ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

27 septembre 2007 *

Dans l'affaire C-146/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 10 février 2005, parvenue à la Cour le 1er avril 2005, dans la procédure

Albert Collée, agissant en tant qu'ayant cause à titre universel de Collée KG,

contre

Finanzamt Limburg an der Lahn,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (rapporteur) et A. Ó Caoimh, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 juin 2006,

considérant les observations présentées:

— pour M. Collée, agissant en tant qu'ayant cause à titre universel de Collée KG, par M. M. Preisinger, Steuerberater,

— pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et F. Huschens ainsi que par M^me^ C. Schulze-Bahr, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 janvier 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Collée, en sa qualité d'ayant cause à titre universel de Collée KG (ci-après «Collée»), au Finanzamt Limburg an der Lahn (ci-après le «Finanzamt») au sujet du refus de ce dernier d'accorder l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires (ci-après la «TVA») pour une livraison intracommunautaire effectuée au cours de l'exercice 1994.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 En vertu de l'article 2 de la sixième directive, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti sont soumises à la TVA.

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.

5 Le droit à l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens est prévu à l'article 28 quater, A, 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 et au sens de l'article 28 *bis* paragraphe 5 point a), expédiés ou transportés, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire visé à l'article 3 mais à l'intérieur de la Communauté, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

[...]»

6 L'article 22 de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de la même directive, prévoit les formalités qui incombent au redevable de la TVA. Il dispose notamment:

«[...]

2. a) Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale.

[...]

3. a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie. Tout assujetti doit également délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens visées à l'article 28 *ter* titre B paragraphe 1 et pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 28 *quater* titre A. L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis.

[...]

4. a) Tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale. Cette période est fixée par les États membres à un, deux ou trois mois. Toutefois les États membres peuvent fixer des périodes différentes qui ne peuvent cependant pas excéder un an.

b) Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y

compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

[...]

8. Les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

La réglementation nationale

7 En application de l'article 4, paragraphe 1, sous b), de la loi de 1993 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStG»), les livraisons intracommunautaires relevant des opérations visées à l'article 1, paragraphe 1, point 1, de cette même loi sont exonérées de la TVA.

8 L'article 6a, paragraphe 1, de l'UStG prévoit qu'une livraison intracommunautaire implique notamment que l'entrepreneur ou le client transporte ou expédie l'objet de la livraison vers le reste du territoire communautaire.

9 Conformément à l'article 6a, paragraphe 3, de l'UStG, c'est à l'entrepreneur qu'il appartient d'établir que les conditions prévues au paragraphe 1 du même article sont réunies. Le ministère fédéral des Finances peut, avec l'approbation du Bundesrat, déterminer par voie réglementaire les modalités selon lesquelles l'entrepreneur doit apporter la preuve du transport ou de l'expédition des biens faisant l'objet d'une livraison intracommunautaire.

10 À cet égard, l'article 17a, paragraphe 1, du règlement d'application de 1993 relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 601) prévoit que, en cas de livraisons intracommunautaires, l'entrepreneur auquel ce règlement est applicable doit établir, par des justificatifs, que lui-même ou l'acquéreur a transporté ou expédié l'objet de la livraison vers le reste du territoire communautaire.

11 En outre, il incombe à l'entrepreneur, conformément à l'article 17c, paragraphe 1, dudit règlement d'application, d'établir avec l'aide de documents comptables que les conditions de l'exonération de la TVA sont réunies. Cette disposition précise notamment que «la comptabilité doit faire apparaître clairement et de manière aisément vérifiable» que l'entrepreneur a satisfait à ces conditions.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Collée était la société mère d'une société à responsabilité limitée de droit allemand (ci-après la «GmbH») qui vendait des voitures en qualité de concessionnaire agréé de la société anonyme A (ci-après «A-AG»). Au printemps de l'année 1994, la GmbH a conclu un contrat de vente portant sur 20 véhicules de démonstration avec un concessionnaire belge, à savoir B, lequel a versé sur le compte de la GmbH le prix de vente net et, après que cette dernière eut reçu le paiement, a retiré les véhicules du siège de cette dernière en recourant à son propre transporteur.

13 La GmbH, qui ne pouvait prétendre, pour des raisons d'exclusivité territoriale, à une commission versée par A-AG que pour des ventes à des clients établis dans son voisinage, a fait appel à un négociant en voitures, à savoir S, agissant en tant qu'intermédiaire. En échange d'une commission, ce dernier a, pour la forme, acheté et revendu les véhicules de démonstration. La GmbH a délivré à S les factures afférentes à cette vente fictive en faisant apparaître la TVA. S a remis à la GmbH des factures en blanc qui ont été par la suite utilisées au nom de S en relation avec la livraison des véhicules à B. Dans ses déclarations relatives à la TVA pour les mois de juillet à septembre de l'année 1994, S a réclamé le paiement de la taxe acquittée en amont et qui lui avait été facturée par la GmbH.

