ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

7 décembre 2010 *

Dans l'affaire C-285/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesgerichtshof (Allemagne), par décision du 7 juillet 2009, parvenue à la Cour le 24 juillet 2009, dans la procédure pénale contre

R.,

en présence de:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, présidents de chambre, MM. E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (rapporteur), T. von Danwitz et M^me^ C. Toader, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,
greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 5 mai 2010,

considérant les observations présentées:

— pour M. R., par M^es^ A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz et K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— pour le Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, par M^me^ M. Harms et M. K. Lohse, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour l'Irlande, par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de M. B. Doherty, barrister,

— pour le gouvernement grec, par M. G. Kanellopoulos ainsi que par M[mes] Z. Chatzipavlou et V. Karra, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 29 juin 2010,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000 (JO L 269, p. 44, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige relatif aux poursuites pénales engagées contre M. R. à raison de la fraude fiscale qui lui est reprochée en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

La sixième directive

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

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

5 Aux termes de l'article 28 bis, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, de la sixième directive:

«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.»

6 Le droit à l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens est prévu à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, lequel est libellé comme suit:

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

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

La réglementation nationale

7 Aux termes de l'article 370, paragraphe 1, du code des impôts de 1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, p. 613, et 1977 I, p. 269):

«(1) Est condamné à une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à cinq ans ou à une amende pénale quiconque

1. fait aux autorités fiscales […] des déclarations inexactes ou incomplètes sur des faits présentant une pertinence aux fins de la taxation,

[…]

et ce faisant réduit sa charge fiscale ou obtient pour lui-même ou pour des tiers des avantages fiscaux indus.»

8 Selon la juridiction de renvoi, l'article 370 du code des impôts de 1977 contient une incrimination par renvoi, puisqu'il n'énonce pas lui-même l'ensemble des éléments constitutifs du fait punissable. Il est complété par les dispositions du droit fiscal matériel qui définissent les faits pertinents aux fins de l'imposition et les conditions d'exigibilité d'un impôt. Partant, l'exigibilité de l'impôt est une condition pour que la fraude soit punissable.

9 En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la loi de 1999 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, ci-après l'«UStG»), les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti sont en principe soumises à la TVA allemande.

10 En application de l'article 4, point 1, sous b), de l'UStG, qui transpose l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive, les livraisons intracommunautaires relevant des opérations visées à l'article 1er, paragraphe 1, point 1, de cette même loi sont exonérées de la TVA.

11 L'article 6 a, paragraphe 1, de l'UStG dispose:

«Une livraison intracommunautaire [article 4, point 1, sous b)] existe lorsqu'une livraison remplit les conditions suivantes:

1. l'entrepreneur ou l'acquéreur a transporté ou expédié l'objet de la livraison vers le reste du territoire communautaire;

2. l'acquéreur est

a) un entrepreneur qui a acquis l'objet de la livraison pour son entreprise,

b) une personne morale qui n'est pas un entrepreneur ou qui n'a pas acquis l'objet de la livraison pour son entreprise, ou

c) tout autre acquéreur en cas de livraison d'un véhicule neuf;

et

3. l'acquisition de l'objet de la livraison est soumise du chef de l'acquéreur dans un autre État membre aux dispositions relatives à l'imposition des chiffres d'affaires.

[…]»

12 Conformément à l'article 6 a, paragraphe 3, de l'UStG, l'existence des conditions visées aux paragraphes 1 et 2 du même article doit être prouvée par l'entrepreneur. Avec l'accord du Bundesrat, le ministère fédéral des Finances peut fixer, par voie réglementaire, la manière dont l'entrepreneur doit apporter cette preuve.

13 En vertu de l'article 18 a, paragraphe 1, de l'UStG, l'entrepreneur résident qui a effectué des livraisons intracommunautaires exonérées doit adresser au Bundeszentralamt für Steuern (administration fédérale des impôts) une déclaration mentionnant, notamment, le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur. Cette déclaration sert de base à la surveillance des échanges de marchandises intracommunautaires en enregistrant les données et en les transmettant, le cas échéant, aux administrations nationales dans le cadre du système d'échange d'informations sur la TVA.

