en péril le fonctionnement du système de TVA [27].

45. Si l'exigence de bonne foi de la part de l'assujetti n'a pas été expressément formulée dans l'arrêt mentionné au point précédent, elle y était cependant sous-jacente, et elle a été confirmée dans un arrêt récent, dans lequel la Cour a jugé que, en cas de fraude commise par l'acquéreur, il est justifié de soumettre le droit du vendeur à l'exonération à une exigence de bonne foi. En conséquence, si une

16 — Voir, notamment, arrêts Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, point 32) ainsi que Halifax e.a. (EU:C:2006:121, point 85).
17 — Arrêt Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56).
18 — Ibidem (point 59).
19 — Ibidem (point 58).
20 — Arrêt Maks Pen (EU:C:2014:69, points 26 et 27).
21 — Arrêt Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 65).
22 — Arrêt R. (C-285/09, EU:C:2010:742).
23 — Voir ses conclusions dans l'affaire R. (C-285/09, EU:C:2010:381, point 43).
24 — Ibidem (points 57 à 109).
25 — Arrêt R. (EU:C:2010:742, points 49 et 50).
26 — Ibidem (point 52).
27 — Ibidem (points 53 et 54).

juridiction nationale parvenait à la conclusion que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée participait d'une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, elle devrait lui refuser le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA [28].

– La bonne foi de l'assujetti, principe général en matière de TVA

46. Il existe donc dans la jurisprudence un principe selon lequel, dans l'hypothèse où l'opération participe d'une fraude, un comportement de bonne foi est exigé du justiciable pour qu'il puisse bénéficier de l'exonération de sa livraison intracommunautaire. La bonne foi est ici entendue de manière large, au-delà de l'acception classique de cette notion. En effet, satisfait à l'exigence de bonne foi l'assujetti qui non seulement n'a pas participé activement à la fraude, mais qui ne savait même pas et ne pouvait pas savoir qu'il y était impliqué. Il est donc exigé de l'assujetti qu'il soit honnête, mais également, si besoin en est, qu'il prenne certaines précautions, afin de s'assurer de la régularité des opérations menées. Cette seconde exigence, que j'appellerai un devoir de diligence raisonnable, s'explique par le rôle spécifique de l'assujetti dans le système de TVA, dans lequel il est non pas seulement le redevable de la taxe, mais également son collecteur. Le bon fonctionnement du système dépend donc dans une large mesure du comportement des assujettis eux-mêmes.

47. En outre, même si les termes «bonne foi» ne sont pas employés dans le contexte du droit à déduction de la taxe en amont, ce principe de bonne foi peut être déduit de la jurisprudence rappelée au point 42 des présentes conclusions. En effet, selon cette jurisprudence, si l'opération participe d'une fraude, le bénéfice du droit à déduction est subordonné à la bonne foi et à la diligence raisonnable de l'assujetti, c'est-à-dire au fait de ne pas avoir participé consciemment à la fraude et d'avoir entrepris les mesures nécessaires pour se renseigner sur la régularité de l'opération menée.

48. En ce qui concerne le droit au remboursement, également mentionné dans la question préjudicielle, il convient d'observer, à titre liminaire, que dans le système de TVA, le remboursement ne constitue pas un droit autonome au même titre que le droit à déduction ou à l'exonération. Le remboursement est un mécanisme de correction, utilisé lorsqu'il n'est pas possible d'assurer la neutralité de la taxe par l'application des mécanismes standards du système de TVA, en particulier la déduction [29]. Il en est également ainsi en ce qui concerne le mécanisme de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, de la sixième directive qui prévoit la réduction de la base d'imposition dans l'État membre qui a attribué le numéro de TVA, si l'acquisition fait l'objet d'une imposition dans l'État membre de destination (dans l'hypothèse où il s'agit de deux États différents). C'est seulement dans l'hypothèse d'un paiement de la taxe dans le premier État membre qu'il y aurait lieu, le cas échéant, de la rembourser.

