



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. PAOLO MENGOZZI  
présentées le 1<sup>er</sup> février 2017<sup>1</sup>

### Affaire C-26/16

#### **Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda contre Autoridade Tributária e Aduaneira**

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Tribunal arbitral collectif [Centre d'arbitrage administratif], Portugal)]

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Exonérations — Opérations intracommunautaires — Livraison de moyens de transport neufs — Conditions d'octroi de l'exonération au vendeur — Résidence de l'acheteur dans l'État membre de destination — Immatriculation temporaire dans l'État membre de destination — Risque de fraude fiscale — Bonne foi — Obligation de diligence du vendeur»

### **I – Introduction**

1. La demande de décision préjudicielle dont est saisie la Cour porte sur l'interprétation de l'article 138, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)<sup>2</sup>.

2. En substance, le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunal arbitral collectif (Centre d'arbitrage administratif), Portugal], souhaite savoir si, dans le contexte d'une livraison intracommunautaire d'un véhicule neuf, un État membre est autorisé, en premier lieu, à subordonner l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), prévue à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, à la condition que l'acheteur soit établi ou domicilié dans l'État membre de destination dudit véhicule, en deuxième lieu, à refuser l'exonération de la TVA lorsque le véhicule a uniquement fait l'objet d'une immatriculation touristique et temporaire dans l'État membre de destination et, en troisième lieu, à réclamer le paiement de la TVA au vendeur du véhicule dans des circonstances qui seraient susceptibles d'indiquer que l'acheteur pourrait avoir commis une fraude à la TVA, sans qu'il soit cependant établi que le vendeur ait coopéré avec l'acheteur pour échapper au paiement de la TVA.

3. Ces questions ont été soulevées dans le contexte d'un litige qui oppose la société Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (ci-après « Santogal »), établie au Portugal, à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet du refus, par cette autorité, d'accorder à Santogal le bénéfice de l'exonération de la TVA, prévue par le droit portugais transposant l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, au sujet de la livraison par Santogal d'une automobile neuve transportée en Espagne par son acquéreur.

1 – Langue originale : le français.

2 – JO 2006, L 347, p. 1.

4. Plus précisément, il ressort de la demande de décision préjudicielle que Santogal a vendu à un ressortissant angolais, moyennant facture en date du 26 janvier 2010, un véhicule neuf pour la somme de 447 665 euros, qu'elle avait préalablement acquis auprès de Mercedes-Benz Portugal et dont l'admission sur le territoire portugais avait été constatée par une déclaration en douane concernant les véhicules en date du 25 juin 2009 (ci-après la « déclaration en douane »)<sup>3</sup>.

5. Lors de la vente, l'acquéreur a informé Santogal de son intention d'utiliser ledit véhicule pour son usage personnel en Espagne, où il était déjà établi, de l'y expédier en se chargeant lui-même du transport, de l'y soumettre au contrôle technique et de l'y faire immatriculer. Il a présenté à Santogal son numéro d'identification d'étranger (NIE) en Espagne, un document délivré le 2 mai 2008 par le Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministère de l'intérieur, direction générale de la police et de la gendarmerie – commune de Tui-Valencia, Espagne) attestant de son inscription au registre central des étrangers sous ce NIE, ainsi qu'une copie de son passeport angolais. L'adresse de l'acquéreur indiquée par celui-ci lors de la vente ne coïncidait cependant pas avec celle figurant sur le document délivré le 2 mai 2008.

6. Au regard de ces documents, Santogal a estimé que la vente du véhicule était exonérée de la TVA en application de l'article 14, sous b), du Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (régime de la TVA concernant les transactions intracommunautaires), qui vise à transposer, en droit portugais, l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA.

7. Le véhicule a été transporté en Espagne sur une remorque entièrement fermée.

8. Après le passage du véhicule au contrôle technique en Espagne, l'acquéreur a envoyé à Santogal, à la demande de cette dernière, deux documents pour compléter le dossier de la vente. Il s'agissait, d'une part, d'un certificat de contrôle technique délivré le 11 février 2010 et, d'autre part, d'un certificat d'immatriculation en Espagne, délivré le 18 février 2010. Ce dernier certificat, sur lequel figurait une adresse de l'acquéreur qui ne coïncidait ni avec l'adresse indiquée par ce dernier au moment de la vente ni avec celle figurant sur le document du 2 mai 2008, portait sur une immatriculation « touristique », temporaire, venant à expiration le 17 février 2011.

9. Selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, l'attribution d'un numéro d'immatriculation touristique est régie, en Espagne, par le Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (décret royal 1571/1993 portant adaptation en Espagne de la législation relative à l'immatriculation touristique aux conséquences de l'harmonisation fiscale avec les règles de l'Union), du 10 septembre 1993<sup>4</sup> et par le Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (décret royal 2822/1998 portant adoption de la réglementation générale sur les véhicules), du 23 décembre 1998<sup>5</sup>. L'immatriculation touristique est provisoire, le délai normal d'utilisation étant de six mois par période de douze mois qui peut être prorogé par les autorités. Seuls les non-résidents habituels en Espagne peuvent en bénéficier.

