CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
présentées le 14 mars 2006 [1]

I — Introduction

1. La Cour de cassation (Belgique) interroge la Cour de justice sur les effets, dans le cadre du régime commun de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), d'une règle de droit national qui frappe de nullité absolue les contrats ayant une cause illicite et, par conséquent, les manœuvres visant à tromper l'État dans la gestion et l'application de cette taxe.

2. Concrètement, elle demande si, dans une fraude de «type carrousel», cette conséquence sur la validité du contrat de vente fait obstacle à la déduction de la taxe payée, en distinguant deux hypothèses, celle dans laquelle l'acquéreur a contracté de bonne foi (affaire C-440/04) et celle dans laquelle il a participé à la fraude (affaire C-439/04) [2].

3. L'arrêt du 12 janvier 2006, Optigen e.a. [3], a fourni une réponse pour la première hypothèse, permettant à l'assujetti de déduire la taxe s'il ignorait que la transaction s'inscrivait dans une manœuvre plus large, et réalisée dans le but de soustraire des fonds au Trésor public.

4. Pour écarter l'incertitude relative à la deuxième hypothèse, dans laquelle l'assujetti intervient activement dans la fraude, les arrêts récents du 21 février 2006, Halifax e.a., BUPA e.a. et University of Huddersfield [4], fournit des lignes d'interprétation appropriées.

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — La Cour de cassation a saisi la Cour de deux autres questions préjudicielles [affaires Ring Occasions et Fortis Banque (C-42/05) et Samotor (C-378/05)], portant sur des questions analogues à celles qui nous occupent ici.

3 — C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483.

4 — C-255/02, C-419/02 et C-223/03, Rec. p. I-1609, p. I-1685 et p. I-1751.

II — Le cadre juridique

A — *La réglementation communautaire en matière de TVA*

5. Selon l'article 2 de la première directive [5]:

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

6. Conformément à cette règlementation, la sixième directive [6] distingue deux catégories d'opérations imposables: les «livraisons de biens» et les «prestations de services», définissant les premières comme le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire (article 5, paragraphe 1).

7. Elle couvre ces opérations, lorsqu'elles sont effectuées à l'intérieur d'un pays par quiconque accomplit, d'une façon indépendante, des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris celles des professions libérales ou assimilées (articles 2, paragraphe 1, et 4, paragraphes 1 et 2).

8. L'article 17 situe la naissance du droit à déduction au moment où la taxe déductible devient exigible, et précise quelles en sont les conditions d'exercice.

9. La sixième directive, qui réglemente les exonérations (articles 13 à 16), fait référence à la nécessité d'éviter «certaines fraudes ou évasions fiscales», objectif qui autorise un État membre à déroger à cette directive (article 27, paragraphe 1).

5 — Directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301).

6 — 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).

B — *Le droit belge*

10. Le code civil belge refuse tout effet aux obligations sans cause ou sur une fausse cause ou sur une cause illicite (article 1131), et considère que la cause est illicite quand elle est prohibée par la loi, quand elle est contraire aux bonnes mœurs ou à l'ordre public (article 1133).

11. En application de ces principes, la Cour de cassation, juridiction de renvoi [7], a jugé de nullité absolue la convention ayant pour but d'échapper au paiement de la TVA, dès lors que l'une des parties a contracté à des fins illicites, même si ces fins n'étaient pas connues du cocontractant.

12. La Cour de cassation soutient donc naturellement que le transfert de propriété effectué dans le même dessein est frappé de nullité, sans pouvoir être qualifié de «livraison de biens» au sens de l'article 10, paragraphe 1, du code de la TVA [8] (transposant l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive), et que par conséquent le droit à déduction, établi à l'article 45, paragraphe 1, dudit code de la TVA (transposant l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive), n'entre pas dans le patrimoine juridique de l'acquéreur, même s'il ignorait le motif illicite du vendeur.