49. Le droit au remboursement est donc inséparablement lié au mécanisme dont il assure la correction. Ainsi, il doit naturellement être soumis au même traitement que ledit mécanisme du point de vue de l'application du principe de bonne foi. Autrement dit, dans les cas d'opérations participant d'une fraude, si l'assujetti n'ayant pas agi de bonne foi et avec diligence raisonnable se voit refuser le droit à déduction ou le droit à l'exonération, tout remboursement éventuel afférent audit droit devrait également lui être refusé.

28 — Arrêt Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, points 50 et 54).

29 — Par exemple dans le cas où le montant de la taxe payée en amont excède le montant de la taxe due durant la période d'imposition considérée.

50. Selon moi, il devrait en aller de même en ce qui concerne d'autres droits découlant du système de TVA, par exemple le droit à la réduction de la base d'imposition au titre de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, de la sixième directive. En effet, l'exigence de la bonne foi de l'assujetti ayant effectué une opération participant d'une fraude reflète le principe général selon lequel nul ne saurait bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits découlant du système juridique de l'Union. Il n'y a donc pas lieu de distinguer entre, d'une part, le droit à déduction et le droit à l'exonération et, d'autre part, les autres droits.

51. Je ne suis pas convaincu, à cet égard, par l'argumentation de la Commission, selon laquelle les droits de l'assujetti découlant de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, de la sixième directive doivent être traités différemment au motif que cette disposition prévoit uniquement un mécanisme de correction permettant d'assurer la neutralité de la taxe dans certaines livraisons intracommunautaires spécifiques. En règle générale, les mécanismes du système de TVA, tels que la déduction de la taxe en amont ou l'exonération des livraisons intracommunautaires, ont pour objectif d'assurer que la charge de la taxe soit supportée par le consommateur et qu'elle soit neutre pour les opérateurs économiques. Il ressort cependant de la jurisprudence citée aux points 40 à 45 des présentes conclusions, sur laquelle je m'appuie pour conclure à l'existence d'un principe général de bonne foi, que cette neutralité de la taxe ne peut pas être utilement invoquée par les assujettis qui ont volontairement ou par négligence participé à la fraude. En conséquence, je ne perçois, de ce point de vue, aucune différence objective entre les différents droits découlant des mécanismes du système de TVA, tels que le droit à déduction, à l'exonération ou au remboursement.

52. À mon avis, ledit principe de bonne foi a donc vocation à s'appliquer non seulement au droit à déduction et au droit à l'exonération, mais également à d'autres droits existants dans le système de TVA, ainsi qu'au droit au remboursement de la taxe payée éventuellement afférent à ces droits.

53. Cependant, l'exigence ainsi imposée aux assujettis n'est pas une exigence de résultat, mais une simple exigence de moyens. Selon l'expression employée par la Cour, les opérateurs qui prennent toute mesure qui peut être raisonnablement exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne participent pas d'une fraude doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations [30]. La détermination des mesures pouvant raisonnablement être exigées d'un assujetti dépend essentiellement des circonstances du cas d'espèce. Toutefois, il ne saurait être imposé aux assujettis d'effectuer les contrôles qui incombent normalement aux autorités fiscales [31]. Le principe de bonne foi ne joue donc pas uniquement au détriment des assujettis. Tout au contraire, dans la plupart des affaires portées devant la Cour, le fait que l'assujetti ne savait pas et ne pouvait pas savoir que son opération participait d'une fraude lui permettait de conserver son droit à déduction ou à l'exonération [32]. Le cas échéant, ce droit pourrait même lui être reconnu sans que les conditions matérielles de sa naissance n'aient été réunies [33]. Ainsi, le principe de bonne foi permet d'assurer une juste répartition du risque de fraude entre l'administration fiscale et les assujettis ainsi qu'entre les différentes parties à l'opération [34].

54. Il reste à préciser ce que l'on entend par «opération participant d'une fraude» dans le contexte de la fraude de l'opérateur manquant. Ce type de fraude consiste, je le rappelle, en une série de livraisons, dont au moins une est une livraison intracommunautaire, à la suite de laquelle la TVA est bien perçue (comprise dans le prix) lors de la livraison en aval, mais n'est pas reversée au fisc. Il pourrait donc

30 — Arrêt Kittel et Recolta Recycling (EU:C:2006:446, point 51).

31 — Arrêt Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 59 à 65).