10. À la suite d'informations transmises par Santogal en février 2011, Mercedes-Benz Portugal a présenté une déclaration en douane complémentaire concernant le véhicule (ci-après la « déclaration complémentaire ») visant à faire annuler la déclaration en douane du 25 juin 2009, au motif de l'expédition du véhicule vers l'Espagne. La déclaration en douane a été annulée par les autorités compétentes le 3 mars 2011.

3 — Selon le dossier, il s'agit d'un véhicule de luxe, de type sportif, produit en série limitée, de modèle SLR McLaren.

4 — BOE n° 221, du 15 septembre 1993, p. 27037,

5 — BOE n° 22, du 26 janvier 1999, p. 3440.

11. Par lettre du 24 octobre 2013, transmise à la Direção de Finanças de Lisboa (direction des finances de Lisbonne, Portugal), la Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (direction des services antifraude douanière, Portugal) a recommandé d'ordonner la liquidation de la TVA due sur la vente du véhicule en cause. Cette direction a notamment relevé que l'acquéreur résidait au Portugal, qu'il y était enregistré en tant que gérant d'une société et qu'il y disposait depuis plus d'une décennie d'un numéro d'identification fiscale. En outre, en réponse à une demande de renseignements, les autorités espagnoles auraient précisé que l'acquéreur n'apparaissait pas comme résident en Espagne en 2010, n'y avait jamais déposé de déclaration de revenus et n'y avait jamais été assujetti à la TVA.

12. Par la suite, Santogal a fait l'objet d'un contrôle interne partiel concernant la TVA du mois de janvier 2010. Dans ce cadre, l'autorité fiscale et douanière a établi un rapport concluant que la vente du véhicule ne relevait pas des exonérations prévues à l'article 14 du RITI au motif que, s'agissant de l'exonération figurant à cette disposition, sous b), l'acquéreur ne résidait pas en Espagne et n'y exerçait pas d'activité. Elle a par ailleurs relevé que, d'après ses bases de données, l'acquéreur possédait un numéro de contribuable portugais attribué avant 2001 et que son pays de résidence était le Portugal.

13. Le 14 octobre 2014, l'autorité fiscale et douanière a émis une liquidation supplémentaire de TVA pour un montant de 89 533 euros, ainsi qu'une liquidation d'intérêts compensatoires afférents à la période comprise entre le 12 mars 2010 et le 20 août 2014, pour un montant de 15 914,80 euros. Santogal s'est acquittée de ces montants en décembre 2014.

14. Santogal a saisi la juridiction de renvoi d'une demande d'annulation de ces liquidations ainsi que d'une demande de dommages et intérêts. Devant cette juridiction, elle a notamment tiré argument de la contrariété de l'interprétation de l'article 14, sous b), du RITI retenue par l'autorité fiscale et douanière avec l'article 138, paragraphe 2, de la directive TVA, qui serait d'effet direct. Elle a également fait valoir que l'éventuelle fraude au système de TVA commise par l'acquéreur ne lui était pas opposable.

15. Dans la demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi émet, tout d'abord, des doutes quant au lieu de résidence de l'acquéreur au moment de la vente du véhicule. En particulier, cette juridiction relève que la résidence habituelle de ce dernier ne se situait pas en Espagne. Il ne serait pas établi, pour autant, qu'il résidât au Portugal au moment de ladite vente. Par ailleurs, le dossier porté devant elle ne contiendrait ni d'information relative au paiement de la TVA afférente au véhicule en Espagne ni d'information relative au devenir du véhicule après l'octroi de l'immatriculation touristique. Il ne serait pas non plus établi que le bénéfice du régime de l'immatriculation touristique ait cessé selon les modalités prévues par le droit espagnol.

16. Ensuite, la juridiction de renvoi observe qu'il n'est pas démontré que Santogal ait collaboré avec l'acquéreur en vue d'échapper au paiement de la TVA sur la vente du véhicule. Au contraire, elle estime qu'il ressort des éléments de preuve produits devant elle que Santogal a veillé au respect des conditions de l'exonération de la TVA. Elle note que ni les commissionnaires en douane ni les services des douanes n'ont soulevé de doute quant à la suffisance des documents pour procéder à l'annulation de la déclaration en douane et que la lettre de la direction des services antifraude douanière était fondée sur des informations complémentaires auxquelles Santogal n'avait pas accès.

17. Enfin, la juridiction de renvoi considère que la jurisprudence de la Cour, en particulier l'arrêt du 7 décembre 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, points 40 à 46), ne répond pas aux questions posées dans le litige dont elle est saisie.

