

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. M. POIARES MADURO

présentées le 7 décembre 2005<sup>1</sup>

1. Le présent renvoi préjudiciel de la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Royaume-Uni) concerne l'interprétation des articles 21, paragraphe 3, et 22, paragraphe 8, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil<sup>2</sup>. Ce renvoi a été effectué dans le cadre d'un recours en annulation dans une affaire opposant 53 opérateurs du secteur des téléphones mobiles et des unités de traitement informatique, ainsi que leur organisme professionnel, la Federation of Technological Industries (ci-après collectivement dénommés la «fédération») aux Commissioners of Customs & Excise (commissaires au service des douanes et impôts indirects) et à l'Attorney de SAR (ci-après les «Commissioners»). Ce recours tend à l'annulation des articles 17 et 18 de la loi de finance pour 2003 (Finance Act 2003), qui ont été adoptés pour lutter contre différentes formes de fraude aux règles relatives à la TVA sur les ventes intracommunautaires de marchandises. Il est demandé à la Cour de rendre une décision permettant à la juridiction nationale

d'apprécier la conformité desdits articles 17 et 18 au droit communautaire.

### I — Cadre juridique

#### A — Droit communautaire

2. L'article 21 de la sixième directive dispose:

«1. En régime intérieur, la taxe sur la valeur ajoutée est due:

- a) par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, à l'exception des cas visés aux points b) et c).

1 — Langue originale: le portugais.

2 — Directive 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), dans sa version modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 269, p. 44, ci-après la «sixième directive»).

Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, les États membres peuvent, dans les conditions qu'ils fixent, prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services imposable;

— la facture délivrée par l'assujetti non établi à l'intérieur du pays est conforme à l'article 22, paragraphe 3.

Toutefois, les États membres peuvent prévoir une dérogation à cette obligation, lorsque l'assujetti non établi à l'intérieur du pays a désigné un représentant fiscal dans ce pays;

b) par le preneur assujetti de services visés à l'article 9, paragraphe 2, point e), ou par le preneur, qui est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays, de services couverts par l'article 28 ter, titres C, D, E et F, si les services sont effectués par un assujetti non établi à l'intérieur du pays;

d) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu;

c) par le destinataire de la livraison de biens, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

e) par la personne effectuant une acquisition intracommunautaire de biens imposable.

— l'opération imposable est une livraison de biens effectuée dans les conditions prévues à l'article 28 quater, titre E, paragraphe 3,

2. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1:

— le destinataire de cette livraison de biens est un autre assujetti ou une personne morale non assujettie identifié(e) à la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays,

a) lorsque, en application des dispositions du paragraphe 1, le redevable de la taxe est un assujetti non établi à l'intérieur du pays, les États membres peuvent lui permettre de désigner un représentant

fiscal en tant que redevable. Cette option est soumise aux conditions et aux modalités fixées par chaque État membre;

- b) lorsque l'opération imposable est effectuée par un assujetti non établi à l'intérieur du pays et qu'il n'existe, avec le pays du siège ou d'établissement de cet assujetti, aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par les directives 76/308/CEE[...] et 77/799/CEE[...] et par le règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil, du 27 janvier 1992, concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA)[...], les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que le redevable de la taxe est un représentant fiscal désigné par l'assujetti non établi.

3. Dans les situations visées aux paragraphes 1 et 2, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la taxe.

4. À l'importation, la taxe sur la valeur ajoutée est due par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation.»

3. L'article 22, paragraphe 7, de la sixième directive, dispose:

«Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphes 1 et 2, sont considérées comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti non établi à l'intérieur du pays remplissent les obligations de déclaration et de paiement prévues par le présent article; ils prennent en outre les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphe 3, sont considérées comme solidairement tenues d'acquitter la taxe remplissent les obligations de paiement prévues par le présent article.»

4. Aux termes de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive:

«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 faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations supplémentaires à celles fixées au paragraphe 3.»

ners peuvent exiger d'un assujetti, comme condition préalable à la possibilité d'effectuer ou de recevoir une livraison imposable de biens ou de services, qu'il constitue une garantie, ou une nouvelle garantie, pour le paiement de toute TVA qui est ou pourrait devenir exigible:

B — *Droit national*

5. L'article 4 de l'annexe 11 de la loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994, ci-après la «VATA 1994»), tel que modifié par l'article 17 de la loi de finance pour 2003, est rédigé comme suit:

(a) de l'assujetti lui-même, ou

(b) de toute personne par qui ou à qui les biens ou services pertinents sont fournis.