III — Les faits des litiges au fond

A — *Dans l'affaire C-439/04*

13. La société Computime Belgium (ci-après «Computime»), actuellement en faillite et représentée par M. Axel Kittel, avait pour activité le commerce de gros de composants informatiques, qu'elle se procurait en Belgique pour les exporter à destination d'autres États de l'Union européenne, notamment au Luxembourg.

14. Le destinataire luxembourgeois réexpédiait les pièces à un tiers établi également au Grand-Duché, qui à son tour les renvoyait en Belgique, les distribuant au fournisseur de Computime [9].

7 — Arrêt du 12 octobre 2000, pourvoi n° C.99.0136.F (Bull., I, n° 543).

8 — Code de la taxe sur la valeur ajoutée, créé par la loi du 3 juillet 1969 (*Moniteur belge* du 17 juillet 1969) et modifié par la loi du 28 décembre 1992 (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992).

9 — Les inspecteurs ont constaté que, dans un laps de temps réduit (du 10 janvier au 30 juin 1997), Computime a joué de manière répétée avec les mêmes emballages de microprocesseurs CPU Pentium Intel. Sur 3 290 transactions, 736 ont eu lieu avec usage d'emballages qui avaient été transférés plusieurs fois, certains jusqu'à six fois.

15. Ce fournisseur n'a jamais reversé la TVA facturée à Computime, déduisant systématiquement les montants de la TVA qui lui étaient répercutés.

16. Selon la Cour de cassation, Computime était consciente de la manœuvre.

B — *Dans l'affaire C-440/04*

17. Le sieur Aillaud a cédé à la société Recolta Recycling (ci-après, «Recolta»), en percevant le montant de TVA correspondant, seize véhicules de luxe, qu'il avait acquis auprès d'Auto Mail.

18. Immédiatement après, Recolta les a cédées à cette entreprise, afin qu'ils soient distribués dans d'autres États membres, opération alors exonérée, en application de l'ancien article 43 du code de la TVA.

19. En réalité, les véhicules n'ont jamais quitté la Belgique, empruntant différents circuits spécialisés destinés à échapper à l'impôt. Le sieur Aillaud et Auto Mail collaboraient donc afin que la TVA facturée ne soit pas acquittée.

20. Dans le cadre des procédures pénales auxquelles ont donné lieu ces faits, une ordonnance de non-lieu a été rendue à l'égard de l'administrateur de Recolta.

IV — Les questions préjudicielles

21. L'administration a refusé à Computime et à Recolta la déduction de la TVA payée, décision que chacune des deux sociétés a attaquée, avec un bonheur inégal, puisque le tribunal de première instance de Verviers, par un jugement du 28 juillet 1999, a rejeté la demande de Computime, alors que, dans un autre jugement du 1er octobre 1996, il a donné raison à Recolta, ces décisions ayant été confirmées par la cour d'appel de Liège le 29 mai 2002 et le 9 novembre 2001 respectivement.

22. Deux pourvois ayant été formés, la Cour de cassation a suspendu la procédure et saisi la Cour de justice, en application de l'article 234 CE, des questions préjudicielles suivantes:

«1) Lorsque la livraison de biens est destinée à un assujetti qui a contracté de bonne foi dans l'ignorance de la fraude commise par le vendeur, le principe de neutralité fiscale de la taxe sur la valeur

ajoutée s'oppose-t-il à ce que l'annulation du contrat de vente, en vertu d'une règle de droit civil interne, qui frappe ce contrat de nullité absolue comme contraire à l'ordre public pour une cause illicite dans le chef du vendeur, entraîne pour cet assujetti la perte du droit à déduction de la taxe?

2) La réponse est-elle différente lorsque la nullité absolue résulte d'une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée elle-même?

3) La réponse est-elle différente lorsque la cause illicite du contrat de vente, qui entraîne sa nullité absolue en droit interne, est une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée connue des deux contractants?»