18. C'est dans ces circonstances que la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) L'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] s'oppose-t-il à ce que des dispositions du droit national [telles que celles figurant aux] articles 1<sup>er</sup>, sous e) [,] et 14, sous b), du [RITI], imposent que, pour exonérer de la TVA les livraisons à titre onéreux de moyens de transport neufs, transportés par l'acquéreur du territoire national vers un autre État membre, l'acquéreur soit établi ou domicilié dans l'État membre de destination ?
- 2) L'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] s'oppose-t-il à ce que l'exonération dans l'État membre de départ du transport soit refusée lorsque le moyen de transport acheté a été transporté en Espagne où il a fait l'objet d'une immatriculation touristique, de nature provisoire, selon le régime fiscal [...] espagnol [...] ?
- 3) L'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] s'oppose-t-il à ce qu'il soit exigé du vendeur d'un moyen de transport neuf d'acquitter la TVA, lorsqu'il n'a pas été déterminé si le bénéficiaire du régime de l'immatriculation touristique avait pris fin ou non pour l'une quelconque des raisons [prévues par le droit espagnol], ni si la TVA avait été ou serait acquittée à la fin du bénéfice de ce régime ?
- 4) L'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] et les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de protection de la confiance [légitime] s'opposent-ils à ce qu'il soit exigé du vendeur du moyen de transport neuf expédié vers un autre État membre d'acquitter la TVA lorsque :
- l'acquéreur, avant l'expédition, a fait savoir au vendeur qu'il résidait dans l'État membre de destination et lui a présenté un document attestant qu'un [NIE] lui avait été attribué dans cet État membre, document sur lequel figure une résidence dans ledit État membre qui n'est pas celle que l'acquéreur a signalée ;
  - l'acquéreur a présenté par la suite au vendeur des documents attestant que le moyen de transport acheté avait été soumis à un contrôle technique dans l'État membre de destination et qu'une immatriculation touristique lui avait été attribuée ;
  - il n'a pas été établi que le vendeur avait collaboré avec l'acquéreur dans le but d'échapper au paiement de la TVA ;
  - les services douaniers ne se sont pas opposés à l'annulation de la déclaration en douane concernant le véhicule sur la base des documents que le vendeur avait en son pouvoir ? »

19. Ces questions ont fait l'objet d'observations écrites de la part de Santogal, du gouvernement portugais ainsi que de la Commission européenne. Au vu des observations déposées, la Cour s'est estimée suffisamment informée et a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, de son règlement de procédure.

## II – Analyse

### A – *Sur la recevabilité*

20. S'il ne fait pas de doute que la Cour est compétente pour répondre aux questions déferées par le Tribunal Arbitral Tributário, la Cour ayant déjà précisé que, en dépit de sa dénomination, cet organe possède tous les éléments nécessaires pour être qualifié de « juridiction d'un État membre », au sens de l'article 267 TFUE<sup>6</sup>, le gouvernement portugais excipe de l'irrecevabilité du renvoi préjudiciel pour trois motifs, qui me paraissent devoir tous être rejetés, pour les raisons exposées ci-après.

21. Premièrement, il serait, à mes yeux, excessivement formaliste et contraire à l'esprit de coopération qui anime la procédure mise en place par l'article 267 TFUE, qui vise à donner une réponse utile aux juridictions nationales afin qu'elles puissent trancher les litiges pendants devant elles, de faire droit à l'objection du gouvernement portugais selon laquelle la décision de renvoi serait irrecevable du fait qu'elle se réfère non pas à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA mais à cette même disposition, sous b). En effet, il est évident que, au vu des motifs de la décision de renvoi ainsi que du libellé des questions posées, qui évoquent uniquement la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, laquelle est spécifiquement régie par l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, la référence à l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA constitue une simple erreur de forme, sans conséquence quant à la compréhension et à l'objet des questions en interprétation du droit de l'Union déferées par la juridiction de renvoi. Cette erreur a d'ailleurs été rectifiée dans un courriel d'un des arbitres de la juridiction de renvoi qui a été annexé à la décision de renvoi et qui fait donc partie du dossier de l'affaire au principal, ce dont ont pris note toutes les parties qui ont déposé des observations devant la Cour. Le fait qu'une telle rectification informelle puisse éventuellement contrevenir aux règles nationales de procédure civile, comme le suggère le gouvernement portugais, ne saurait conduire à l'irrecevabilité de la décision de renvoi préjudiciel. La Cour a déjà jugé, à cet égard, qu'il ne lui incombe pas, en principe, de vérifier si une telle décision a été prise conformément aux règles nationales d'organisation et de procédure<sup>7</sup>. Au vu de ces éléments, rien ne s'oppose à ce que la Cour reformule les questions posées en ce sens qu'elles portent sur l'interprétation de l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA<sup>8</sup>.

22. Deuxièmement, s'il est vrai, comme le gouvernement portugais le fait valoir, que la décision de renvoi n'est pas un modèle de clarté quant à l'exposé factuel de l'affaire au principal et comporte même certaines imprécisions ou incohérences, ces lacunes ne sont pas suffisantes pour renverser la présomption de pertinence qui s'attache aux questions préjudicielles relatives à l'interprétation du droit de l'Union et empêcher la Cour d'y répondre<sup>9</sup>. La Cour dispose en effet, selon moi, des éléments

6 — Voir arrêt du 12 juin 2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, point 34). Depuis lors, la Cour a également répondu sur le fond à deux autres renvois préjudiciels adressés par ce même tribunal arbitral en matière fiscale : voir arrêts du 11 juin 2015, *Lisboagás GDL* (C-256/14, EU:C:2015:387) et du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).