«(1) Les Commissioners peuvent subordonner l'admission ou le remboursement à quiconque de la taxe d'amont à la production de toute pièce justificative relative à la TVA.

(3) Au sens du paragraphe (2) ci-dessus, on entend par 'biens et services pertinents' les produits livrés ou les services fournis par ou à l'assujetti.

(1A) S'ils l'estiment nécessaire à la préservation des recettes, les Commissioners peuvent subordonner l'octroi d'un crédit de TVA à la constitution d'une sûreté garantissant le montant du remboursement, selon ce qu'ils estimeront approprié.

(4) La quotité et les modalités de constitution des garanties prévues au paragraphe (2) ci-dessus sont déterminées par les Commissioners.

(2) S'ils le jugent nécessaire aux fins de la protection des recettes, les Commissio-

(5) Les pouvoirs conférés aux Commissioners en vertu du paragraphe (2) ci-dessus sont sans préjudice des pouvoirs qu'ils tiennent de l'article 48(7).»

6. L'article 77A de la VATA 1994, qui a été inséré par l'article 18 de la loi de finance pour 2003, dispose:

«Responsabilité solidaire des opérateurs d'une chaîne d'approvisionnement lorsque la taxe est impayée

(1) Le présent article s'applique aux types de biens suivants:

(a) téléphones et tout autre équipement, y compris pièces et accessoires, fabriqués ou adaptés en vue d'un usage lié à la téléphonie ou aux télécommunications;

(b) ordinateurs et tout autre équipement, y compris pièces, accessoires et logiciels, fabriqués ou adaptés en vue d'un usage lié aux ordinateurs ou aux systèmes informatiques.

(2) Lorsque:

(a) une livraison de biens taxable à laquelle s'applique le présent article a été faite à un assujéti et que

(b) au moment de la livraison, la personne savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner qu'une partie ou la totalité de la TVA due pour cette livraison, ou pour toute livraison antérieure ou ultérieure de ces biens, resterait impayée,

les Commissioners peuvent adresser audit assujéti un avis indiquant le montant de TVA en souffrance et précisant les effets de l'avis.

(3) Un avis au sens du présent article a pour effet que:

(a) la personne qui reçoit l'avis et

(b) le redevable, indépendamment du présent article, de la somme indiquée dans l'avis,

ont envers les Commissioners l'obligation solidaire de payer cette somme.

- (4) Aux fins du paragraphe (2) ci-dessus, le montant de TVA qui est dû relativement à une livraison est égal à la plus petite des deux sommes suivantes:
- (a) soit à la somme payable sur la livraison,
    - (a) était inférieur au prix le plus faible qu'elle pouvait raisonnablement s'attendre à payer pour ces biens sur le marché, ou
    - (b) était inférieur au prix exigé pour toute livraison antérieure des mêmes biens.
  - (b) soit à la somme indiquée comme étant due sur la déclaration du fournisseur pour l'exercice comptable prescrit concerné (s'il a établi une telle déclaration) majorée de toute somme jugée comme étant due par lui pour ledit exercice (sous réserve d'un éventuel recours dudit fournisseur).
- (5) Au sens du paragraphe (4)(b) ci-dessus, une somme est également jugée comme étant due par une personne lorsque la somme ne lui est pas notifiée parce qu'il est trop difficile de le faire.
- (6) Aux fins du paragraphe (2) ci-dessus, une personne est présumée avoir de justes motifs de soupçonner être dans le cas visé au point (b) dudit paragraphe lorsque le prix exigé d'elle pour les biens considérés:
- (7) La présomption prévue au paragraphe (6) ci-dessus peut être renversée en apportant la preuve que le faible niveau du prix à payer pour les biens est imputable à des circonstances indépendantes du non-paiement de la TVA.
  - (8) Le paragraphe (6) ci-dessus est sans préjudice de toute autre manière d'établir l'existence de justes motifs d'avoir des soupçons.
  - (9) Le ministère des Finances peut modifier le paragraphe (1) ci-dessus par voie d'arrêté; les arrêtés de ce type peuvent comporter toutes dispositions accessoires, complémentaires, consécutives ou transitoires que le ministère des Finances jugera bonnes.

(10) Aux fins du présent article:

- (a) le terme ‘biens’ inclut les services;
- (b) un montant de TVA est considéré comme impayé seulement dans la mesure où il dépasse le montant de tout remboursement dû.»

