CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. M. POIARES MADURO
présentées le 25 mai 2005 [1]

1. Par cette demande de décision préjudicielle, le hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers) (Belgique) pose à la Cour des questions concernant l'interprétation 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 [2] (ci-après la «sixième directive»).

I — Les faits de la procédure au principal et les questions soumises à la Cour

2. La société Newman Shipping & Agency Company NV (ci-après «Newman») exploite un entrepôt fiscal à Anvers, où étaient entreposés des tabacs manufacturés produits et emballés en Belgique par la société British American Tobacco International Ltd (ci-après «BATI») à laquelle ils appartiennent. Aucune bandelette fiscale n'était apposée sur ces marchandises.

3. Des cigarettes ont été volées dans l'entrepôt le 4 décembre 1995 et le 29 janvier 1996 ainsi que dans la nuit du 14 au 15 juin 1998. L'administration belge des douanes et accises a communiqué à Newman un avis d'imposition lui enjoignant de verser, au titre des cigarettes manquantes, le droit d'accise et la TVA, conformément au régime institué par l'article 58 , paragraphe 1, du code belge de la TVA et de l'article 1er de l'arrêté royal n° 13, du 29 décembre 1992, relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992, p. 28086, ci-après l'«arrêté royal») au motif que la TVA afférente aux tabacs manufacturés est exigible au même moment que le droit d'accise et que, le droit d'accise ayant été acquitté à la suite de la constatation des manquants de l'entrepôt, la TVA est également exigible.

4. Selon l'article 58, paragraphe 1, du code belge de la TVA de 1969:

«En ce qui concerne les tabacs manufacturés qui sont importés, acquis au sens de l'article 25ter ou produits, en Belgique, la taxe est perçue dans tous les cas où, en vertu

1 — Langue originale: le portugais.
2 — JO L 145, p. 1.

des dispositions légales ou réglementaires relatives au régime fiscal des tabacs, le droit d'accise belge doit être acquitté.

[...]

Le Roi détermine les modalités de perception de la taxe applicable aux tabacs manufacturés et les personnes tenues au paiement de celle-ci.»

5. Aux termes de l'article 1er de l'arrêté royal, «[l]a taxe sur la valeur ajoutée frappant les tabacs manufacturés [...] est exigible au même moment que le droit d'accise».

6. Après une réclamation infructueuse, Newman a payé les montants exigés mais sous réserve de tout droit en ce qui concerne la TVA. BATI a intégralement remboursé lesdits montants à Newman.

7. Newman et BATI ont introduit un recours tendant au remboursement des montants acquittés auprès du rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (tribunal de première instance d'Anvers). Ce recours a été rejeté par un jugement du 4 avril 2001 qui a considéré que le droit d'accise était dû pour les marchandises manquantes à la suite de vols et que, dès lors, en vertu de l'article 58, paragraphe 1, du code de la TVA et de l'article 1er de l'arrêté royal, la TVA était également exigible pour lesdites marchandises. En outre, le rechtbank van eerste aanleg a jugé que ces dispositions visaient à simplifier la perception de la taxe et qu'elles étaient donc conformes à l'article 27 de la sixième directive.

8. Le 7 mai 2001, Newman et BATI ont interjeté appel de ce jugement devant le hof van beroep te Antwerpen qui a décidé de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une livraison peut-elle intervenir, au sens de la sixième directive, avec cette conséquence que la taxe sur la valeur ajoutée peut être perçue:

— en l'absence de toute contrepartie ou transaction à titre onéreux?

— en l'absence de transfert du droit de disposer librement des biens comme un propriétaire?

— si les biens n'ont pas pu être mis légalement sur le marché, parce qu'il s'agit d'objets volés et de marchandises de contrebande?

2) La réponse à la première question est-elle différente s'il s'agit de produits d'accise, et plus particulièrement de tabacs manufacturés?

3) Si aucun droit d'accise n'est prélevé sur les produits d'accise, est-il en pareil cas compatible avec les dispositions de la sixième directive de prélever la taxe sur la valeur ajoutée?