23. Les deux premières questions sont communes aux deux affaires examinées, tandis que la troisième se pose pour l'affaire Kittel (C-439/04).

V — La procédure devant la Cour de justice

24. Le président de la Cour de justice, par ordonnance du 28 janvier 2005, a prononcé la jonction des affaires C-439/04 et C-440/04, étant connexes par leur objet.

25. Le sieur Kittel, Recolta, la Commission et les gouvernements belge et italien ont déposé des observations écrites, dans le délai fixé par l'article 23 du statut de la Cour de justice.

26. Lors de l'audience du 9 février 2006, tous les intervenants, à l'exception du gouvernement italien, ont comparu et présenté oralement leurs observations.

VI — Le fonctionnement d'une fraude de type carrousel

27. Le commerce intracommunautaire apparaît comme un terrain d'élection pour échapper à la TVA, cette évasion étant susceptible de revêtir différentes modalités, même si elle est toujours organisée «en chaîne».

28. Dans sa manifestation la plus simple, elle se déroule de la façon suivante [10]:

— «A» (la «société instrumentale») effectue une livraison exonérée à «B» (l'«opérateur du carrousel» ou l'«opérateur masqué»), depuis l'État membre «X» à l'État membre «Y»;

— «B», qui a acquis les biens sans payer la TVA, les vend, dans son État membre «Y», à «C» (l'«agent»), dont il perçoit la taxe, et disparaît peu après sans la reverser au Trésor public [11]:

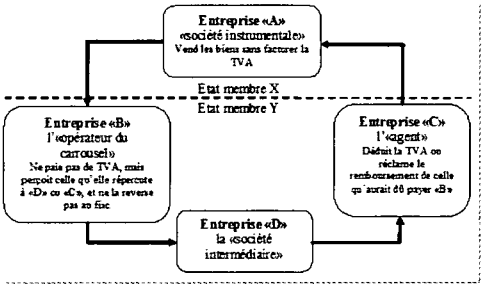
— «C» déduit la TVA correspondant à ses achats auprès de «B» et distribue la marchandise sur le marché du pays «Y», répercutant la TVA.

29. Le préjudice pour le Trésor public est égal à la partie de la taxe payée par «C» à «B», qui ne l'acquitte pas.

30. Dans certains cas, pour masquer la relation entre «B» et «C», interviennent une ou plusieurs entreprises «D» (les «sociétés intermédiaires» ou «sociétés écran»).

31. La «chaîne» prend la forme d'un «carrousel» lorsque, au lieu de se limiter au territoire de l'État «Y», l'agent «C» effectue une livraison exonérée à une entité située dans l'État d'origine des biens, «X», qui pourrait être aussi la société instrumentale «A». Dans cet État, il est possible de reproduire le stratagème indéfiniment. La fraude se manifeste lors du remboursement demandé par «C» [12].

32. L'artifice apparaît plus clairement avec le schéma suivant:



10 — Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement sur le recours aux mécanismes de la coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA, Bruxelles, le 16 avril 2004 [COM(2004) 260 final, p. 6 et 7].

11 — Ce point explique le surnom de «truite» qu'on lui attribue, en raison de son caractère glissant.

12 — Dans ce que l'on appelle la «fraude carrousel documentaire», il n'y a même pas de marchandises, elles sont remplacées par une simple circulation de factures.

33. Dans l'affaire C-439/04, il n'y avait pas d'intermédiaire «D». Computime, qui semblait informée de la fraude, a joué le rôle de l'agent «C», tandis que son fournisseur belge a joué celui de l'opérateur du carrousel «B», et que les sociétés luxembourgeoises jouaient celui de sociétés instrumentales «A».