## II — Le litige au principal et les questions préjudicielles déferées

7. Le litige au principal porte sur la compatibilité des dispositions des articles 17 et 18 de la loi de finance pour 2003 avec le droit communautaire. Ces articles ont été adoptés pour lutter contre ce que l’on appelle au Royaume-Uni la «fraude intracommunautaire de l’opérateur défaillant»<sup>3</sup>. Comme l’explique la décision de renvoi, on peut distinguer deux catégories de fraude impliquant un opérateur défaillant.

8. La première catégorie est ce que les Commissioners appellent la «fraude à l’acquisition». Un opérateur enregistré à la TVA au Royaume-Uni achète des biens provenant d’un autre État membre et les vend au Royaume-Uni. La vente est exonérée de TVA dans l’État membre d’expédition en vertu de l’article 28 quater, titre A, sous a), de la sixième directive et l’acquéreur est soumis à la TVA au Royaume-Uni en vertu de l’article 28 bis, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive. L’opérateur vend les biens à un prix qui comprend la TVA, mais omet de reverser aux Commissioners la TVA reçue sur la livraison subséquente, puis disparaît.

9. La seconde catégorie s’est fait connaître sous le nom de «fraude carrousel». Elle fonctionne selon un montage plus complexe qui fonctionne en substance de la manière suivante. Une société («B») établie au Royaume-Uni achète des biens à une société («A») dans un autre État membre. A n’est redevable d’aucune TVA sur cette acquisition, mais B est soumise à la TVA relativement à ses ventes subséquentes au Royaume-Uni. B vend les biens, souvent à perte, à une troisième société («C»), également établie au Royaume-Uni, mais ne paie pas la TVA. C’est une société dite «tampon». Elle vend les biens à une autre société du Royaume-Uni en réalisant un petit bénéfice, paie la TVA sur la vente, mais réclame le remboursement de la TVA payée en amont. Il peut y avoir une série de ventes subséquentes, mais, en fin de parcours, les biens parviennent entre les mains d’une société qui les vend à un opérateur enregistré à la TVA dans un autre État membre. Cette vente est exonérée de TVA, mais le vendeur est en droit de récupérer la taxe d’amont et cherche en

3 — Ndt: «Missing trader intra-community (MTIC) fraud». En français, on parle de fraude carrousel, de «carrousel» de fraude à la TVA ou de fraude de type «carrousel», voire de carrousel de TVA, parfois aussi de fraude tournante. Ici, les Commissioners considèrent que la fraude carrousel est une sous-catégorie de fraude intracommunautaire impliquant un opérateur défaillant.

conséquence à se faire rembourser par les Commissioners la TVA qu'il a versée sur son achat des biens à la dernière société tampon. Si un tel remboursement est effectué, les Commissioners versent à cette société la TVA imposée sur la vente par la dernière société tampon sans pour autant percevoir la somme facturée comme TVA par B. Une véritable fraude carrousel se caractérise par le fait que les biens sont finalement revendus au vendeur initial, la société A. Le cycle peut alors recommencer. À chaque «tour de carrousel», la somme versée à B comme TVA est soustraite des recettes publiques. Le carrousel peut tourner ainsi chaque jour. B peut soit utiliser un numéro de TVA «détourné» provenant d'un tiers ne se doutant de rien, soit s'enregistrer à la TVA et tout simplement disparaître avant que les autorités fiscales n'agissent. Les marchandises concernées sont souvent de petite taille et de grande valeur. Il est indiqué dans la décision de renvoi que ce type de fraude coûte plus de 1,5 milliard de GBP par an au Trésor public britannique.

10. Le recours en annulation visant les articles 17 et 18 de la loi de finance pour 2003 a d'abord été examiné par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administration Court), puis, en appel, par la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). La fédération attaque les articles 17 et 18 de la loi de finance pour 2003 sur le fondement du défaut de compétence du législateur. Elle prétend, en effet, que ces dispositions ne sont autorisées ni par l'article 21, paragraphe 3, ni par l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive. La Court of Appeal a décidé de surseoir à

statuer et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes:

- «1) L'article 21, paragraphe 3, de la directive 77/388/CEE du Conseil, telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil, permet-il aux États membres de prévoir que toute personne peut être solidairement tenue d'acquitter la taxe avec toute personne qui en est tenue en vertu de l'article 21, paragraphe 1 ou 2, sous la seule réserve des principes généraux du droit communautaire, à savoir qu'une telle mesure doit être objectivement justifiée, rationnelle, proportionnée et garantir la sécurité juridique?
  