4) Les États membres peuvent-ils compléter les catégories d'opérations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée en procédant à une notification au sens de l'article 27, paragraphes 2 ou 5, de la sixième directive, afin d'imposer la taxe sur la valeur ajoutée au niveau national en cas de vol de produits d'accise dans un entrepôt fiscal, ou bien l'article 2 de la sixième directive est-il exhaustif?

5) Dans le cas d'une notification, au sens de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, qui ne porte que sur le paiement anticipé de la taxe sur la valeur ajoutée au moyen de bandelettes fiscales, un État membre est-il habilité à compléter les catégories d'opérations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, par exemple à imposer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque des produits d'accise ont été volés d'un entrepôt fiscal?»

9. Ces questions nous amènent à interpréter plusieurs dispositions de la sixième directive, notamment l'article 2, point 1, selon lequel «[s]ont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée [...] les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

10. L'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive dispose, en outre, que «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

11. D'autre part, l'article 10 de la même directive, dispose que:

«1. Sont considérés comme:

a) 'fait générateur de la taxe' le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

b) 'exigibilité de la taxe' le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

2. Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. [...]

[...]»

12. De plus, l'article 27 de la sixième directive, concernant les mesures de simplification [3], dispose que:

«1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

[...]

5. Les États membres qui appliquent, au 1er janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à

3 — Tel qu'en vigueur avant les modifications introduites par la directive 2004/7/CE du Conseil, du 20 janvier 2004 (JO L 27, p. 44).

la Commission avant le 1er janvier 1978 et sous réserve qu'elles soient conformes, pour autant qu'il s'agisse de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, au critère défini au paragraphe 1.»

13. En application de ce régime, l'État belge a, le 19 décembre 1977, notifié à la Commission l'article 58, paragraphe 1, du code belge de la TVA, et l'arrêté royal n° 13, du 3 juin 1970, relatif au régime des tabacs fabriqués, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge* du 5 juin 1970, p. 6103), qui étaient en vigueur lors de l'adoption de la sixième directive, dans les termes suivants:

«B. Acquittement de l'impôt dans une phase préalable.

1. Les produits de tabac manufacturés.

En vue de faciliter le contrôle de la perception de la TVA, la TVA qui est due à l'occasion de la livraison de produits de tabacs manufacturés est acquittée sur le prix à payer par le consommateur, en même temps que l'accise, au moment de l'achat des bandelettes fiscales par le fabriquant ou l'importateur. Aucune TVA n'est perçue aux stades ultérieurs, mais aucune déduction ne peut bien entendu être opérée. Toutes les ventes de produits de tabacs manufacturés doivent être facturées TVA comprise [...]»

II — Analyse

14. Les questions posées par la juridiction de renvoi concernent, pour l'essentiel, premièrement, le point de savoir si le vol de marchandises soumises à un droit d'accise peut être considéré comme une «livraison de biens à titre onéreux» selon l'article 2, point 1, de la sixième directive et, par conséquent, être soumis à la TVA. Deuxièmement, en cas de réponse négative à cette première question, une autre question se pose: celle de savoir si le paiement de la TVA peut néanmoins être exigé dans un tel cas, sur la base d'une autorisation consentie à un État membre en application de l'article 27 de la sixième directive.

15. Je voudrais répondre, à titre préliminaire, à l'argumentation du gouvernement belge selon laquelle les questions posées par la juridiction de renvoi seraient dépourvues de pertinence et devraient être entièrement reformulées. Cela résulterait du fait que le droit belge permettrait apparemment la

restitution de la TVA payée par les requérantes, si elles démontraient qu'aucune opération imposable n'a jamais eu lieu à la suite du vol.

16. La réponse présentée par le gouvernement belge et les requérantes à la question écrite posée par la Cour visant à savoir exactement quelle preuve devrait être produite pour qu'un éventuel droit à la restitution de la TVA puisse être reconnu à Newman et à BATI révèle que la preuve du vol ne suffit pas à cet égard. Il s'avère indispensable de faire la démonstration supplémentaire qu'aucune opération imposable n'a eu lieu à la suite du vol.