32 — Voir, entre autres, arrêts Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16); Mahagében et Dávid (EU:C:2012:373), ainsi que VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 — Arrêt Teleos e.a. (EU:C:2007:548, point 2 du dispositif). Voir, également, affaire ayant donné lieu à l'arrêt Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), dans laquelle il n'était pas certain que les marchandises faisant l'objet de la livraison intracommunautaire en cause aient effectivement quitté le territoire national. Malgré cela, la Cour a soumis la possibilité de refus du droit à l'exonération à la condition que le vendeur savait ou aurait dû savoir que l'opération participait d'une fraude.

34 — Voir, en ce sens, arrêt Teleos e.a. (EU:C:2007:548, point 58).

sembler, à première vue, que seule la livraison intracommunautaire en cause (et, bien entendu, son corollaire, c'est-à-dire l'acquisition intracommunautaire du même bien) participe de la fraude. Pourtant, ce serait ignorer la nature complexe de la fraude en question. En effet, son mode opératoire exige d'effectuer plusieurs livraisons, tant en amont qu'en aval. Cela est le plus manifeste dans le cas d'une fraude carrousel, dans laquelle c'est la même marchandise qui repasse plusieurs fois entre les mains des mêmes opérateurs. Les livraisons successives n'ont alors d'autre but que de générer les occasions de détourner la taxe due et de masquer ensuite la fraude. Si les circonstances de chaque affaire doivent évidemment être appréciées au cas par cas, il n'est pourtant pas exclu, à première vue, de considérer toutes les opérations dans une chaîne comportant une fraude de l'opérateur manquant comme participant de cette fraude.

55. Bien entendu, il se peut que soit impliqué inconsciemment dans une telle chaîne frauduleuse un opérateur pour lequel la livraison effectuée constitue une activité économique normale. Celui-ci, s'il a agi de bonne foi et avec la diligence requise, est alors protégé.

– La nécessité de dispositions explicites en droit national

56. La juridiction de renvoi cherche également à savoir si différents droits découlant du système de TVA peuvent être refusés malgré l'absence de dispositions spécifiques en ce sens dans l'ordre juridique national. Selon moi, la reconnaissance de l'existence dans ledit système d'un principe général de bonne foi de l'assujetti comme condition de l'exercice de ces droits permet de répondre par l'affirmative à cette question.

57. En effet, cette exigence de bonne foi reflète l'interdiction générale d'abus et de fraude ainsi que le principe selon lequel nul ne peut bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits confiés par l'ordre juridique de l'Union. Appliqué au système de TVA, ce principe découle de l'économie même de ce système, de sorte qu'il ne nécessite pas de concrétisation législative. De même que la Cour n'avait pas besoin de dispositions spécifiques dans la sixième directive pour consacrer l'existence du principe de bonne foi, les juridictions nationales non plus n'ont pas davantage besoin de dispositions nationales pour appliquer ce principe dans des cas concrets.

58. Je ne suis pas convaincu par l'argument, soulevé principalement par la Commission dans ses observations écrites, selon lequel la situation du droit à déduction est différente à cet égard de celle du droit à l'exonération des livraisons intracommunautaires. Selon elle, la mention faite à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive des «conditions [que les États membres] fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-après et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels» signifierait que le refus du droit à l'exonération nécessite une disposition spécifique en droit national, contrairement au refus du droit à déduction, car pour la déduction aucune référence aux règles nationales n'existe dans la sixième directive.

59. Une telle interprétation ne me paraît conforme ni à l'économie ni à la finalité de la disposition citée. En effet, dès lors que le régime de taxation des échanges entre les États membres repose sur les informations fournies par les assujettis, il était nécessaire de fixer les différentes formalités permettant à ces derniers de prouver que les conditions matérielles de l'exonération sont satisfaites. La sixième directive laisse le soin de fixer ces modalités formelles aux États membres qui, dans l'exercice de cette compétence, doivent agir en conformité avec les principes de neutralité, de proportionnalité et de sécurité juridique [35]. Certes, les règles ainsi établies par les États membres ont bien pour but, entre autres, de prévenir l'abus, la fraude et l'évasion fiscale. Cependant, elles n'ont pas vocation à s'appliquer uniquement aux opérations participant d'une fraude, mais sont destinées à régir toutes les opérations, au premier rang desquelles figurent les opérations licites. En revanche, la question des

35 — Voir, en ce sens, arrêt Teleos e.a. (EU:C:2007:548, points 44 et 45).

conséquences de la violation ou de l'abus des règles de droit à l'égard du fonctionnement du système relèvent du champ du droit de l'Union. Ainsi, le droit à l'exonération en cas de fraude relève du mécanisme même de la TVA et des principes généraux découlant de la jurisprudence citée dans les présentes conclusions.