- 2) L'article 22, paragraphe 8, de la directive permet-il aux États membres de prévoir que toute personne peut en être tenue de la sorte ou de prévoir qu'une personne peut être contrainte de constituer une garantie pour la taxe due par une autre sous la seule réserve des principes généraux susmentionnés?
  
- 3) Si la réponse à la question 1 est négative, quelles sont les limites, autres que celles imposées par les principes généraux susmentionnés, à la compétence conférée par l'article 21, paragraphe 3?



- 4) Si la réponse à la question 2 est négative, quelles sont les limites, autres que celles imposées par les principes généraux susmentionnés, à la compétence conférée par l'article 22, paragraphe 8?
- 5) La directive telle que modifiée fait-elle obstacle à ce que les États membres prévoient une responsabilité solidaire entre des assujettis ou exigent d'un assujetti qu'il constitue une garantie pour la taxe due par un autre dans le but de prévenir un abus du système de TVA et de protéger les recettes légitimement dues en vertu de ce système, si de telles mesures sont conformes aux principes généraux susmentionnés?»
13. À titre liminaire, il est bon de rappeler que, lorsqu'elle est saisie sur le fondement de l'article 231 CE, la Cour est incompétente pour se prononcer sur la conformité de dispositions nationales au droit communautaire. Le rôle de la Cour se limite à donner une interprétation du droit communautaire permettant à la juridiction nationale de juger de cette conformité<sup>4</sup>.

11. Des observations écrites ont été présentées par la fédération, les gouvernements du Royaume-Uni et allemand, l'Irlande, ainsi que les gouvernements chypriote, néerlandais, portugais et la Commission des Communautés européennes.

*A — Sur les première et troisième questions*

14. Par ses première et troisième questions, la juridiction de renvoi demande en substance si et dans quelle mesure l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive confère aux États membres le pouvoir de rendre une

**III — Appréciation**

12. Je commencerai mon appréciation par un examen des questions traitant de l'arti-

<sup>4</sup> — Voir, par exemple, arrêts du 30 avril 1986, *Asjes e.a.* (209/84 à 213/84, Rec. p. 1425, point 12); du 15 décembre 1993, *Hünnermund e.a.* (C-292/92, Rec. p. I-6787, point 8); du 7 juillet 1994, *Lamaire* (C-130/93, Rec. p. I-3215, point 10); du 25 juin 1997, *Tombesi e.a.* (C-304/94, C-330/94, C-342/94 et C-224/95, Rec. p. I-3561, point 36); du 1<sup>er</sup> décembre 1998, *Ambry* (C-410/96, Rec. p. I-7875, point 19); du 3 mai 2001, *Verdonck e.a.* (C-28/99, Rec. p. I-3399, point 28); du 12 juillet 2001, *Ordine degli Architetti e.a.* (C-399/98, Rec. p. I-5409, point 48); du 27 novembre 2001, *Lombardini et Mantovani* (C-285/99 et C-286/99, Rec. p. I-9233, point 27), et du 9 septembre 2003, *Jaeger* (C-151/02, Rec. p. I-8389, point 43).

personne solidairement responsable du paiement de la TVA due par une autre personne.

seulement. Les gouvernements portugais, irlandais, chypriote et la Commission sont fondamentalement du même avis que le Royaume-Uni.

15. La fédération fait valoir que l'article 21, paragraphe 3, autorise les États membres à prévoir une responsabilité solidaire, mais que ce pouvoir doit être interprété strictement. Selon la fédération, l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive ne donne aux États membres le pouvoir d'imposer une responsabilité solidaire que dans les cas où l'article 21, paragraphes 1 et 2, définit des paires d'individus susceptibles d'être rendus solidairement responsables. À cet égard, la fédération se réfère aux quatre cas mentionnés à l'article 21, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, à l'article 21, paragraphe 1, sous c), à l'article 21, paragraphe 2, sous a), et à l'article 21, paragraphe 2, sous b). La fédération soutient en outre que les États membres sont tenus de respecter les principes généraux du droit communautaire lorsqu'ils choisissent d'imposer une responsabilité solidaire en vertu de l'article 21, paragraphe 3.