7 — Voir notamment, en ce sens, arrêts du 3 mars 1994, *Eurico Italia e.a.* (C-332/92, C-333/92 et C-335/92, EU:C:1994:79, point 13) et du 29 juin 2010, *E et F* (C-550/09, EU:C:2010:382, point 35).

8 — Pour être tout à fait exhaustif, j'ajoute que, si, comme c'est le cas en l'espèce, l'état du dossier qui est communiqué à la Cour l'autorise, la faculté dont dispose cette dernière de reformuler les questions préjudicielles permet également de prévenir une répétition autrement probable de la demande de décision préjudicielle et repose aussi, partant, sur des raisons d'économie procédurale. Voir, en ce sens, mes conclusions dans l'affaire *Gysen* (C-449/06, EU:C:2007:663, point 43) et dans l'affaire de *Lobkowicz* (C-690/15, EU:C:2016:926, note en bas de page 14).

9 — Pour mémoire, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence qui peut être renversée en particulier 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, notamment, arrêt du 18 décembre 2014, *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti e.a.* (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, points 31 et 36).

de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées dans la présente affaire. Au demeurant, les parties ayant déposé des observations écrites, y compris, à titre subsidiaire, le gouvernement portugais, ont toutes été en mesure de prendre position sur le contenu des questions posées, au vu du cadre juridique et factuel exposé dans la décision de renvoi.

23. Enfin, troisièmement, ne peut non plus, selon moi, être accueilli le motif d'irrecevabilité exposé par le gouvernement portugais selon lequel la Cour serait amenée à répondre à des questions de nature hypothétique au motif que la juridiction de renvoi aurait déjà constaté, dans sa décision de renvoi, un vice de motivation de la décision de l'autorité fiscale et douanière exigeant la liquidation de la TVA qui devrait entraîner l'annulation de cette décision, sans égard à la réponse qui serait donnée par la Cour à la demande de décision préjudicielle.

24. Il est vrai que, conformément à la mission qui lui est impartie dans le cadre de la coopération instituée par l'article 267 TFUE de contribuer à l'administration de la justice dans les États membres, la Cour refuse de formuler des opinions consultatives sur des questions hypothétiques<sup>10</sup>. En effet, dans de tels cas, la demande d'interprétation du droit de l'Union présentée par le juge national ne répond pas à un besoin objectif pour prendre sa décision et trancher le litige pendant devant lui. C'est en application de cette jurisprudence que la Cour a ainsi déclaré comme étant irrecevable un renvoi préjudiciel, déféré par un juge national de première instance, en interprétation du droit douanier de l'Union dans une situation dans laquelle la décision de recouvrement d'une dette douanière, qui était attaquée devant cette juridiction, était intrinsèquement dépendante de la décision préalable de constatation de ladite dette, dont l'annulation avait été prononcée par la juridiction de dernier ressort de l'État membre en question<sup>11</sup>. En effet, dans la mesure où la juridiction de renvoi était uniquement appelée à tirer les conséquences de l'annulation de la décision de recouvrement pour trancher le litige pendant devant elle, elle n'était plus en position, pour résoudre ce litige, d'adopter une décision susceptible de prendre en considération les réponses de la Cour aux questions qu'elle lui avait déférées. La Cour aurait donc eu à fournir une opinion consultative sur des questions revêtant un caractère hypothétique.

25. Tel n'est cependant pas le cas dans la présente affaire.

26. D'une part, il ne ressort aucunement de la décision de renvoi que le vice de motivation constaté par la juridiction de renvoi doit entraîner l'annulation totale de la décision de l'autorité fiscale et douanière, indépendamment de la réponse qui serait donnée par la Cour aux questions qui lui ont été adressées. La décision de renvoi tend plutôt à conforter l'idée inverse. En effet, après le constat relatif à ce vice de motivation, la juridiction de renvoi a consacré d'amples développements au droit de l'Union et a examiné et rejeté d'autres griefs exposés par Santogal critiquant également la motivation de la décision de l'autorité fiscale et douanière, exposant les raisons du rejet de certains éléments de preuve produits par Santogal visant à démontrer que l'acquéreur du véhicule neuf satisfaisait à la condition de résidence dans l'État membre de destination dudit véhicule, exigée par les dispositions du RITI. Ces développements auraient été superflus si le vice de motivation préalablement constaté par la juridiction de renvoi pouvait entraîner, à lui seul, l'annulation intégrale de la décision de l'autorité fiscale et douanière.