34. Dans l'autre affaire (C-440/04), le processus s'est déroulé intégralement en Belgique, mais le profit illicite a été tiré d'une transaction intracommunautaire que ses protagonistes n'entendaient pas mener à son terme. La manœuvre reposait sur deux circuits. Dans l'un, le plus simple, Auto Mail (l'opérateur carrousel «B») détournait la TVA perçue sur la vente des automobiles au sieur Aillaud (l'agent «C»). Ces véhicules avaient été livrés, avec exonération de la TVA, par Recolta (la société instrumentale «A»), ignorant la manœuvre, à Auto Mail elle-même, avec la particularité que Recolta les avait acquises du sieur Aillaud, en payant la TVA. L'autre circuit se complique par la présence de tiers agents «C», reléguant le sieur Aillaud au rôle d'intermédiaire «D», mais dans une position différente de celle du schéma ci-dessus, comme contrepartie de la société instrumentale «A».

35. La fraude revêt en réalité des modalités aussi extravagantes et complexes que l'imagination de ceux qui la conçoivent. Je partage donc l'avis de l'avocat général Poiares Maduro lorsque, au point 8 de ses conclusions présentées dans l'affaire Optigen e.a., auxquelles j'ai fait allusion ci-dessus, il souligne que dans tous les cas leur objet réside dans le fait de ne pas déclarer un montant perçu à titre de TVA.

VII — L'analyse des questions préjudicielles

36. La Cour de cassation nous interroge sur le droit à déduction de la taxe des assujettis qui n'ont pas participé à la fraude [13], bien qu'ils l'aient facilitée [14], soit à dessein, soit par inadvertance.

A — *Les deux premières questions préjudicielles (concernant les assujettis de bonne foi)*

37. La solution de ce dilemme, comme je l'ai esquissé en introduction, est fournie par l'arrêt Optigen e.a., précité, qui, dans des

13 — Le préjudice pour le Trésor public apparaît dans le chef de l'opérateur du carrousel.

14 — En tant que société instrumentale, agent ou simple intermédiaire.

circonstances identiques, a maintenu entier le droit à déduction.

38. Il n'y a donc rien, ou très peu, à y ajouter, non seulement parce que cet arrêt est très récent, mais aussi, fondamentalement, parce que la solution qu'il donne est pleine de sagesse. Rappelant le caractère objectif des notions contenues dans la sixième directive (points 43 à 45) et la finalité générale de la TVA, régie par le principe de neutralité fiscale, qui écarte les distinctions établies en fonction de la légalité des transactions (point 49), la Cour de justice a souligné que les transactions étrangères à la fraude constituaient un fait imposable, dans la mesure où elles sont imputables à un contribuable, dont le droit de déduire la taxe ne saurait être affecté du fait que, sans qu'il le sache, elles s'inscrivent dans la chaîne d'un échange illégal (points 51 à 54).

39. On déduit donc de cet arrêt que le système commun de TVA ne permet pas de priver du bénéfice de la déduction celui qui, de bonne foi [15], acquiert des biens en ignorant la fraude du vendeur, au motif que, selon le code civil belge, le contrat serait frappé de nullité absolue.

15 — Cet élément, de nature subjective, doit être établi conformément aux règles de preuve de chacun des ordres juridiques internes, pour autant qu'il ne soit pas porté atteinte à l'effectivité des dispositions communautaires (point 57 ci-après).

B — *La troisième question préjudicielle (concernant les assujettis conscients de la fraude)*

40. La solution n'est pas aussi nette lorsque l'acquéreur est au courant de la manœuvre. Dans cette hypothèse, deux possibilités existent: 1) il en est informé, mais s'en tient à l'écart, sans en tirer aucun avantage, ou 2) il intervient dans l'escroquerie, et en bénéficie indûment.

1. La première possibilité

41. Ici, la réponse n'a aucune raison d'être différente de celle donnée lorsque l'assujetti demeure étranger à la fraude.

42. Les motifs de l'arrêt Optigen e.a. prennent ici toute leur valeur, puisqu'une activité ne perd pas sa licéité économique, au motif que celui qui l'exerce sait que son cocontractant est mû par des motifs illégitimes, car celle-ci, qui est soumise à la TVA, est la source du droit à déduction qui en découle.