17. Or, la preuve d'événements vérifiés après le vol, comme le fait que les biens volés n'ont pas été commercialisés ou qu'ils ont été détruits par les voleurs, est nécessairement une preuve de faits inaccessibles à la connaissance des requérantes. Il s'agit d'une vraie probatio diabolica, une preuve impossible qui ne saurait être imposée comme condition de la restitution de la TVA payée par les requérants. À cet égard, la Cour a déjà eu l'opportunité d'affirmer que «sont incompatibles avec le droit communautaire toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de la taxe perçue en violation du droit communautaire» [4].

4 — Arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595, point 14), et du 9 février 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579, point 48).

18. Dans le cas d'espèce, il résulte de l'ordonnance de renvoi qu'il n'est pas douteux que les produits de tabac en cause ont été effectivement volés. Le fait que le paiement de la TVA sur ces biens soumis à accise a été demandé précisément à la suite du vol montre bien que c'est le vol lui-même qui a déclenché la soumission à la TVA. Ce n'était pas un événement ultérieur, comme une éventuelle introduction des marchandises dans le circuit commercial, par les voleurs, qui a été le fait décisif.

19. Du fait que c'est le vol lui-même qui, en substance, a été érigé en fait générateur de TVA par l'administration fiscale belge, il est juste de s'interroger dans les termes présentés par la juridiction de renvoi.

A — *Le vol de marchandises soumises à un droit d'accise peut-il, en tant que tel, être considéré comme une «livraison de biens» à titre onéreux selon l'article 2, point 1, de la sixième directive et, par conséquent, être soumis à la TVA?*

20. Le vol de produits de tabac d'un entrepôt fiscal ne peut pas être considéré comme une «livraison de biens [...] effectué

à titre onéreux» au sens des articles 2, point 1, et 5, paragraphe 1, de la sixième directive.

21. Tout d'abord, le libellé de ces articles ne permet pas de soutenir qu'une personne volée puisse être soumise au paiement de la TVA comme si elle avait transféré volontairement les biens aux voleurs contre le versement d'une contrepartie. Cette conclusion est, en plus, amplement confirmée par la jurisprudence de la Cour concernant l'interprétation des notions de livraisons de biens et de services à titre onéreux qui ont un caractère central pour la détermination du champ d'application de la sixième directive.

22. En ce qui concerne, premièrement, l'interprétation des notions de livraisons de biens et de services à titre onéreux, la Cour a affirmé clairement dans son arrêt du 3 mars 1994, Tolsma, qu'une prestation de services «n'est effectuée *à titre onéreux* au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire *un rapport juridique* au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire» [5]. Rien ne justifie, à mon avis, un traitement différent pour les livraisons de biens.

23. Dans cet arrêt, la Cour réaffirme l'orientation interprétative de sa jurisprudence précédente concernant la notion de livraison de biens ou de services effectuée à titre onéreux, selon laquelle «une prestation de services n'est dès lors taxable que s'il existe *un lien direct* entre le service rendu et la contrepartie reçue» [6]. Dans son arrêt du 1er avril 1982, Hong-Kong Trade Development Council, la Cour avait aussi établi que les opérations taxables supposent, dans le cadre du système de la TVA, l'existence d'une transaction comportant stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur [7]. Ainsi, «lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition, et lesdites prestations gratuites ne sont donc pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée» [8].

24. À la lumière de cette jurisprudence, force est de constater que l'idée qu'un vol puisse impliquer que la personne volée doit payer la TVA correspondant aux marchandises qui lui ont été indûment soustraites

5 — C-16/93, Rec. p. I-743, point 14; c'est moi qui souligne.

6 — Arrêt Tolsma, précité note 5, point 13 (c'est moi qui souligne); arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445, point 12); du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365, point 11), et du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443, point 12).

7 — 89/81, Rec. p. 1277, points 9 et 10.

8 — Ibidem, point 10.

sans contrepartie est manifestement indéfendable [9].