16. Le Royaume-Uni soutient que ledit article 21, paragraphe 3, permet aux États membres de prévoir que toute personne peut être solidairement tenue d'acquitter la taxe avec toute personne qui en est redevable en vertu de l'article 21, paragraphe 1 ou 2, sous la seule réserve des principes généraux du droit communautaire. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, les premiers mots de l'article 21, paragraphe 3, se réfèrent à toutes les situations visées à l'article 21, paragraphes 1 et 2, et non à certaines d'entre elles

17. Le gouvernement néerlandais fait valoir qu'une mesure telle que l'article 18 de la loi de finance pour 2003, dans la mesure où elle ne concerne pas l'imposition de la TVA, mais son recouvrement, ne relève pas de la sixième directive. À cet égard, le Royaume des Pays-Bas se réfère entre autres à l'ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, dans laquelle il a été jugé qu'il appartenait, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA peut être recouvrée a posteriori par le Trésor public, tout en restant toutefois dans les limites découlant du droit communautaire<sup>5</sup>. Se référant, en particulier, à l'arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a.<sup>6</sup>, le gouvernement néerlandais estime que, en matière de recouvrement des créances de TVA, les États membres sont autorisés à adopter des dispositions en vertu desquelles une personne peut être rendue solidairement responsable du paiement de la TVA due et non payée par une autre, sous réserve des limites découlant du droit communautaire comme le principe de proportionnalité et le principe de la sécurité juridique.

5 — C-395/02, Rec. p. I-1991, point 29.

6 — C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 43.

18. Je commencerai par examiner l'argument selon lequel il n'est pas nécessaire qu'une mesure telle que celle qui fait l'objet de la présente affaire ait une base juridique dans la sixième directive.

19. Il convient de faire une distinction entre l'institution d'une responsabilité du paiement de la TVA et des dispositions concernant simplement le recouvrement de la TVA. Il résulte notamment de l'arrêt *Molenheide e.a.*, précité, que les États membres sont habilités à adopter des mesures destinées à les protéger contre le risque de procéder à des remboursements sans qu'existent de véritables crédits de TVA<sup>7</sup>, telles que des dispositions régissant la preuve du droit de déduire la TVA<sup>8</sup> ou des dispositions spécifiant les informations devant figurer dans les factures fondant un droit à déduction<sup>9</sup>. Dans l'affaire *Transport Service*, qui concernait une livraison qui a été facturée à tort, mais prétendument de bonne foi, comme étant exonérée de TVA, la Cour a indiqué qu'il appartenait aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA pouvait être recouvrée par le Trésor public, puisque aucune disposition de la sixième directive ne portait sur cette question<sup>10</sup>. Cependant, cette jurisprudence concerne uniquement le recouvrement et la perception

de la TVA. L'établissement de la responsabilité du paiement de la TVA — question qui précède logiquement celle du recouvrement ou de la perception — est spécialement traité à l'article 21 de la sixième directive. En ce qui concerne la détermination des redevables, les États membres doivent par conséquent strictement observer les dispositions harmonisées, énoncées dans la directive. C'est pourquoi je passerai aux arguments relatifs à l'interprétation de l'article 21, paragraphe 3.

20. L'article 21, paragraphe 3, dispose que «[d]ans les situations visées aux paragraphes 1 et 2, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la taxe».

21. Selon moi, l'allégation de la fédération selon laquelle l'article 21, paragraphe 3, se réfère seulement à certaines des situations couvertes par l'article 21, paragraphes 1 et 2, est erronée. Les termes de l'article 21, paragraphe 3, ne fournissent en effet aucun indice en ce sens. L'interprétation que donne la fédération de l'article 21, paragraphe 3, ne découle pas non plus de l'économie de la sixième directive. Certes, il ne fait pas de doute que l'article 21, paragraphe 3, prévoit une exception au principe général selon lequel, pour chaque type d'opération, il ne doit y avoir qu'une seule personne qui soit redevable du paiement, mais cette exception doit son existence à des impératifs de recouvrement de la taxe et de prévention

7 — Arrêt *Molenheide e.a.*, précité, point 41, et conclusions de l'avocat général Fennelly dans cette affaire, point 39.

8 — Comme dans l'arrêt *Molenheide e.a.* Voir, également, arrêt du 5 décembre 1996, *Reisdorf* (C-85/95, Rec. p. I-6257, point 29).

9 — Arrêt du 14 juillet 1988, *Jeunehomme et EGI* (123/87 et 330/87, Rec. p. 4517, point 16).

10 — Ordonnance précitée, point 27. La Cour a jugé que le principe de la neutralité du système commun de TVA ne s'opposait pas à ce qu'un État membre procédât au recouvrement a posteriori de la TVA auprès d'un assujéti qui avait indûment facturé une livraison de biens en exonération de cette taxe.

des abus, deux objectifs reconnus et formellement encouragés par la sixième directive<sup>11</sup>.