43. La neutralité qui régit cette taxe interdit d'écarter de son régime les transactions qui

relèvent de son objet. L'arrêt Optigen e.a. a réaffirmé que le droit à déduction s'applique indépendamment du fait que la TVA due ait été payée au titre d'autres transactions antérieures ou postérieures (point 54).

44. Le comportement du débiteur «déloyal», qui ne signale pas la fraude au Trésor public, engendre différentes conséquences [16], mais n'a jamais pour effet d'écarter un principe fondamental du régime de la TVA, selon lequel la TVA s'applique à chaque phase du processus de production et de distribution, déduction faite de la taxe ayant grevé les étapes précédentes [17].

2. La seconde possibilité

a) Un cadre approprié pour l'analyse

45. Si tous participent à la manœuvre, elle constitue en elle-même une fraude, étant donné qu'elle est mise en œuvre pour échapper au fisc.

46. Face à une situation de cette nature, les États membres doivent réagir et établir, le cas échéant, des dérogations particulières dans le cadre de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, ou bien exiger, conformément à l'article 21, paragraphe 3 [18], le paiement solidaire de la taxe, en respectant les principes de proportionnalité et de sécurité juridique [19].

47. Dans tous les cas, ces mesures sont nécessaires, mais insuffisantes, étant donné que, provenant d'origines diverses, elles sont susceptibles de diverger entre elles, et de remettre ainsi en cause l'uniformité du système commun de TVA.

48. Qui plus est, si un État membre demeurait inactif, il serait contraire à la logique la plus élémentaire de tolérer le comportement frauduleux, en l'exonérant de toute sanction juridique [20].

16 — Comme de le tenir responsable des recettes détournées (voir point 46 ci-dessous).

17 — Aux points 58 et suiv. des présentes conclusions, j'analyse le rôle central que joue ce droit dans la structure de la TVA.

18 — La directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 269, p. 44), a modifié l'article 21, en y ajoutant ce paragraphe 3.

19 — L'avocat général Poiares Maduro, dans ses conclusions présentées le 7 décembre 2005, dans l'affaire, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04), dans laquelle l'arrêt n'a pas encore été rendu, propose à la Cour de justice de répondre que, à la lumière de l'article 21, paragraphe 3, précité, et dans le respect des principes mentionnés, rien n'empêche les États membres de tenir solidairement responsables du paiement de la taxe les personnes qui, au moment où elles effectuent une opération dans le cadre d'un carrousel, savaient ou dont on aurait pu présumer qu'elles savaient que la taxe ne serait pas payée (point 39, sous 1, second alinéa).

20 — L'avocat général Poiares Maduro a mis en garde contre ce risque au point 76 de ses conclusions présentées le 7 avril 2005 dans l'affaire Halifax e.a..

49. Il faut donc rechercher si un principe général du droit communautaire exige une réaction unitaire face à des situations comme celles que présentent les faits de l'espèce, lorsque les protagonistes sont conscients de leur caractère illégal.

50. Les réseaux dans lesquels l'un des intervenants ne reverse pas au Trésor public le montant de la TVA qu'il répercute et l'autre la déduit impliquent un abus de droit, puisqu'une disposition juridique (l'article 17 de la sixième directive) est utilisée pour obtenir un avantage contraire à sa finalité; et qu'est réalisée une opération en dehors des conditions ordinaires du commerce, dans le but de s'enrichir indûment.

51. La difficulté consiste, par conséquent, à déterminer si la prohibition de l'abus de droit s'applique aussi dans le domaine de la TVA.

b) L'abus de droit et le régime commun de TVA

52. Ce point a été abordé, précisément, dans l'arrêt Halifax e.a., précité, où l'avocat général Poiares Maduro examine (points 60 et suivants) différents arrêts rendus par la Cour de justice [21], pour en déduire le principe selon lequel «les justiciables ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes communautaires» [22].