14 À la suite d'un contrôle spécial effectué au cours du mois d'octobre de l'année 1994 par le Finanzamt, celui-ci a refusé à S le droit de déduire des factures la TVA payée en amont, dans la mesure où il avait établi le caractère fictif de la vente conclue entre la GmbH et S, ce dernier n'étant intervenu que pour la forme.

15 Ayant eu connaissance de ce contrôle, Collée a avisé S que les factures relatives aux mois de juillet à septembre de l'année 1994 étaient devenues sans objet, et a, le 25 novembre 1994, annulé les écritures comptables y afférentes et comptabilisé les recettes correspondantes sur le compte «livraisons intracommunautaires exonérées», en reportant l'opération dans sa déclaration provisoire de la TVA pour le mois de novembre de l'année 1994.

16 Par un avis d'imposition rectificatif du 12 février 1998, afférent à la TVA pour l'année 1994, le Finanzamt a augmenté le chiffre d'affaires imposable de Collée d'un montant équivalent à celui du prix de vente des voitures livrées à B, mais il a refusé à cette dernière le bénéfice de l'exonération pour cette livraison, au motif que les enregistrements nécessaires n'avaient pas été effectués de manière continue et immédiatement après l'exécution de l'opération en cause.

17 La réclamation dirigée contre ledit avis d'imposition ayant été rejetée de même que le recours porté devant le Finanzgericht, M. Collée a alors introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof. Au soutien de ce recours, il invoque l'existence de preuves comptables relatives au contrat de vente, au transfert du prix de vente et à l'attestation de retrait de B, laquelle a été ultérieurement complétée par les factures émises par la GmbH à l'égard de B. Étant lui-même convaincu que ces documents commerciaux sont de nature à établir l'existence d'une livraison intracommunautaire, M. Collée a demandé la rectification dudit avis d'imposition de telle sorte que la livraison de véhicules de démonstration effectuée au début de l'année 1994 soit réputée exonérée.

18 La juridiction de renvoi relève qu'il ressort de sa jurisprudence relative aux exigences de la preuve d'une livraison à l'exportation dans un État tiers, laquelle serait également applicable au litige dont elle est saisie, que les pièces justificatives font partie intégrante de la preuve comptable et que les enregistrements requis aux fins de cette preuve doivent être effectués de manière continue et immédiatement après l'exécution de l'opération en cause. Ayant établi que cette dernière condition n'est pas satisfaite en l'espèce, elle s'interroge sur la manière dont, en droit communautaire, il convient de résoudre le conflit entre l'obligation d'apporter la preuve de la livraison intracommunautaire et le principe de proportionnalité.

19 Dès lors, considérant que la solution du litige dont il est saisi nécessite l'interprétation de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'administration fiscale peut-elle refuser d'exonérer une livraison intracommunautaire, qui existe incontestablement, au seul motif que l'assujetti n'a pas fourni en temps utile la preuve comptable prescrite à cet effet?

2) La réponse à cette question dépend-elle du point de savoir si l'assujetti a, dans un premier temps, dissimulé en connaissance de cause l'existence d'une livraison intracommunautaire?»

Sur les questions préjudicielles

20 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire, laquelle a effectivement eu lieu, au seul motif que la preuve d'une telle livraison n'a pas été apportée en temps utile. Ladite juridiction s'interroge également sur le point de savoir si le fait que l'assujetti a, dans un premier temps et en connaissance de cause, dissimulé l'existence d'une livraison intracommunautaire est pertinent à cet égard.

21 Il convient de rappeler d'emblée que l'obligation pour les États membres d'exonérer les livraisons intracommunautaires de biens est prévue à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive. Il résulte de cette disposition que les États membres exonèrent 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.

22 En tant que dérogation au principe fondamental inhérent au système commun de la TVA selon lequel la taxe s'applique à chaque transaction de production ou de distribution (voir, notamment, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 16; du 12 janvier 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 et

C-484/03, Rec. p. I-483, point 54, ainsi que du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 49), ladite exonération trouve son fondement dans le régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire dans le cadre duquel la taxation des échanges entre les États membres repose sur le principe de l'attribution de la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale (voir arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 22).