22. La fédération fait valoir que son interprétation restrictive de l'article 21, paragraphe 3, est étayée par les travaux préparatoires de l'article 21. En effet, avant l'adoption de la directive 2000/65, dont découle la rédaction actuelle de l'article 21, paragraphe 3, la possibilité de tenir un tiers pour responsable du paiement de la TVA semble avoir été plus limitée<sup>12</sup>. Cependant, selon moi, cela ne constitue pas une raison suffisante d'interpréter l'article 21, paragraphe 3, de manière contraire à sa signification apparente, à savoir que les termes «les situations visées aux paragraphes 1 et 2» se rapportent à toutes les situations mentionnées à l'article 21, paragraphes 1 et 2.

11 — Voir, en ce qui concerne l'objectif de prévention des abus, mes conclusions dans les affaires, pendantes devant la Cour, Halifax e.a. (C-255/02, arrêt du 21 février 2006, Rec. p. I-1609), BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, arrêt du 21 février 2006, Rec. p. I-1685) et University of Huddersfield (C-223/03, arrêt du 21 février 2006, Rec. p. I-1751), en particulier point 73 et la jurisprudence qui y est citée.

12 — Par exemple, l'article 21, point 1, sous b), de la sixième directive, avant sa dernière modification, disposait que le fournisseur pouvait être tenu pour solidairement responsable du paiement de la TVA en cas de fourniture de services intangibles, tandis que l'article 21, point 1, sous c), ne mentionnait pas la possibilité d'une responsabilité solidaire relativement à toute personne qui mentionnait la TVA sur une facture. Cependant, la possibilité d'imposer une responsabilité solidaire existait expressément en vertu de l'article 21, point 1, sous a), à l'égard de redevables lorsque la livraison imposable de biens ou de services était effectuée par un assujéti établi à l'étranger. Voir également: Terra, B., et Kajus, J., «Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of the VAT: Representation Rules Simplified», *International VAT Monitor*, vol. 11, n° 6, 2000, p. 272 et 273. Ces auteurs attirent l'attention sur le neuvième considérant du préambule de la directive 2000/65, aux termes duquel les États membres peuvent continuer à prévoir une responsabilité solidaire. Ils en concluent que l'article 21, paragraphe 3, n'avait pas pour objet d'étendre la possibilité de tenir un tiers pour redevable de la TVA. Cependant, selon moi, il convient d'interpréter le préambule, plus généralement, comme indiquant que l'article 21 continue à permettre l'imposition d'une responsabilité solidaire et que, en toute hypothèse, la modification apportée n'avait pas pour objet de limiter cette possibilité.

23. Naturellement, cela ne signifie pas qu'en droit communautaire, les autorités fiscales aient carte blanche pour imposer une responsabilité solidaire du paiement de la TVA. Lorsqu'elles appliquent des dispositions de la sixième directive, les autorités nationales sont tenues de respecter les principes généraux du droit communautaire<sup>13</sup>. Comme la juridiction de renvoi l'a exactement relevé, cela comprend les principes de sécurité juridique et de proportionnalité.

24. À cet égard, rappelons que le principe de sécurité juridique exige que les mesures adoptées en vertu de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive soient certaines et leur application prévisible pour les justiciables<sup>14</sup> et que le principe de proportionnalité exige qu'elles soient adaptées à l'objectif visé<sup>15</sup>.

25. Dans la présente affaire, la juridiction nationale devra trouver un juste équilibre entre la nécessité d'assurer le recouvrement de la TVA et l'intérêt de garantir qu'une opération normale ne soit pas rendue déraisonnablement difficile par la menace d'une responsabilité pour le non-paiement d'une TVA due par un tiers.

13 — Voir, notamment, arrêt du 26 avril 1988, Krucken (316/86, Rec. p. 2213, point 22).

14 — Voir, notamment, arrêts du 22 février 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075, point 11), et du 29 avril 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243).

15 — Voir, par exemple, arrêt Molenheide e.a., précité, point 47.