53. J'estime, en accord avec mon confrère l'avocat général Poiares Maduro, que rien ne fait obstacle à ce que ce principe gouverne le domaine de la TVA. Bien plus, la lutte contre l'évasion fiscale est un objectif reconnu et favorisé par la sixième directive dans les articles relatifs à l'exonération, ainsi que l'a rappelé l'arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep [23], et que l'a encore redit l'arrêt Halifax e.a. [24]. Il faut éviter l'invocation purement rhétorique des normes communautaires en matière de TVA dans le but d'obtenir un avantage contraire à leurs prescriptions.

54. La difficulté ne réside pas dans le fait d'invoquer l'abus de droit, mais dans la

21 — La jurisprudence communautaire a examiné l'abus de droit dans les secteurs suivants: a) les libertés fondamentales (arrêts du 3 décembre 1974, Van Binsbergen, 33/74, Rec. p. 1299, point 13; du 7 février 1979, Knoors, 115/78, Rec. p. 399, point 25, et du 9 mars 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, point 24); b) la sécurité sociale (arrêt du 2 mai 1996, Paletta, C-206/94, Rec. p. I-2357, point 24); c) politique agricole commune (arrêts du 11 octobre 1977, Cremer, 125/76, Rec. p. 1593, point 21, et du 3 mars 1993, General Milk Products, C-8/92, Rec. p. I-779, point 21); d) le droit des sociétés (arrêts du 12 mai 1998, Kefalas e.a., C-367/96, Rec. p. I-2843, points 20 et 28, et du 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, Rec. p. I-1705, point 33).

22 — Ce sont les termes employés par l'avocat général La Pergola dans ses conclusions présentées dans l'affaire Centros, précitée, point 20.

23 — Arrêt du 29 avril 2004 (C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76).

24 — Point 71.

détermination des critères sur lesquels il doit se fonder. Ce n'est pas en vain que, dans cette matière, gouvernée par le principe de légalité, la sécurité juridique et l'une de ses manifestations, le principe de confiance légitime, jouent un rôle décisif afin de permettre aux citoyens de connaître à l'avance et avec exactitude la portée de leurs engagements [25]. D'autre part, ils jouissent aussi de la liberté d'organiser leurs affaires et de limiter, de cette façon, leurs conséquences fiscales [26], en choisissant, pour des motifs économiques, entre transactions exonérées et transactions imposées afin de réduire leur charge fiscale [27]; en conséquence de quoi on ne saurait leur reprocher de profiter d'une disposition ou d'un vide juridique pour payer moins d'impôts [28].

55. Les réflexions qui précèdent nous fournissent les éléments pour définir la notion d'abus de droit en matière de TVA. Pour commencer, il est constant que la liberté d'organisation de l'assujetti doit s'exercer dans le respect des avantages liés à son régime juridique. En d'autres termes, il lui faut respecter la volonté du législateur, ce qui n'est pas le cas lorsque, sous le respect apparent des conditions posées par la norme communautaire, il recherche et arrive à un résultat opposé à ses prévisions. [29]

56. Le deuxième élément touche à l'objet de l'opération, qui n'a pas d'autre explication que la création du droit revendiqué [30], pour obtenir un bénéfice indu [31]. Outre le fait que le bénéficiaire de la déduction soit au courant de la manœuvre, il apparaît indispensable qu'il agisse de concert avec les autres participants, de telle sorte que le contrat, dépourvu de contenu économique

25 — L'arrêt du 29 avril 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243), faisant référence à un autre arrêt, précise cela au point 34.

26 — À titre d'exemple, dans les conclusions présentées dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 27 janvier 2000, Heerma (C-23/98, Rec. p. I-419), invoquée par la Commission dans ses observations écrites, l'avocat général Cosmas insiste sur le droit de toute personne physique à constituer des sociétés et sur le fait que rien ne s'oppose à ce que l'une et les autres rendent des services et livrent des biens à leurs proches, étant réputées en même temps assujetties à la TVA (point 28).