25. Aussi, contrairement à l'argumentation du gouvernement belge, les situations prévues à l'article 5, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive (concernant certains usages privés de biens et les biens produits par un assujetti dans le cadre de son entreprise) que le législateur communautaire a assimilées expressément à des livraisons effectuées à titre onéreux ne sont pas comparables avec une situation de vol dans laquelle le propriétaire non seulement ne perçoit aucune contre-valeur pour les biens volés, mais perd aussi, involontairement, les marchandises elles-mêmes [10].

26. Précisons encore que la conclusion qu'un vol de biens ne peut ni être qualifié comme une livraison effectuée à titre onéreux ni être considéré parmi les opérations qui y sont assimilées aux termes de l'article 5, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive est indépendante du fait que les biens volés peuvent être mis en circulation soit par les voleurs eux-mêmes, soit par d'autres personnes.

27. À cet égard, la Cour a clairement considéré qu'une livraison faite par un assujetti de biens que ce dernier a illégalement acquis (de contrebande par exemple) tombe dans le champ d'application de la sixième directive et est soumise à la TVA [11]. Selon cette jurisprudence, le principe de neutralité fiscale impose que même les opérations illégales relèvent du champ d'application de la sixième directive et sont soumises à la TVA [12]. Cela résulte du fait que ces biens sont en concurrence avec d'autres biens régulièrement acquis et donc ne pourraient pas bénéficier d'avantages par rapport à ces derniers. L'exploitation d'une roulette illégale, par exemple, relève du système commun de TVA, car celle-ci se trouve en concurrence avec les activités de paris licites [13].

9 — Cette conclusion est renforcée si l'on considère la position adoptée par la Cour dans son arrêt du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285). Dans cet arrêt, la Cour a établi, en effet, que, «aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, "est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire"» (point 6) et qu'«[i]l résulte du libellé de cette disposition que la notion de livraison d'un bien [...] inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien» (point 7). Il est inhérent à toute opération de transfert d'un bien qui habilite l'autre partie à disposer de celle-ci, l'existence d'un élément de consentement ou conventionnel (pour reprendre l'expression employée au point 17 de l'arrêt Tolsma, précité, qui mentionne la nécessité d'une indispensable «convention entre les parties»). Cet élément est inexistant dans le cas d'un vol. Dans une telle situation, il n'y a ni transfert de pouvoir sur un bien consenti par le propriétaire volé ni, évidemment, aucune contrepartie, directement liée à la prestation, versée de la part des voleurs au bénéfice du propriétaire.

10 — Il y a lieu de remarquer, également, que les situations en cause dans les arrêts du 13 décembre 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227, point 18), et du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02 à C-80/02, Rec. p. I-13295, points 50 à 52), sont tout à fait différentes de celle du cas d'espèce. Dans ces affaires, la TVA a été facturée mais il apparaît que les services en question n'étaient pas, en fait, soumis à la TVA. Dans son arrêt Genius Holding, la Cour a dit pour droit que «[l]'exercice du droit à déduction prévu dans la sixième directive [...] ne s'étend pas à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture».

11 — Voir, en ce sens, arrêt du 29 juin 2000, Salumets e.a. (C-455/98, Rec. p. I-4993, point 24).

12 — Arrêts du 5 juillet 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627, point 18); du 5 juillet 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655, point 20); du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, point 16); du 28 mai 1998, Goodwin et Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257, point 9); du 29 juin 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, Rec. p. I-3971, points 14 et 21), et Salumets e.a., précité, point 19.

13 — Arrêt du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369, points 19 à 23 et 28).

28. Ce raisonnement s'applique aussi dans le cas d'une livraison de biens volés faite par le voleur, ou des tiers, à une autre personne à titre onéreux. Ces livraisons subséquentes des biens volés seraient soumises à la TVA. Il est évident, toutefois, que la situation en l'espèce est différente: il s'agit de savoir si un transfert de biens, qui résulte d'un vol lui-même, est soumis à la TVA. Or, à cet égard, un vol lui-même n'est pas une livraison à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

29. La circonstance, en outre, que les biens en cause dans le cas d'espèce sont des biens soumis à accise est complètement dépourvue de pertinence pour déterminer si le vol de ces biens peut être considéré comme une livraison de biens à titre onéreux. Comme l'a constaté la Commission dans ses observations écrites, aucune disposition de la sixième directive n'opère, en ce qui concerne la livraison de biens, une distinction entre la livraison de produits soumis à accise et celle de produits non soumis à accise.

30. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il me semble que la Cour devrait répondre à la juridiction de renvoi qu'un vol de biens soumis à un droit d'accise ne peut pas être considéré comme une «livraison de biens [...] à titre onéreux», au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

B — *Le paiement de la TVA peut-il néanmoins être exigé à la suite d'un vol de marchandises sur la base d'une autorisation consentie à un État membre en application de l'article 27 de la sixième directive?*

31. Conformément à l'article 27 de la sixième directive, un État membre peut être autorisé à introduire des mesures particulières dérogatoires à la sixième directive afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

32. En conformité avec l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, le Royaume de Belgique a notifié la mesure en cause selon laquelle la TVA relative aux tabacs manufacturés est due en même temps que le droit d'accise. Dès lors, la question centrale dans le cas d'espèce est de savoir si une telle mesure peut avoir pour effet d'élargir les catégories de faits générateurs de TVA prévues par la sixième directive.

33. L'article 10 de la sixième directive distingue clairement l'exigibilité de la taxe, c'est-à-dire le moment auquel la TVA peut être considérée comme due, du fait générateur de la TVA qui est «le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe».

34. Cette distinction permet d'éclaircir la différence essentielle entre mesures législati-

ves qui ont une incidence sur l'une ou l'autre de ces deux notions. Il faut distinguer, d'une part, une mesure destinée à anticiper le moment de l'exigibilité de la TVA de façon à le faire coïncider avec le moment de la perception de droits d'accises et, d'autre part, une mesure qui déroge aux règles qui établissent les opérations soumises à TVA en ajoutant un nouveau fait générateur de TVA non prévu par la sixième directive.

35. Le fait que la preuve du vol ne suffise pas à éviter que le propriétaire des biens volés soit obligé de payer la TVA sur ces biens démontre que la portée attachée par le gouvernement belge à sa mesure va au-delà d'une simple anticipation du paiement de la TVA. L'application de cette mesure, telle qu'effectuée par les autorités fiscales belges, implique qu'un vol est considéré, en lui-même, comme une livraison de biens à titre onéreux et, par conséquent, qu'un nouveau fait générateur de TVA non prévu par la sixième directive est effectivement créé.

36. Or, la lecture de la mesure notifiée par le gouvernement belge révèle qu'elle ne saurait avoir une telle portée. Elle prévoit tout simplement que, «en vue de faciliter le contrôle de la perception de la TVA, *la TVA qui est due* à l'occasion de la livraison de produits de tabacs manufacturés est acquittée [...] en même temps que l'accise, au moment de l'achat des bandelettes fiscales par le fabriquant ou l'importateur» [14].

37. Il convient de rappeler, à cet égard, que, selon la jurisprudence de la Cour concernant l'article 27 de la sixième directive, «les mesures nationales dérogatoires qui sont de nature à éviter des fraudes ou évasions fiscales sont d'interprétation stricte» [15]. Le libellé de la notification en cause montre bien que la mesure notifiée ne concerne que *l'anticipation du moment de l'exigibilité de la TVA*, au moyen de bandelettes fiscales, pour le faire coïncider avec le moment de la perception du droit d'accise. La mesure belge vise seulement à réaliser la perception de la TVA sous la forme d'un paiement anticipé et concerne donc exclusivement le moment de l'exigibilité de la taxe. Comme le soulignent, à juste titre, les requérantes et la Commission, cette notification ne vise pas le recouvrement de la TVA en l'absence de toute vérification effective d'un fait générateur de TVA, c'est-à-dire, dans le cas d'espèce, de la livraison des biens à titre onéreux. La notification rappelle le fait générateur pertinent de la TVA, à savoir *la livraison* des produits de tabacs manufacturés, sans qu'il soit permis de penser que la mesure de simplification en cause puisse y apporter une quelconque dérogation.