23 Ainsi, l'exonération d'une livraison intracommunautaire dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport intracommunautaire de biens, à laquelle correspond une acquisition intracommunautaire taxée dans l'État membre d'arrivée de ladite expédition ou dudit transport, permet d'éviter la double imposition et, partant, la violation du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, Rec. p. I-7797, points 24 et 25).

24 Quant aux preuves que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, force est de constater qu'aucune disposition de la sixième directive ne porte directement sur cette question. Cette directive dispose seulement, à son article 28 quater, A, premier membre de phrase, qu'il appartient aux États membres de fixer les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires de biens (arrêt Twoh International, précité, point 25).

25 Certes, l'article 22 de la sixième directive prévoit certaines obligations formelles pour les redevables concernant la comptabilité, la facturation, la déclaration ainsi que la présentation de l'état récapitulatif à l'administration fiscale. Le paragraphe 8 du même article confère toutefois aux États membres la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude fiscale.

26 Or, il ressort d'une jurisprudence constante que les mesures que les États membres ont la faculté d'adopter en vertu de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs (voir arrêt du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 52, et ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, point 29). Ces mesures ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière (voir arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 59, ainsi que du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 92).

27 Le gouvernement allemand soutient que les exigences relatives à la preuve par des justificatifs et des pièces comptables satisfont au principe de proportionnalité, puisqu'elles ne remettent pas systématiquement en cause le droit à l'exonération de la TVA lors d'une livraison intracommunautaire. D'une part, ces exigences poursuivraient un objectif expressément prévu à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, à savoir un prélèvement régulier et simple, ainsi que la lutte contre les abus, et, d'autre part, elles seraient nécessaires afin d'empêcher les fraudes de type «carrousel».

28 À cet égard, il y a lieu de relever que le refus de l'exonération de la TVA dans l'affaire au principal ne résulte pas, selon la décision de renvoi, de l'exigence de la législation allemande selon laquelle le redevable est tenu d'apporter la preuve de la livraison intracommunautaire par des justificatifs et des pièces comptables. En fait, ce refus est la conséquence de la jurisprudence du Bundesfinanzhof selon laquelle les enregistrements requis aux fins de la preuve comptable doivent être effectués de manière continue et immédiatement après l'exécution de l'opération en cause, condition qui n'était pas remplie dans ladite affaire, alors que l'existence de la livraison intracommunautaire est clairement établie, ainsi d'ailleurs que l'a également admis le Finanzamt.

29 En ce qui concerne, en premier lieu, la question de savoir si l'administration fiscale peut refuser d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire au seul motif que la preuve comptable de cette livraison a été produite tardivement, il convient de constater qu'une mesure nationale qui subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération d'une livraison intracommunautaire au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci étaient satisfaites, va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe.

30 En effet, les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives (voir, notamment, arrêts précités Optigen e.a., point 44, ainsi que Kittel et Recolta Recycling, point 41). Or, s'agissant de la détermination du caractère intracommunautaire d'une livraison, il résulte de la jurisprudence de la Cour que, si une livraison répond aux conditions prévues à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, aucune TVA n'est due au titre d'une telle livraison (ordonnance Transport Service, précitée, points 18 et 19).

31 En conséquence, dans l'affaire au principal, dès lors qu'il ressort de la décision de renvoi qu'il est incontestable qu'une livraison intracommunautaire a été effectuée, le principe de neutralité fiscale exige, comme le fait également valoir à bon droit la Commission des Communautés européennes, que l'exonération de la TVA soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis. Il n'en irait autrement que si la violation de telles exigences formelles avait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites. Toutefois, tel ne semble pas être le cas dans l'affaire au principal.

32 Par ailleurs, il y a lieu de relever que l'exigence selon laquelle les écritures requises doivent être passées immédiatement après l'exécution de l'opération, sans toutefois que soit prévu un délai précis à cet égard, est de nature à mettre en cause le principe de sécurité juridique, qui fait partie de l'ordre juridique communautaire et qui doit être respecté par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent

les directives communautaires (voir arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Rec. p. I-4191, point 29).

33 En effet, il est important de permettre, ainsi que l'a relevé à bon droit M^me^ l'avocat général au point 35 de ses conclusions, que des modifications de la qualification d'une livraison intracommunautaire apportées postérieurement à la réalisation de cette opération puissent être prises en compte dans la comptabilité des assujettis. De telles régularisations peuvent, le cas échéant, s'avérer nécessaires à la suite de circonstances qui se sont produites indépendamment de la volonté de ces derniers. Partant, le caractère intracommunautaire d'une livraison doit être reconnu dans le cas d'une régularisation ultérieure de la comptabilité, pourvu que soient satisfaits les critères objectifs sur lesquels sont fondées les notions qui définissent cette opération.