14 Selon l'article 18 b de l'UStG, l'entrepreneur doit déclarer à l'administration fiscale l'assiette d'imposition de ses livraisons intracommunautaires. Conformément à l'article 10, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'UStG, l'assiette d'imposition d'une livraison intracommunautaire est normalement constituée par le montant net que le destinataire de la prestation verse à l'entrepreneur. Avec la déclaration visée audit article 18 b, l'entrepreneur informe l'administration fiscale que les livraisons effectuées sont exonérées en vertu des articles 4, point 1, sous b), et 6 a de l'UStG, de sorte qu'il n'est pas tenu de payer la TVA pour ces livraisons.

15 Les obligations en matière de preuve de l'entrepreneur qui effectue une livraison intracommunautaire sont décrites de manière plus circonstanciée dans le règlement d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires de 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, p. 1308, ci-après l'«UStDV»).

16 Conformément à l'article 17 a de l'UStDV, l'entrepreneur doit, d'une part, établir au moyen des pièces justificatives appropriées que l'objet de la livraison a été transporté ou expédié vers le reste du territoire de l'Union («preuve sur pièce»). D'autre part, suivant l'article 17 c de l'UStDV, il doit établir, au vu de sa comptabilité, la preuve de l'existence des conditions de l'exonération, y compris le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur («preuve comptable»).

Le litige au principal et la question préjudicielle

17 M. R., un ressortissant portugais, était le gérant d'une société allemande dont l'activité était le commerce de voitures de luxe. Il ressort des constatations figurant dans la décision de renvoi que, depuis l'année 2001, ses ventes dépassaient 500 véhicules par an. Les acheteurs étaient, pour la plupart, des concessionnaires automobiles établis au Portugal.

18 À partir de l'année 2002, M. R. s'est livré à une série de manipulations visant à permettre à des distributeurs établis sur le territoire de la République portugaise de commettre des fraudes à la TVA dans cet État membre, en dissimulant l'identité des véritables acheteurs des véhicules. Cela lui a permis de vendre les véhicules à un prix plus avantageux et de réaliser ainsi des bénéfices plus importants.

19 Ces manipulations consistaient en l'établissement, aux fins de la comptabilité de sa société, de fausses factures au nom d'acheteurs fictifs, en tant que destinataires des livraisons. Sur ces factures figuraient, dans chaque cas, la raison sociale de l'acheteur supposé, son numéro d'identification à la TVA, la désignation du véhicule, lequel était en réalité livré à un autre acquéreur, le prix d'achat ainsi que la mention «livraison intracommunautaire exonérée au titre de l'article 6 a de l'UStG», ce qui laissait entendre que la TVA serait payée au Portugal. Les acheteurs fictifs étaient des entreprises réelles établies au Portugal, dont certaines avaient connaissance de l'utilisation faite de leur nom commercial, tandis que d'autres l'ignoraient.

20 De leur côté, les acheteurs réels revendaient les véhicules à des acheteurs finaux privés au Portugal, sans déclarer aux autorités fiscales portugaises qu'il existait une acquisition intracommunautaire préalable et sans s'acquitter de la TVA due pour cette acquisition. Les véritables relations commerciales étaient encore dissimulées par d'autres moyens. Dans le cas où les acquéreurs finaux étaient connus à la date de la livraison, M. R. faisait d'emblée établir la lettre de transport CMR au nom de ces

derniers. Il établissait alors une nouvelle facture fictive sur laquelle figurait le nom de l'acquéreur final en tant que destinataire et la mention délibérément inexacte «régime d'imposition de la marge bénéficiaire au titre de l'article 25 a de l'UStG» applicable aux véhicules d'occasion.