27. D'autre part, et plus fondamentalement, les questions préjudicielles portent directement et indirectement sur la compatibilité avec le droit de l'Union de l'exigence imposée par les dispositions du RITI selon laquelle l'octroi de l'exonération de la TVA est subordonné à la condition que l'acquéreur du véhicule neuf réside dans l'État membre de destination dudit véhicule. Or, il est évident que la réponse à ces questions reste pertinente pour la résolution du litige au principal. En effet, elle

10 — Voir notamment, en ce sens, arrêt du 24 octobre 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, points 38 et 47 ainsi que jurisprudence citée).

11 — Voir arrêt du 24 octobre 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, points 39 à 47).

conditionne la légalité tant de l'obligation qui incombe au fournisseur de rapporter la preuve de la satisfaction de l'exigence de résidence imposée par le RITI que de celle de l'autorité fiscale et douanière de vérifier ces preuves et de correctement motiver les décisions qui excluent, le cas échéant, le caractère pertinent ou suffisant des éléments de preuve qui lui sont rapportés.

28. Pour l'ensemble de ces raisons, j'invite la Cour à déclarer que le renvoi préjudiciel est recevable.

#### B – *Sur le fond*

29. Comme je l'ai indiqué dans mes propos introductifs et conformément à la reformulation des questions préjudicielles que j'ai proposée au point 21 des présentes conclusions, la juridiction de renvoi souhaite, en substance, savoir si, dans le contexte d'une livraison intracommunautaire d'un véhicule neuf, un État membre est autorisé à : a) subordonner l'exonération de la TVA, prévue à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, à la condition que l'acheteur réside dans l'État membre de destination dudit véhicule (première question) ; b) refuser l'exonération de la TVA lorsque le véhicule a uniquement fait l'objet d'une immatriculation touristique et provisoire dans l'État membre de destination (deuxième question), et c) réclamer le paiement de la TVA au vendeur du véhicule dans des circonstances qui seraient susceptibles d'indiquer que l'acheteur pourrait avoir commis une fraude à la TVA, sans qu'il soit cependant établi que le vendeur ait coopéré avec l'acheteur pour échapper au paiement de la TVA (troisième et quatrième questions).

30. J'aborderai tour à tour ces trois aspects des questions adressées par la juridiction de renvoi.

1. Sur le droit de subordonner l'exonération de la TVA d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à la condition que l'acquéreur réside dans l'État membre de destination (première question)

31. Comme la Cour l'a déjà mis en exergue à plusieurs occasions, le système mis en place à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993, visant à l'abolition des frontières fiscales au sein de la Communauté, est fondé sur l'établissement d'un nouveau fait générateur de la TVA, à savoir l'acquisition intracommunautaire de biens, permettant de transférer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés<sup>12</sup>.

32. Ainsi, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous b), ii) de la directive TVA, l'acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport neuf par une personne non assujettie à la TVA est imposable sur le territoire de l'État membre de destination, tandis que, conformément à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, la livraison intracommunautaire de ce même moyen de transport neuf est exonérée dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport.

33. Le mécanisme mis en place consiste à transférer la recette fiscale à l'État membre où la consommation finale des biens livrés a lieu et assure la répartition claire des compétences fiscales.

34. L'exonération d'une livraison intracommunautaire corrélative à une acquisition intracommunautaire permet ainsi d'éviter la double imposition et, partant, la violation du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA<sup>13</sup>, tandis que les règles relatives à l'imposition des acquisitions de moyens de transport neufs visent également à éviter les distorsions de concurrence entre les États membres susceptibles de résulter de l'application de taux différents<sup>14</sup>.

12 — Voir notamment, en ce sens, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, point 27), du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, points 21 et 22) et du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 22).

13 — Voir arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 25).

14 — Voir, en ce sens, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, points 31 et 40) et du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 24).

35. Selon l'article 20, premier alinéa, de la directive TVA, l'acquisition intracommunautaire est définie comme le transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien.

36. L'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA prévoit que les États membres exonèrent les livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif, mais dans l'Union, à destination de l'acquéreur.

37. En raison de la corrélation nécessaire entre la livraison et l'acquisition intracommunautaires d'un bien, y compris d'un moyen de transport neuf, celles-ci constituant, selon la Cour, en réalité, une seule et même opération économique, il a déjà été jugé qu'il convenait de donner à l'article 20, premier alinéa, de la directive TVA et à l'article 138, paragraphe 1, de cette directive une interprétation leur conférant une signification et une portée identiques<sup>15</sup>.

38. Cette approche doit également valoir pour ce qui concerne les rapports entre l'article 20, premier alinéa, et l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA s'agissant de moyens de transport neufs, comme l'a notamment convenu la Commission dans ses observations écrites<sup>16</sup>.

39. Il en résulte, conformément à la jurisprudence, que l'exonération de la livraison intracommunautaire, qui précède l'acquisition intracommunautaire, devient applicable si trois conditions sont satisfaites, à savoir lorsque le pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, lorsque le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et lorsque, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a quitté physiquement le territoire de l'État membre de livraison<sup>17</sup>.