34 En ce qui concerne, en second lieu, la question de savoir si le fait que l'assujetti a, dans un premier temps, dissimulé l'existence d'une livraison intracommunautaire est pertinent pour la réponse à donner à la juridiction de renvoi et, partant, si l'exonération de la TVA peut être subordonnée à la bonne foi de l'assujetti, il convient de constater que la réponse à cette question dépend de l'existence d'un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre concerné.

35 En effet, la Cour a jugé au point 18 de l'arrêt du 13 décembre 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), que, pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leur ordre juridique interne, la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi. Toutefois, elle a précisé aux points 60 et 63 de l'arrêt Schmeink & Cofreth et Strobel, précité, que, lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, le principe de neutralité de la TVA exige que la taxe indûment facturée puisse être régularisée, sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée à la bonne foi dudit émetteur (voir arrêt du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a., C-78/02 à C-80/02, Rec. p. I-13295, point 50). Les mêmes règles s'appliquent également à une régularisation de la comptabilité afin d'obtenir l'exonération d'une livraison intracommunautaire.

36 Il appartient dès lors à la juridiction nationale de vérifier, en tenant compte de toutes les circonstances pertinentes de l'affaire dont elle est saisie, si le retard dans l'établissement de la preuve comptable était susceptible de causer une perte de recettes fiscales ou de compromettre le prélèvement de la TVA.

37 À cet égard, il convient de constater que ne saurait être considérée comme une perte de recettes fiscales la non-perception de la TVA afférente à une livraison intracommunautaire qui, dans un premier temps, avait été qualifiée à tort de livraison effectuée à l'intérieur du pays donnant lieu, en principe, à une perception de la TVA. En effet, conformément au principe de territorialité fiscale, de telles recettes appartiennent à l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale.

38 Il incombe, en outre, à la juridiction nationale de vérifier si la dissimulation d'une opération intracommunautaire et le retard qui en est résulté dans la régularisation des écritures comptables y afférentes ne sont pas entachés de fraude à la TVA. En effet, selon une jurisprudence constante, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires (voir, notamment, arrêt Kittel et Recolta Recycling, précité, point 54). De même, l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les opérations qui sont réalisées dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt Halifax e.a., précité, point 69).

39 Or, dans une situation telle que celle en cause au principal, le fait d'avoir eu recours à un intermédiaire en vue de percevoir des commissions contractuelles ne saurait être assimilé à une opération entachée de fraude fiscale ni à un usage abusif des normes communautaires, s'il est constant qu'une telle opération n'a pas été effectuée en vue d'obtenir un avantage fiscal indu.

40 Enfin, il convient de souligner que le droit communautaire n'empêche pas les États membres de considérer, dans certaines conditions, la dissimulation de l'existence d'une opération intracommunautaire comme une tentative de fraude à la TVA et d'appliquer, dans un tel cas, les amendes ou sanctions pécuniaires prévues par leur droit interne (voir, en ce sens, arrêt Schmeink & Cofreth et Strobel, précité, point 62). Toutefois, comme le fait valoir à bon droit la Commission, de telles sanctions doivent toujours être proportionnées à la gravité de l'abus.

41 Dès lors, il convient de répondre aux questions posées que l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire, laquelle a effectivement eu lieu, au seul motif que la preuve d'une telle livraison n'a pas été apportée en temps utile.

42 Lors de l'examen du droit à l'exonération de la TVA afférente à une telle livraison, la juridiction de renvoi ne doit prendre en considération le fait que l'assujetti a dissimulé, dans un premier temps et en pleine connaissance de cause, l'existence d'une livraison intracommunautaire que s'il existe un risque de pertes de recettes fiscales et si celui-ci n'a pas été complètement éliminé par l'assujetti.

Sur les dépens

43 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, 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 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée une livraison intracommunautaire, laquelle a effectivement eu lieu, au seul motif que la preuve d'une telle livraison n'a pas été apportée en temps utile.

Lors de l'examen du droit à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à une telle livraison, la juridiction de renvoi ne doit prendre en considération le fait que l'assujetti a dissimulé, dans un premier temps et en pleine connaissance de cause, l'existence d'une livraison intracommunautaire que s'il existe un risque de pertes de recettes fiscales et si celui-ci n'a pas été complètement éliminé par l'assujetti.

Signatures