27 — Arrêts du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983, point 26); et du 9 octobre 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33). L'avocat général Poiares Maduro, dans ses conclusions présentées dans l'affaire Halifax ea., est très clair sur ce point, soulignant qu'il n'existe pas d'obligation juridique de gérer une entreprise de manière à maximiser les recettes fiscales de l'État (point 85).

28 — Comme l'a indiqué la Cour dans son arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep, précité, point 79.

29 — L'avocat général Poiares Maduro précise qu'il s'agit de comparer le but et les finalités de la réglementation avec les résultats de l'activité, de telle sorte qu'il n'y a pas d'abus si ces derniers découlent d'un choix entre deux possibilités légitimes (conclusions dans l'affaire Halifax e.a., point 88).

30 — S'il est justifié par une raison différente, il n'y a pas d'abus de droit. Dans de telles circonstances, interpréter une disposition juridique comme ne conférant pas un avantage sur le fondement d'un principe général non écrit octroierait aux autorités fiscales un pouvoir d'appréciation beaucoup trop large pour déterminer quel objectif d'une opération donnée devrait être considéré comme déterminant (conclusions dans l'affaire Halifax e.a., point 89), au détriment de l'indispensable sécurité juridique.

31 — Ces deux paramètres, appliqués dans l'arrêt du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569), par lequel un exportateur a été privé de son droit à restitution, malgré le respect formel des conditions prévues pour son obtention (points 52 et 53), ont été repris par l'arrêt Halifax e.a. (points 74 et 75).

autonome, ne soit rien d'autre que la couverture du bénéfice obtenu.

57. Déterminer si un cas concret présente les caractéristiques ci-dessus relève de la compétence des juridictions nationales, en application des règles de preuve du droit national, pour autant qu'il ne soit pas porté atteinte à l'efficacité de l'ordre communautaire [32]. Dans le cadre de leur examen, elles doivent prendre en compte les liens juridiques, économiques et personnels existant entre les opérateurs [33]; et deux indices sont particulièrement pertinents: l'un est le profit illégitime de la partie qui se prévaut du droit à déduction, l'autre est sa position dans le circuit, sachant que plus elle est proche de l'opération fictive, plus fort est le soupçon qu'elle a participé à la fraude.

c) Le droit à déduction dans le cadre d'une fraude de type carrousel

58. Le droit à déduction est au cœur du système commun de TVA: il libère l'entrepreneur de la taxe, due ou acquittée dans le cadre de ses activités, en la refacturant au consommateur. Elle est une condition du principe de neutralité, étant donné qu'elle permet aux intervenants intermédiaires de déduire de leur base imposable les montants payés au titre de la TVA à leurs fournisseurs, en recevant de l'administration fiscale la portion de la taxe correspondant à la différence entre leur prix de vente et leur prix d'achat [34].

59. Ces considérations confirment que ce droit naît au moment où la TVA devient exigible par la fourniture des biens et des services utilisés pour les besoins des opérations taxées (article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive). Lorsque, au contraire, elles conservent un lien avec des opérations non taxées ou qui, étant taxées, demeurent exonérées, la taxe n'est pas exigible et il n'y a pas lieu à déduction, étant donné qu'elle découle uniquement d'une obligation fiscale à laquelle elle s'applique. Si cette dernière est inexistante, parce qu'un stratagème a été élaboré dans le seul but de faire naître artificiellement le droit à déduction, la compensation pour une charge qui, en réalité, n'a pas été supportée est injustifiée. Cela explique donc que la Cour de justice admette la possibilité que le droit à déduction né, il ne soit cependant pas acquis puisque, outre le fait qu'il est fonction de l'application de régularisations éventuelles, dans le cadre de l'article 20 de la sixième

32 — Arrêt Emsland-Stärke, précité, point 54; ainsi que, arrêts du 21 juillet 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, Rec. p. I-7355, point 40), et Halifax e.a., précité (point 76).