40. Il est constant, dans l'affaire au principal, que le véhicule neuf a été vendu au Portugal par Santogal moyennant facture à l'acquéreur, que le bien a été transporté en Espagne par l'acquéreur lui-même et qu'il a été immatriculé dans cet État membre. Les trois conditions susmentionnées paraissent donc satisfaites.

41. En tout état de cause, indépendamment de la réunion de l'ensemble de ces conditions dans l'affaire au principal<sup>18</sup>, il est manifeste que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA ne subordonne aucunement le droit à l'exonération de la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à l'exigence selon laquelle l'acquéreur de ce moyen de transport doit disposer d'une résidence dans l'État membre de destination<sup>19</sup>.

42. Comme l'admet le gouvernement portugais, la Cour a précisé, dans le contexte de la qualification d'une opération d'acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, qu'il importe de déterminer dans quel État membre aura lieu l'utilisation finale et durable du moyen de transport en cause<sup>20</sup>.

15 — Voir arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 28 et jurisprudence citée).

16 — Les faits à l'origine de l'arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), concernaient, au demeurant, l'acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport (un voilier) qualifié de « neuf » par la juridiction nationale.

17 — Voir arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 42), du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 27), du 7 décembre 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, point 41) et du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, point 31).

18 — Cette question est examinée aux points 57 à 82 des présentes conclusions.

19 — Voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 54), à propos de 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 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 98/80/CE du Conseil du 12 octobre 1998 (JO 1998, L 281, p. 31), dont le contenu correspond à celui de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

20 — Voir arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 50).

43. Or, l'exigence supplémentaire, imposée par les dispositions du RITI, consistant à subordonner l'exonération d'une livraison intracommunautaire à la circonstance que l'acquéreur soit résident dans l'État membre de destination, autorise les autorités fiscales portugaises à refuser cette exonération, sans même prendre en compte les exigences matérielles prévues à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, en particulier, sans même s'interroger sur le point de savoir si ces exigences sont satisfaites. Le fait que l'acquéreur d'un moyen de transport neuf ne réside pas dans l'État membre de destination ne saurait pourtant automatiquement signifier que l'utilisation finale et durable de ce moyen de transport ne se déroule pas dans cet État membre et qu'une livraison intracommunautaire, suivie d'une acquisition intracommunautaire, n'a pas eu lieu.

44. S'il est vrai que, en vertu de l'article 131 de la directive TVA, les exonérations de TVA s'appliquent dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels, ces conditions ne sauraient avoir pour effet ni de remettre en cause la répartition des compétences fiscales entre les États membres ni la neutralité de la TVA, laquelle, comme le rappelle itérativement la Cour, constitue un principe fondamental du système commun de la TVA<sup>21</sup>.

45. La condition supplémentaire, requise par les dispositions du RITI, subordonnant l'exonération de la livraison intracommunautaire à la résidence de l'acheteur dans l'État membre de destination, conduit à produire un tel effet. Elle autorise le Portugal, indépendamment de la satisfaction des trois conditions énumérées au point 39 des présentes conclusions, à imposer la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf dont l'acquisition est soumise au paiement de la TVA dans l'État membre de destination. Cette exigence méconnaît donc l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, la répartition des compétences fiscales entre les États membres et le principe de neutralité fiscale.

46. Cette position ne signifie évidemment pas que le lieu du domicile de l'acquéreur soit dénué d'intérêt dans la démonstration de la satisfaction des exigences de fond de la directive TVA applicables à l'exonération d'une livraison intracommunautaire. En effet, la Cour a admis que, pour déterminer si le bien acquis a effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison et, dans l'affirmative, sur le territoire de quel État membre sa consommation finale doit intervenir, il est nécessaire d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments de fait objectifs, parmi lesquels le lieu du domicile de l'acquéreur est susceptible de revêtir de l'importance<sup>22</sup>.

47. En définitive, cette approche ne fait, selon moi, que corroborer l'interprétation selon laquelle la résidence de l'acquéreur du bien dans l'État membre de destination ne peut pas, en tant que telle, constituer une condition d'octroi de l'exonération d'une livraison intracommunautaire. De même, elle confirme que l'absence de résidence de l'acquéreur dans cet État membre ne saurait constituer la preuve irréfutable que le bien n'a pas physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison pour être utilisé durablement dans l'État membre de destination<sup>23</sup>.

48. J'estime donc, à l'instar de Santogal et de la Commission, que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA s'oppose à ce qu'un État membre subordonne l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à la condition que l'acquéreur de ce moyen de transport réside dans l'État membre de destination de l'opération.

21 — Voir, notamment, arrêts du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, point 46), du 27 septembre 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, point 44) et, concernant le transfert intracommunautaire, du 20 octobre 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, point 36).

22 — Voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2010, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, points 44 et 45).

23 — En l'occurrence, la circonstance que l'acheteur ait, avant et après la vente du véhicule neuf, communiqué trois différentes adresses en Espagne est sans incidence quant à la question de savoir si ce véhicule a été utilisé (ou consommé) de manière finale et durable dans cet État membre.