21 De cette manière, la société dont M. R. était le gérant a vendu et livré plus de 1 100 véhicules pour une somme d'environ 19 millions d'euros au cours des années 2002 et 2003. Dans ses déclarations fiscales relatives à ces deux années, M. R. mentionnait ces opérations en tant que livraisons intracommunautaires exonérées et il a désigné, dans les déclarations «récapitulatives» adressées au Bundeszentralamt für Steuern, les acheteurs fictifs comme cocontractants afin que les véritables acheteurs ne puissent être identifiés au Portugal grâce au système d'échange d'informations fiscales au niveau de l'Union.

22 Une procédure pénale ayant été engagée à l'encontre de M. R., ce dernier a été mis en détention préventive le 30 janvier 2008. Par jugement du 17 septembre 2008, le Landgericht Mannheim (tribunal régional de Mannheim) l'a condamné à une peine d'emprisonnement totale de trois ans pour deux cas de fraude fiscale au moyen desquels il avait éludé plus d'un million d'euros de TVA en 2002 et plus de 1,5 million d'euros en 2003. Selon cette juridiction, les livraisons dissimulées destinées au Portugal ne sont pas des livraisons intracommunautaires au sens de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive. En effet, l'abus délibéré des règles du droit de l'Union justifierait de ne pas admettre l'exonération en Allemagne. En ayant manqué à son obligation de percevoir la TVA allemande sur ces livraisons, de la reverser aux autorités fiscales et de la mentionner dans ses déclarations annuelles, M. R. aurait commis une fraude fiscale.

23 M. R. a formé un recours en «Revision» contre ce jugement devant la juridiction de renvoi. Selon lui, le Landgericht Mannheim n'a pas qualifié de manière correcte les opérations en cause, car il s'agissait bien de livraisons intracommunautaires

exonérées de la TVA en raison du fait que les véhicules ont effectivement été livrés à des professionnels au Portugal. Les recettes de la TVA en Allemagne n'auraient à aucun moment été en cause, puisque cette taxe aurait été due dans l'État membre de destination, à savoir la République portugaise. Le fait que ladite taxe n'a pas été acquittée dans ce dernier État serait dépourvu de pertinence.

24 Dans sa décision de renvoi, le Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice) exprime sa position selon laquelle l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les avantages fiscaux normalement attachés à une opération doivent être refusés à toute partie effectuant de telles opérations dans un but de fraude fiscale, lorsque l'assujetti a connaissance de la pratique abusive ou frauduleuse et y participe. Cela résulterait, d'une part, de l'interdiction de pratiques abusives prévue par le droit de l'Union et appliquée en matière de TVA ainsi que, d'autre part, de l'économie et de la portée de cette disposition ainsi que des objectifs de la sixième directive.

25 Ladite juridiction fait observer qu'elle n'a jamais eu de doutes quant à l'interprétation de la sixième directive, en raison de la jurisprudence suffisamment claire de la Cour de justice de l'Union européenne, et qu'elle a déjà refusé, dans deux affaires analogues, d'accorder l'exonération à une livraison intracommunautaire.

26 Cependant, il ressort du dossier que, dans le cadre d'une procédure fiscale parallèle concernant M. R. et ayant pour objet les mêmes faits, le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg), dans une ordonnance du 11 mars 2009, a émis des objections à l'encontre de l'interprétation du Bundesgerichtshof en ce qui concerne le refus d'accorder une exonération et a ordonné le sursis à l'exécution des avis d'imposition au titre de la TVA adressés à M. R. Selon ledit Finanzgericht, l'interdiction communautaire des pratiques abusives ne s'applique pas dans la mesure où les opérations litigieuses s'expliqueraient par d'autres facteurs que

la volonté d'obtenir des avantages fiscaux. De plus, la thèse du Bundesgerichtshof serait contraire aux principes de neutralité et de territorialité de la TVA.