38. Il faut en conclure qu'aucune mesure dérogatoire n'a fait l'objet d'une notification aux termes de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive autorisant l'État belge à

14 — Voir point 13 ci-dessus; c'est moi qui souligne.

15 — Arrêt du 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847, point 24).

demander le paiement de la TVA à un propriétaire concernant des biens qui lui ont été volés, en l'absence de toute livraison de ces biens, réalisée par ce propriétaire à titre onéreux.

39. Dès lors, une telle mesure dérogatoire n'est pas opposable aux assujettis [16]. Il faut rappeler en ce sens l'arrêt du 13 février 1985, Direct Cosmetics, selon lequel les dérogations à la sixième directive «ne sont conformes au droit communautaire qu'à la condition, d'une part, qu'elles se maintiennent à l'intérieur du cadre des objectifs visés par l'article 27, paragraphe 1, et, d'autre part, qu'elles aient fait l'objet d'une notification à la Commission» [17].

40. En tout état de cause, même si l'on pouvait considérer qu'une mesure dérogatoire ayant pour effet de permettre qu'un vol soit considéré comme une livraison de biens à titre onéreux avait été notifiée, elle serait contraire au droit communautaire.

41. Non seulement la Cour affirme que la possibilité de prendre des mesures dérogatoires visées à l'article 27 de la sixième directive doit faire l'objet d'une interprétation stricte [18], mais elle rappelle que ne sont autorisées que les mesures «nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et si elles affectent le moins possible les objectifs et les principes de la sixième directive» [19]. Autrement dit, les mesures dérogatoires de la sixième directive destinées à simplifier la perception ou à combattre la fraude ou l'évasion fiscales ne sont admises «que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif» [20] et la conformité d'une telle mesure «avec les conditions prévues à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive doit être appréciée de manière stricte» [21].

42. Il n'a pas été démontré que la mesure dérogatoire en cause ait des objectifs, tels que la simplification de la perception de la taxe ou la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, qui soient de nature à justifier qu'un vol de biens soit considéré comme une livraison de biens à titre onéreux. Une telle mesure impliquerait, en effet, une dérogation aux dispositions fondamentales de la sixième directive qui déterminent les faits générateurs de TVA en ajoutant des nouvelles catégories de faits imposables, et cela dans le contexte d'un vol de biens non contesté et en l'absence d'indices de fraude.

16 — Cette conclusion est indépendante de la question, qui ne se pose pas dans cette affaire, de savoir si une simple mesure d'anticipation du paiement de la TVA, comme celle qui a fait objet de la notification en l'espèce, est une mesure dérogatoire conforme à l'article 27, paragraphe 1.

17 — 5/84, Rec. p. 617, point 24. Voir également arrêt du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, points 22 et 23).

18 — Voir point 37 ci-dessus.

19 — Arrêts du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi (C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, point 43), et du 29 avril 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4271, point 46).

20 — Arrêt du 10 avril 1984, Commission/Belgique (324/82, Rec. p. 1861, point 29).

21 — Arrêt Sudholz, précité note 19, point 45.

III — Conclusion

43. À la lumière des considérations ainsi exposées, je propose à la Cour de répondre aux questions posées par le hof van beroep te Antwerpen de la manière suivante:

«1) La notion de 'livraisons de biens [...] effectuées à titre onéreux', au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne couvre pas un vol de biens, et cela indépendamment de la soumission ou non des biens volés à un droit d'accise.

2) Une autorisation consentie à un État membre, résultant d'une notification réalisée sur la base de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388 en vue de l'introduction d'une mesure particulière dérogatoire qui établit l'acquittement de la taxe sur la valeur ajoutée sur les produits de tabacs manufacturés dans une phase préalable, en même temps que le droit d'accise, ne couvre pas la possibilité d'exiger le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée comme conséquence d'un vol de ces produits.»