2. Sur le droit de refuser l'exonération de la TVA lorsque le moyen de transport neuf a uniquement fait l'objet d'une immatriculation touristique et temporaire dans l'État membre de destination (deuxième question)

49. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi se demande s'il est possible de refuser l'exonération de la TVA au vendeur d'un véhicule neuf lorsqu'il est démontré que ce véhicule n'a fait l'objet que d'une immatriculation touristique et temporaire dans l'État membre de destination.

50. Ainsi que la motivation de la décision de renvoi l'atteste, cette question s'inscrit dans la vérification du bien-fondé de la démonstration par l'autorité fiscale et douanière selon laquelle l'acquéreur ne résidait pas dans l'État membre de destination. En effet, la juridiction de renvoi relève que, en vertu du droit espagnol pertinent mentionné par l'autorité fiscale et douanière, l'immatriculation touristique d'un véhicule est uniquement délivrée à des personnes ne résidant pas en Espagne.

51. En d'autres termes, le critère de l'immatriculation temporaire du véhicule en Espagne a été utilisé par l'autorité fiscale et douanière pour démontrer que l'acheteur ne résidait pas dans cet État membre et ne satisfaisait donc pas à l'exigence de résidence prévue par les dispositions du RITI qui conditionne le droit du vendeur à obtenir l'exonération de la TVA.

52. Or, comme je l'ai développé dans mon analyse de la première question préjudicielle, cette exigence posée par les dispositions du RITI est contraire à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA.

53. Dans ces conditions, accepter que le critère de l'immatriculation temporaire du véhicule dans l'État membre de destination puisse fonder le refus de l'exonération de la TVA dans le chef du vendeur dudit moyen de transport neuf reviendrait, indirectement, à valider la condition, prévue par les dispositions du RITI, qui subordonne cette exonération à la résidence de l'acquéreur dans l'État membre de destination.

54. Cela étant, dans l'appréciation globale des éléments de fait objectifs permettant de qualifier une opération de « livraison intracommunautaire », la nature temporaire de l'immatriculation délivrée dans l'État membre de destination peut cependant revêtir de l'importance quant à la satisfaction ou non de la condition, mise en évidence par la Cour dans l'arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 50), tenant au lieu d'utilisation finale et durable du moyen de transport neuf.

55. Il serait cependant, à mon sens, contraire à la répartition des compétences fiscales et au principe de neutralité de la TVA d'autoriser l'État membre de livraison de ce moyen de transport neuf, sur la base de cet unique élément, à revendiquer le paiement de la TVA au vendeur. Comme l'illustre l'affaire au principal sur la base des informations communiquées dans la décision de renvoi, une immatriculation temporaire comme celle délivrée en Espagne peut être accordée pour une période de temps conséquente de douze mois, qui peut non seulement, semble-t-il, être elle-même prolongée mais est aussi susceptible d'expirer lorsque le véhicule se voit octroyer une immatriculation ordinaire en Espagne après acquittement des taxes pertinentes. Ainsi, la simple circonstance qu'un véhicule neuf ait fait l'objet d'une immatriculation temporaire dans l'État membre de destination ne signifie pas ipso jure que le lieu d'utilisation finale et durable dudit véhicule ne se situera pas, une fois échue la période d'immatriculation temporaire, sur le territoire de cet État membre et qu'il y aurait lieu de conclure que ce véhicule n'a pas fait l'objet d'une livraison intracommunautaire.

56. J'estime donc que, indépendamment des circonstances propres à une affaire particulière, un État membre ne saurait refuser l'exonération de la TVA au vendeur d'un véhicule neuf, transporté vers un autre État membre par son propriétaire, au simple motif que ce véhicule a été immatriculé de manière provisoire dans ce dernier État membre.

3. Sur le droit de réclamer le paiement de la TVA au vendeur du moyen de transport neuf dans des circonstances qui seraient susceptibles d'indiquer que l'acheteur pourrait avoir commis une fraude à la TVA, sans qu'il soit cependant établi que le vendeur ait coopéré avec l'acheteur pour échapper au paiement de la TVA (troisième et quatrième questions)

57. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi se demande si l'exonération de la TVA peut être refusée au vendeur s'il est incertain que le bénéficiaire du régime de l'immatriculation provisoire a pris fin ou non pour l'une quelconque des raisons prévues par le droit de l'État membre de destination, ni si la TVA avait été ou serait acquittée à la fin du bénéfice de ce régime. Elle expose aussi, dans sa quatrième question, un certain nombre d'autres circonstances qui laissent percevoir l'incertitude entourant le lieu de consommation finale du véhicule neuf vendu par Santogal, qui seraient susceptibles d'indiquer que l'acheteur pourrait avoir commis une fraude à la TVA, tout en révélant que Santogal a entrepris certaines démarches auprès de l'acheteur et auprès des autorités portugaises à la suite de la vente dudit véhicule et sans qu'il soit établi que cette société ait coopéré avec l'acheteur pour échapper au paiement de la TVA.