27 Eu égard à cette divergence d'appréciations des juridictions allemandes, le Bundesgerichtshof estime que le renvoi préjudiciel est nécessaire puisque M. R. pourrait échapper à des poursuites pénales si les opérations en cause étaient qualifiées de livraisons intracommunautaires relevant de l'exonération prévue à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive. Dans un tel cas, la participation d'un opérateur allemand à une fraude fiscale au Portugal ne pourrait être sanctionnée sur la base du droit pénal fiscal allemand, en l'absence de garantie de réciprocité en matière de poursuites pénales. Les fausses déclarations concernant l'acquéreur seraient non pas des infractions pénales, mais de simples infractions administratives passibles d'une amende pouvant aller jusqu'à 5 000 euros.

28 Dans ces conditions, le Bundesgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

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

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

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

Sur la question préjudicielle

Sur la recevabilité

29 M. R. conteste la recevabilité de la demande de décision préjudicielle pour deux motifs. En premier lieu, il soutient que la juridiction de renvoi a présenté les faits du litige au principal de manière erronée en ce qu'elle a considéré que les voitures d'occasion étaient vendues à des «entreprises fictives» ou des «missing traders», alors qu'il s'agissait de livraisons réelles effectuées en faveur d'opérateurs économiques réels, qui constituaient des opérations rentables et correspondaient aux conditions du marché. Dans la mesure où la question préjudicielle ne présenterait aucun rapport avec les faits ou l'objet dudit litige et ne répondrait pas à un besoin objectif pour la solution de celui-ci, elle serait irrecevable.

30 En second lieu, M. R. considère que la question posée revêt un caractère hypothétique en raison du fait qu'une directive ne peut pas avoir un effet direct en matière pénale. Il se réfère, à cet égard, aux arrêts du 8 octobre 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec. p. 3969); du 12 décembre 1996 (X, C-74/95 et C-129/95, Rec. p. I-6609, point 23), ainsi que du 3 mai 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 et C-403/02, Rec. p. I-3565, points 73 et suivants). Selon lui, l'interprétation que la juridiction de renvoi entend déduire de la sixième directive ne résulte pas des dispositions pertinentes en vigueur dans le droit allemand. Or, le droit constitutionnel allemand, notamment le principe de légalité en matière pénale, imposerait des limites à l'interprétation conforme à la sixième directive si une telle interprétation devait conduire à une condamnation pénale dans la procédure au principal.

31 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de

l'affaire pendante devant lui, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation et/ou la validité du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir en ce sens, notamment, arrêts du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 59; du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 37, ainsi que du 26 octobre 2010, Schmelz, C-97/09, Rec. p. I-10465, point 28).

32 Ainsi, le rejet par la Cour d'une demande de décision préjudicielle 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 (voir arrêts du 5 décembre 2006, Cipolla e.a., C-94/04 et C-202/04, Rec. p. I-11421, point 25; du 18 mars 2010, Alassini e.a., C-317/08 à C-320/08, Rec. p. I-2213, point 26, ainsi que Schmelz, précité, point 29).

33 Or, tel n'est pas le cas dans la présente affaire. La juridiction nationale a fourni à la Cour des éléments de fait et de droit présentant un rapport manifeste avec l'objet du litige au principal ainsi que les raisons qui l'ont conduite à estimer qu'une interprétation de l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive était nécessaire pour rendre son jugement.

34 Dès lors, la demande de décision préjudicielle doit être considérée comme recevable.

Sur le fond

35 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 28 quater, A, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, dans lesquelles la livraison d'un bien vers un autre État membre a effectivement eu lieu, mais que, à l'occasion de celle-ci, le fournisseur a dissimulé l'identité du véritable acquéreur afin de permettre à ce dernier d'éluder le paiement de la TVA due au titre de l'acquisition intracommunautaire correspondante, le bénéfice de l'exonération de cette taxe doit être refusé pour une telle livraison intracommunautaire.

36 Afin de répondre à cette question, il y a lieu de rappeler, à titre liminaire, que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive (voir, notamment, arrêts du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76, ainsi que du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 71).