26. La fédération soutient que les présomptions établies à l'article 77A, paragraphe 6, de la VATA 1994 vont à l'encontre des principes généraux du droit communautaire, parce qu'il est extrêmement difficile d'identifier un prix de libre concurrence sur les marchés des téléphones mobiles et des unités centrales de traitement et, par conséquent, de constater qu'une offre est présentée à un prix inférieur à celui pratiqué sur un marché libre. Selon la fédération, imposer une responsabilité solidaire à l'ensemble des entreprises de la même chaîne de livraison, particulièrement lorsque cette responsabilité solidaire est fondée sur des présomptions relatives au prix facturé sur des livraisons antérieures, crée des risques financiers inacceptables pour des investisseurs. En pratique, les opérateurs sont dans l'impossibilité de se livrer à des investigations dans une chaîne d'approvisionnement au-delà de leurs clients et fournisseurs directs. En conséquence, les opérateurs ne peuvent pas se protéger de manière adéquate, quel que soit le degré de diligence dont ils font preuve et en dépit du fait qu'ils puissent être innocents de toute fraude.

27. J'estime que les États membres ont la faculté, en vertu de la sixième directive, de tenir une personne pour solidairement redevable de la TVA lorsque, au moment où elle a effectué l'opération en cause, elle savait ou aurait raisonnablement dû savoir que la TVA resterait impayée dans la chaîne d'approvisionnement<sup>16</sup>. À cet égard, l'administration fiscale nationale peut se fonder sur des

présomptions d'une telle connaissance. Néanmoins, ces présomptions ne doivent pas donner naissance à un système de responsabilité sans faute de facto.

28. Il suit de là que les présomptions de fraude à la TVA doivent découler de circonstances indiquant une telle fraude et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce que les opérateurs aient eu connaissance. Les États membres peuvent imposer aux opérateurs une obligation de vigilance et une obligation de s'informer sur les origines des marchandises dont ils font le commerce. Toutefois, cette obligation ne doit pas constituer une charge trop lourde pour les opérateurs qui prennent les précautions nécessaires pour être en état de croire de bonne foi à la licéité de toutes leurs opérations.

29. De plus, il doit s'agir de présomptions simples, sans que soit exigée la preuve de faits excessivement difficiles à constater pour les opérateurs<sup>17</sup>.

30. Si ces conditions ne sont pas remplies, l'application des présomptions compromettrait l'impératif suivant lequel une personne ne peut être tenue solidairement redevable de la TVA que si elle savait ou aurait

16 — Voir, par analogie, mes conclusions dans les affaires jointes *Optigen e.a.* (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, arrêt du 12 janvier 2006, Rec. p. I-483, p. I-485, point 41).

17 — Voir arrêt *Molenheide e.a.*, précité, point 52 et, par analogie, arrêt du 14 juillet 2005, *British American Tobacco et Newman Shipping* (C-435/03, Rec. p. I-7077, point 28) et mes conclusions dans cette affaire, point 17.

raisonnablement dû savoir que la TVA ne serait pas payée. Cela reviendrait à introduire la responsabilité sans faute de manière détournée.

31. L'appréciation du régime de présomptions institué à l'article 77A, paragraphe 6, de la VATA 1994 à la lumière de ces critères doit être laissée à la juridiction nationale, à laquelle il appartient de juger si les dispositions et la pratique nationales en cause sont compatibles avec le droit communautaire<sup>18</sup>.

#### B — *Sur les deuxième et quatrième questions*

32. Par ses deuxième et quatrième questions, la juridiction de renvoi demande si et dans quelle mesure l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive autorise les États membres à imposer une responsabilité solidaire et s'il autorise ces derniers à exiger d'une personne autre que le redevable de la taxe à constituer une garantie pour le paiement de celle-ci.

33. Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que, même si l'article 21 ne donne pas le pouvoir d'adopter la disposition relative à la responsabilité solidaire, l'article 22, para-

graphe 8, confère ce pouvoir. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, cette disposition permet aux États membres de prévoir que toute personne peut être rendue solidairement responsable du paiement de la TVA avec toute personne qui en est redevable en vertu de l'article 21, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, ou de prévoir que toute personne peut être contrainte à constituer une garantie pour la TVA due par une autre à condition que les dispositions en cause soient jugées nécessaires à l'exacte perception de la TVA et à la prévention de la fraude et sous réserve des principes généraux du droit communautaire.

34. La fédération fait valoir au contraire que l'article 22, paragraphe 8, ne permet pas aux États membres d'adopter des dispositions imposant des obligations à toute personne autre que le redevable tel que ce dernier est défini à l'article 21 de la directive.

35. L'Irlande soutient, un peu dans la même veine, que l'article 22, paragraphe 8, ne saurait constituer lui-même un fondement valable pour la création d'une responsabilité solidaire. Les États membres sont autorisés, sous réserve des principes généraux du droit communautaire, à prévoir que toute personne ayant été rendue solidairement redevable de la TVA en vertu de l'article 21, paragraphe 3, puisse être contrainte, en vertu de l'article 22, paragraphe 8, à constituer une garantie pour l'obligation de paiement incombant à une autre personne. Les gouvernements portugais et chypriote soutiennent pour l'essentiel cette opinion.