60. Le refus des droits découlant du système de TVA en cas d'implication de l'assujetti dans la fraude n'est pas non plus, comme le prétend Italmoda dans ses observations, une «peine au sens matériel», laquelle, en vertu de l'article 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et de l'article 49 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, doit être prévue par une disposition législative antérieure. La bonne foi de l'assujetti étant une condition préalable de l'acquisition desdits droits, leur refus doit être considéré non pas comme une sanction, mais comme un élément inhérent au système de TVA.

61. De même, je ne saurais partager l'avis exprimé par Italmoda, selon lequel l'application à la présente affaire de la jurisprudence découlant des arrêts Kittel et Recolta Recycling [36] et R. [37] – les faits dans la procédure au principal étant antérieurs à ces arrêts – revient à une application rétroactive de la loi. En effet, l'obligation d'honnêteté et de diligence dans les relations commerciales, y compris envers les autorités publiques, est inhérente à toute activité économique, de sorte que les assujettis ne sauraient valablement se prévaloir de leur ignorance d'un tel devoir.

62. À ce sujet, il y a lieu d'ajouter que, selon une jurisprudence établie, l'interprétation que, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, la Cour donne d'une règle du droit de l'Union éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation [38]. La limitation dans le temps des effets d'un arrêt préjudiciel est exceptionnellement possible, si sont réunies les conditions nécessaires à cet égard [39]. Cela n'a pas été fait dans les arrêts mentionnés au point 61 des présentes conclusions.

63. Au vu de ces considérations, il doit être répondu à la première question préjudicielle dans l'affaire C-131/13 que les dispositions de la sixième directive doivent être interprétées en ce sens que les autorités nationales doivent refuser à l'assujetti qui savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une fraude le droit à déduction de la taxe en amont, le droit à l'exonération de la livraison intracommunautaire et le droit à la réduction de la base d'imposition en vertu du mécanisme prévu à l'article 28 ter, A, paragraphe 2, deuxième alinéa, de cette directive, ainsi que tout droit au remboursement éventuel y afférant, même en cas d'absence de dispositions expresses en ce sens dans la législation nationale.

Sur la deuxième question préjudicielle dans l'affaire C-131/13

64. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si le fait que la fraude a eu lieu dans un autre État membre que celui qui serait compétent pour refuser les différents droits à l'assujetti a une influence sur la possibilité ou l'obligation de prononcer un tel refus.

65. À mon avis la réponse doit être négative pour trois raisons.

36 — EU:C:2006:446

37 — EU:C:2010:742

38 — Voir, notamment, arrêts Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, point 16) et Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, point 55).

39 — Voir, notamment, arrêt Brzeziński (EU:C:2007:33, point 56).

66. Premièrement, dès lors que le critère déterminant pour apprécier le droit de l'assujetti est son état d'esprit, le territoire sur lequel a eu lieu la fraude est sans importance. Qu'elle ait été commise dans l'État membre compétent pour refuser les différents droits à l'assujetti ou dans un autre, si l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il y était impliqué, il n'a de toute façon pas agi de bonne foi et avec la diligence requise.

67. Deuxièmement, si la fiscalité demeure une compétence propre des États membres, le système de TVA n'en est pas moins un système commun, dont les recettes sont reversées pour partie au budget de l'Union. Les États membres ont donc une obligation de coopération afin de protéger le bon fonctionnement de ce système dans sa totalité. Il ne serait pas conforme à cette obligation qu'ils puissent ou doivent se contenter de prévenir uniquement la fraude ayant lieu sur leurs territoires respectifs.