37 Les livraisons intracommunautaires de biens sont exonérées en vertu de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, disposition qui s'insère dans le régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres, prévu au titre XVI bis de cette directive, dont l'objectif est de transférer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés (voir arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, Rec. p. I-7797, point 36; Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 22; Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 22, ainsi que du 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 et C-539/08, Rec. p. I-3581, point 30).

38 À cet égard, le mécanisme créé par ledit régime transitoire consiste, d'une part, en une exonération, par l'État membre de départ, de la livraison donnant lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire, complétée par le droit à déduction ou le remboursement de la TVA acquittée en amont dans cet État membre et, d'autre

part, en une taxation, par l'État membre d'arrivée, de l'acquisition intracommunautaire. Ce mécanisme assure ainsi une délimitation claire des souverainetés fiscales des États membres concernés (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, points 30 et 40).

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

40 S'agissant, en particulier, des livraisons intracommunautaires, il résulte de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive que relèvent de cette notion et sont exonérées, dans les 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 fiscale ou abus éventuels, les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire d'un État membre, 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.

41 La Cour a interprété cette disposition en ce sens que l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que lorsque le droit de disposer du bien comme propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (voir arrêts précités Teleos e.a., point 42, ainsi que Twoh International, point 23).

42 La Cour a également constaté que, depuis l'abolition du contrôle aux frontières entre les États membres, il s'avère difficile pour l'administration fiscale de vérifier si les marchandises ont ou non physiquement quitté le territoire dudit État membre. De ce fait, c'est principalement sur la base des preuves fournies par les assujettis et des déclarations de ces derniers que les autorités fiscales nationales procèdent à une telle vérification (arrêts précités Teleos e.a., point 44, ainsi que Twoh International, point 24).

43 Toutefois, aucune disposition de la sixième directive ne prévoyant concrètement quelles preuves les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, cette question, ainsi qu'il résulte du premier membre de phrase de l'article 28 quater, A, de la sixième directive, relève de la compétence des États membres (voir arrêt Collée, précité, point 24).

44 Dès lors, conformément à ladite disposition, d'une part, il appartient aux États membres de fixer les conditions dans lesquelles les livraisons intracommunautaires sont exonérées afin d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations ainsi que de prévenir toute fraude, évasion fiscale ou abus éventuels.

45 Toutefois, en exerçant leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique, de proportionnalité ainsi que de protection de la confiance légitime (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 48; du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Rec. p. I-4191, points 29 et 30, ainsi que du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rec. p. I-771, point 18). S'agissant, en particulier, du principe de proportionnalité, la Cour a déjà jugé que, conformément à ce principe, les mesures que les États membres ont ainsi la faculté d'adopter ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter

la fraude (voir, notamment, arrêt du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Rec. p. I-7639, point 26).

46 D'autre part, il résulte de la jurisprudence de la Cour que, afin de bénéficier de l'exonération au titre de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, il incombe au fournisseur de biens d'apporter la preuve que les conditions prévues pour l'application de cette disposition, y compris celles imposées par les États membres en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir toute fraude, évasion fiscale ou abus éventuels, sont remplies (voir, en ce sens, arrêt Twoh International, précité, point 26).

47 Il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, M. R. a fait valoir son droit à l'exonération de la TVA dans des circonstances où les biens livrés ont effectivement quitté le territoire allemand, mais où les factures et déclarations qu'il a fournies à l'administration fiscale en tant que preuves des opérations intracommunautaires étaient délibérément entachées d'inexactitude matérielle. En effet, selon la juridiction de renvoi, M. R. a dissimulé, dans ces factures, l'identité des véritables acquéreurs, afin de permettre à ceux-ci d'éluder le paiement de la TVA due au titre de l'acquisition intracommunautaire effectuée au Portugal.