33 — Arrêts précités, Emsland-Stärke, point 58, et Halifax e.a., point 81.

34 — Se sont prononcés en ce sens les arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339, point 33); du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne (C-427/98, Rec. p. I-8315), point 42), et du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Rec. p. I-5583, point 36).

directive, l'absence de toute fraude ou de tout abus est requise [35].

60. Ainsi donc, en raison du rôle central qui lui est attribué, dénier ce droit à l'assujetti qui intervient dans une chaîne où, sans son concours et sans son consentement, un tiers intéressé ne reverse pas le montant de TVA qu'il répercute, aboutirait à briser la chaîne et à ôter son caractère objectif à la taxe, faisant échec à l'objectif proclamé depuis la première directive TVA de grever le commerce d'un impôt général sur la consommation. Dans ces hypothèses, il n'y a aucun artifice visant à échapper au paiement, mais uniquement des transactions ordinaires et, par conséquent, des opérations économiques au sens de la sixième directive, parmi lesquelles se glisse un comportement frauduleux. De ce fait, lorsque l'assujetti ignore qu'il se trouve placé dans une opération plus vaste, destinée à échapper à une obligation fiscale, ou bien que, le sachant, il se maintient néanmoins à l'écart de l'entente illicite, son droit à déduction n'est pas affecté. Telle a été, comme nous l'avons vu, la position de la Cour de justice dans l'arrêt Optigen e.a., et à laquelle je souscris ici.

61. D'un autre côté, l'exercice de son droit à déduction par la partie qui a participé en connaissance de cause à une fraude de type carrousel introduirait la même distorsion, ces manœuvres constituant des opérations fictives visant à réduire sans cause légitime l'imposition. J'ai déjà signalé que, dans certains cas, le stratagème est réalisé par une simple circulation de factures, sans véritable transfert de marchandises. Bien que leur signification économique soit évidente, du point de vue juridique elles sont dépourvues de toute virtualité. Le gouvernement belge n'a donc pas tort, lorsqu'il prétend que les machinations de cette nature ne réunissent pas les caractéristiques des opérations imposables définies à l'article 5 de la sixième directive, faute de s'inscrire dans le cadre du cycle commercial de l'entrepreneur.

62. En résumé, la première et la sixième directive TVA non seulement autorisent, mais exigent que soit déchu du droit à déduction son titulaire lorsqu'il participe en pleine connaissance de cause à des réseaux frauduleux de ce type, pour la détermination desquels il convient de prendre en compte les critères exposés plus haut. Dans cette perspective, l'arrêt Fini H [36] a rappelé que les juridictions nationales sont tenues de refuser le bénéfice du droit à déduction, lorsqu'il est établi qu'il est invoqué illégalement (point 34).

35 — Les arrêts du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321, point 41) et Schloßstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279, point 42), ont suivi cette approche, de même que l'arrêt Halifax e.a., que nous avons cité à de nombreuses reprises (point 84).

36 — Arrêt du 3 mars 2005 (C-32/03, Rec. p. I-1599).

VIII — Conclusion

63. À la lumière des considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de répondre aux questions posées par la Cour de cassation de la manière suivante:

1) La première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, et 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, s'opposent à la perte du droit à déduction de la taxe de l'assujetti qui acquiert des biens, dans l'ignorance de la fraude commise par le vendeur, au motif que le droit civil interne frappe de nullité absolue le contrat de vente.

2) La solution n'est pas différente lorsque l'assujetti, étant au courant de la fraude, ne participe pas à la fraude et ne tire aucun profit de celle-ci.

3) S'il intervient en connaissance de cause dans une opération de ce type, mise en œuvre dans le seul objectif de réduire une obligation fiscale, et constituant un abus de droit, le système commun de TVA précité exige qu'il soit privé de son droit à déduction.»