68. Enfin, troisièmement, certains types de fraude, comme la fraude de l'opérateur manquant, reposent justement sur les mécanismes du régime de taxation des échanges intracommunautaires. En effet, c'est la différence entre le prix de l'acquisition intracommunautaire, non grevée de la TVA (car la livraison qui en est le corollaire est exonérée), et le prix de la livraison du même bien effectuée en aval, majoré de la TVA (qui ne sera pas reversée au fisc), qui assure principalement la rentabilité de ce type de fraude. En outre, le fait de soumettre l'opération frauduleuse à la compétence des autorités fiscales de deux États différents rend la fraude plus difficile à détecter. La même fraude commise au sein d'un seul État membre rapporterait aux fraudeurs seulement la différence entre la taxe payée en amont et celle due et serait rapidement découverte par les autorités fiscales par la simple comparaison des déclarations et des factures y afférentes. Par conséquent, la prévention de la fraude de l'opérateur manquant par le seul État membre directement lésé ne serait pas efficace. Par ailleurs, dans le cas de chaînes de livraison frauduleuses impliquant plusieurs États membres, il pourrait être difficile de déterminer avec précision les pertes fiscales exactes de chaque État membre intéressé.

Sur la troisième question préjudicielle dans l'affaire C-131/13

69. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à obtenir l'interprétation des termes «soumis à la taxe» figurant à l'article 28 ter, A, paragraphe 2, de la sixième directive, dans l'hypothèse où il serait répondu négativement à sa première question. Sa question vise, plus précisément, à savoir si la soumission à la taxe doit être le résultat de la déclaration de l'acquéreur ou bien si elle peut résulter d'autres circonstances, notamment d'une action en recouvrement de la part des autorités fiscales. Comme je propose de répondre par l'affirmative à la première question préjudicielle, la réponse à la troisième question est sans objet. En effet, étant donné que la bonne foi de l'assujetti est l'élément déterminant aux fins de la reconnaissance ou du refus du droit découlant de la disposition en question, la définition de ladite notion est dépourvue de pertinence, car, en l'absence de cette bonne foi en l'espèce, le mécanisme prévu à ladite disposition ne sera pas d'application.

70. Si la Cour répondait par la négative à la première question, à tout le moins en ce qui concerne le droit découlant de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, de la sixième directive, j'estime que la réponse à la troisième question découle de l'interprétation donnée déjà par la Cour de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, deuxième et troisième alinéas, de la sixième directive, en vertu de laquelle l'application du mécanisme prévu à ce deuxième alinéa est subordonnée aux conditions cumulatives établies audit troisième alinéa, parmi lesquelles figure la condition que «l'acquéreur [ait] rempli les obligations de déclaration» [40].

40 — Arrêt X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217, point 36).

71. La juridiction de renvoi demande également dans sa troisième question si le fait que la livraison en question participait d'une fraude dont l'assujetti avait ou aurait dû avoir connaissance est pertinent aux fins de l'interprétation des termes «soumis à la taxe». Cependant, la question ici est celle non pas de l'interprétation desdits termes, mais de l'application ou non du mécanisme prévu dans la disposition analysée. Or, cette application dépend de la réponse à la première question préjudicielle.

Conclusion

72. Au vu des considérations qui précédent, je propose à la Cour de déclarer les demandes de décision préjudicielle dans les affaires C-163/13 et C-164/13 irrecevables et de répondre de manière suivante aux questions préjudicielles posées dans l'affaire C-131/13:

«1) Les dispositions 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 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doivent être interprétées en ce sens que les autorités nationales doivent refuser à l'assujetti qui savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une fraude le droit à déduction de la taxe en amont, le droit à l'exonération de la livraison intracommunautaire et le droit à la réduction de la base d'imposition en vertu du mécanisme prévu à l'article 28 ter, A, paragraphe 2, deuxième alinéa, de cette directive, ainsi que tout droit au remboursement éventuel y afférant, même en cas d'absence de dispositions expresses en ce sens dans la législation nationale.

2) Le fait que la fraude a eu lieu dans un autre État membre que celui qui est compétent pour refuser à l'assujetti le bénéfice des droits énumérés au point 1 n'a pas d'influence sur l'obligation incombant aux autorités nationales de prononcer un tel refus.»