48 À cet égard, la présentation de fausses factures ou de fausses déclarations, ainsi que toute autre manipulation de preuves, est susceptible d'empêcher l'exacte perception de la taxe et, par conséquent, de compromettre le bon fonctionnement du système commun de la TVA. Or, de tels agissements revêtent une gravité d'autant plus grande lorsqu'ils sont commis dans le cadre du régime transitoire de taxation des opérations intracommunautaires, lequel fonctionne, ainsi qu'il a été rappelé au point 42 du présent arrêt, sur la base des preuves fournies par les assujettis.

49 Partant, le droit de l'Union n'empêche pas les États membres de considérer l'établissement de factures irrégulières comme relevant d'une fraude fiscale et de refuser, dans un tel cas, l'octroi de l'exonération (voir, en ce sens, arrêt Schmeink & Cofreth et Strobel, précité, point 62, ainsi que ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, point 30).

50 En effet, le refus d'exonération en cas de non-respect d'une obligation prévue par le droit national, en l'occurrence l'obligation d'identifier l'acquéreur destinataire de la livraison intracommunautaire, comporte un effet dissuasif qui vise à assurer l'effectivité de ladite obligation et à prévenir toutes fraudes et évasions fiscales (voir par analogie, en ce qui concerne la retenue d'une partie de la TVA déductible, arrêt Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, précité, point 28).

51 Il s'ensuit que, dans les conditions telles que celles en cause au principal, l'État membre de départ de la livraison intracommunautaire peut refuser l'application de l'exonération en se fondant sur les compétences qui lui appartiennent en vertu du premier membre de phrase de l'article 28 quater, A, de la sixième directive et en poursuivant l'objectif d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir toute fraude, évasion fiscale ou abus éventuels.

52 Toutefois, s'agissant de cas particuliers dans lesquels il y a des raisons sérieuses de supposer que l'acquisition intracommunautaire correspondant à la livraison en cause pourrait échapper au paiement de la TVA dans l'État membre de destination, et ce malgré l'assistance mutuelle et la coopération administrative entre les autorités fiscales des États membres concernés, l'État membre de départ est, en principe, tenu de refuser l'exonération au bénéfice du fournisseur de biens et d'obliger ce dernier à acquitter la taxe a posteriori afin d'éviter que l'opération en cause n'échappe à toute taxation. En effet, conformément au principe fondamental du système commun de la TVA, cette taxe s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs

du prix (voir, notamment, ordonnance Transport Service, précitée, points 20 et 21; arrêts précités Optigen e.a., point 54, ainsi que Collée, point 22).

53 En ce qui concerne le principe de proportionnalité, il y a lieu de relever qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un fournisseur qui participe à la fraude soit obligé d'acquitter a posteriori la TVA sur la livraison intracommunautaire qu'il a effectuée, pour autant que l'implication de celui-ci dans la fraude est un élément déterminant à prendre en compte lors de l'examen de la proportionnalité d'une mesure nationale.

54 En outre, le constat effectué au point 51 du présent arrêt n'est remis en cause ni par les principes de neutralité fiscale ou de sécurité juridique ni par celui de protection de la confiance légitime. 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 commun de la TVA.

55 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, dans lesquelles une livraison intracommunautaire de biens a effectivement eu lieu, mais que, à l'occasion de celle-ci, le fournisseur a dissimulé l'identité du véritable acquéreur afin de permettre à ce dernier d'éluder le paiement de la TVA, l'État membre de départ de la livraison intracommunautaire peut, sur le fondement des compétences qui lui appartiennent en vertu du premier membre de phrase de l'article 28 quater, A, de la sixième directive, refuser le bénéfice de l'exonération au titre de cette opération.

Sur les dépens

56 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

Dans des circonstances telles que celles en cause au principal, dans lesquelles une livraison intracommunautaire de biens a effectivement eu lieu, mais que, à l'occasion de celle-ci, le fournisseur a dissimulé l'identité du véritable acquéreur afin de permettre à ce dernier d'éluder le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'État membre de départ de la livraison intracommunautaire peut, sur le fondement des compétences qui lui appartiennent en vertu du premier membre de phrase de l'article 28 quater, A, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, refuser le bénéfice de l'exonération au titre de cette opération.

Signatures