<sup>18</sup> — Voir, par analogie, arrêt *Molenheide e.a.*, précité, point 49 et la jurisprudence citée dans sa note 3

36. De même, la Commission soutient que l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive ne permet pas aux États membres d'étendre la responsabilité du paiement de la TVA à des personnes qui n'en sont pas redevables en vertu de l'article 21 de ladite directive. L'article 22, paragraphe 8, ne permet pas davantage par lui-même aux États membres de prévoir qu'une personne puisse être contrainte à constituer une garantie pour la TVA due par un tiers. Toutefois, une fois la responsabilité solidaire établie en application d'une disposition adoptée sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, l'article 22, paragraphe 8, en combinaison avec l'article 22, paragraphe 7, de celle-ci, permet d'imposer à toute personne rendue solidairement redevable l'obligation de constituer une garantie pour les sommes dues, sous réserve des principes généraux du droit communautaire.

dans les paragraphes précédents de l'article 22<sup>19</sup>. En conséquence, l'institution d'une responsabilité solidaire ne peut être fondée que sur l'article 21, paragraphe 3, tandis que les obligations administratives qu'engendre une telle responsabilité découlent de l'article 22. À cet égard, la Commission a souligné à juste titre que l'article 22, paragraphe 7, oblige les États membres à prendre les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphe 3, sont considérées comme solidairement tenues d'acquitter la taxe, remplissent les obligations mentionnées à l'article 22. L'article 22, paragraphes 7 et 8, autorise donc les États membres à exiger de toute personne rendue redevable de la TVA en vertu de l'article 21, paragraphe 3, qu'elle constitue une garantie pour ce paiement. Toutefois, l'article 22, paragraphe 8, ne permet pas de fonder une extension de la responsabilité du paiement de la TVA et ne permet pas davantage aux États membres d'exiger d'une personne qui n'est pas redevable de la TVA en vertu de l'article 21 qu'elle constitue une garantie pour le paiement de la TVA due par un tiers.

37. Je souscris à cette analyse. L'article 22, paragraphe 8, donne 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». Toutefois, cette disposition ne crée pas une obligation de paiement de la taxe qui n'est pas prévue ailleurs dans la sixième directive. La détermination des redevables de la TVA est réglée à l'article 21 de la sixième directive. Son article 22 prévoit des obligations administratives spécifiques à la charge des redevables ainsi définis et l'article 22, paragraphe 8, autorise les États membres à imposer à *ces personnes* des obligations autres que celles expressément énoncées

#### C — Sur la cinquième question

38. Compte tenu de la réponse donnée aux questions précédentes, il n'est pas nécessaire, selon moi, de traiter séparément la cinquième question préjudicielle.

19 — Voir, également, arrêt Reisdorf, précité, point 27.

#### IV — Conclusion

39. Par ces motifs, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles qui lui ont été déférées:

«1) L'article 21, paragraphe 3, 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 —, permet aux États membres de prévoir que toute personne peut être solidairement tenue d'acquitter la TVA avec toute personne qui en est redevable en vertu de l'article 21, paragraphe 1 ou 2, de cette même directive, sous réserve des principes généraux du droit communautaire tels que le principe de proportionnalité et le principe de sécurité juridique.

À la lumière de ces principes, une personne peut être solidairement tenue du paiement de la TVA si, au moment où elle a effectué l'opération, elle savait ou aurait dû savoir que la TVA ne serait pas payée dans la chaîne d'approvisionnement. À cet égard, les autorités fiscales nationales peuvent se fonder sur des présomptions, à condition qu'elles soient réfragables et qu'elles découlent de circonstances indiquant la réalisation d'une fraude à la TVA que les opérateurs peuvent être censés connaître ou dont on peut raisonnablement exiger qu'ils s'informent.

2) L'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive ne permet pas aux États membres de prévoir que toute personne puisse être solidairement tenue d'acquitter la TVA avec toute personne qui en est redevable en vertu de l'article 21, paragraphe 1 ou 2, de cette directive, et ledit article 22, paragraphe 8, ne permet pas non plus de prévoir qu'une personne qui n'est pas redevable de la TVA en vertu de l'article 21 de la directive puisse être contrainte de constituer une garantie pour le paiement de la TVA due par un tiers.»