58. Ces questions, qui peuvent être examinées ensemble, portent, en substance, tant sur la charge de la preuve que sur les éléments probatoires qui se rapportent à l'utilisation finale et durable du moyen de transport neuf dans l'État membre de destination que les autorités fiscales de l'État membre de livraison peuvent requérir du vendeur pour que ce dernier bénéficie de l'exonération de la TVA applicable à la livraison intracommunautaire d'un tel moyen de transport.

59. Concernant la charge de la preuve, la Cour a déjà eu l'occasion de préciser, dans le contexte de la disposition de la sixième directive dont le contenu est désormais repris à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, qu'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 desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, sont satisfaites<sup>24</sup>. Cette jurisprudence me paraît parfaitement transposable à l'interprétation et à l'application de l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA.

60. Cette jurisprudence requiert également que le fournisseur agisse de bonne foi et qu'il prenne toutes les mesures pouvant raisonnablement être exigées de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale<sup>25</sup>.

61. Dans le contexte de la vente d'un véhicule neuf, qui exige, comme déjà indiqué, une appréciation globale de tous les éléments de fait objectifs pour qualifier une opération de livraison ou d'acquisition intracommunautaire, il s'agit que, de manière à prévenir toute participation à une fraude fiscale, le fournisseur recueille tous les éléments de preuve qu'il est raisonnablement en mesure d'obtenir afin de s'assurer que les conditions afférentes à la livraison intracommunautaire de ce véhicule, dont, en particulier, celle relative à la consommation finale et durable dans l'État membre de destination, sont remplies.

62. La vigilance du fournisseur d'un moyen de transport neuf est d'autant plus nécessaire au vu du « caractère particulier » des opérations intracommunautaires portant sur un tel bien<sup>26</sup>. En effet, d'une part, la qualification de l'opération est rendue plus complexe parce que la TVA au titre de celle-ci doit aussi être acquittée par un particulier non assujéti, auquel les obligations relatives à la déclaration et à

24 — Voir, notamment, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 43).

25 — Voir, notamment, arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 38) et du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 52).

26 — Voir arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 42).

la comptabilité ne s'appliquent pas, de sorte qu'un contrôle ultérieur à son égard ne s'avère pas possible. D'autre part, en tant que consommateur final, le particulier ne peut pas prétendre au droit à déduction de la TVA même en cas de revente d'un véhicule acquis et a, de ce fait, plus d'intérêt qu'un opérateur économique à se soustraire à cette taxe<sup>27</sup>.

63. C'est pourquoi, s'il est vrai que, s'agissant de ces opérations, le fournisseur peut valablement se fonder sur les intentions de l'acquéreur au moment de l'acquisition, il convient que celles-ci soient étayées par des éléments objectifs<sup>28</sup>, eux-mêmes susceptibles d'être soumis au contrôle des autorités fiscales et, le cas échéant, des juridictions de l'État membre de livraison.

64. Toutefois, la juridiction de renvoi rappelle à raison que les mesures que, en vue de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, les États membres ont la faculté d'imposer au fournisseur de biens doivent respecter les principes généraux du droit, dont, en particulier, les principes de sécurité juridique et de proportionnalité<sup>29</sup> et, de surcroît, ne pas remettre en cause la neutralité de la TVA<sup>30</sup>.

65. Il est donc compréhensible et justifié que la perte du droit à l'exonération de la TVA ne puisse être prononcée que dans des situations exceptionnelles, à savoir lorsque le vendeur a été amené à participer à une fraude fiscale à la TVA ou lorsque la violation d'une ou de plusieurs exigences formelles a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les conditions de fond qui président à l'octroi de cette exonération ont été satisfaites<sup>31</sup>.

66. C'est en application de cette jurisprudence que, dans le cadre de la qualification d'une opération d'acquisition intracommunautaire de biens et de la détermination de la qualité d'assujetti de l'acquéreur, la Cour a jugé qu'il ne pouvait être imposé au fournisseur, ayant pris toutes les mesures pouvant être raisonnablement exigées de lui et sans indices de participation à une fraude à la TVA, de fournir des éléments de preuve relatifs à l'imposition de l'acquisition intracommunautaire des biens en cause afin de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA<sup>32</sup>.

67. Dans la présente affaire, où la condition de fond litigieuse concerne le lieu de consommation finale et durable du moyen de transport neuf et où la juridiction de renvoi relève qu'il n'a pas été démontré que le vendeur ait collaboré avec l'acheteur pour échapper au paiement de la TVA, il appartient à cette juridiction de vérifier si le vendeur, ayant agi de bonne foi, a pris toutes les mesures qui pouvaient raisonnablement être exigées de lui pour démontrer que l'opération qu'il a conclue consistait bien en une livraison intracommunautaire, au sens de l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, qui justifiait son droit à l'exonération.

68. En effet, l'objectif de *prévention* de la fraude fiscale doit signifier que les fournisseurs de moyens de transport neufs puissent être soumis à des exigences élevées quant à la satisfaction des conditions afférentes à la livraison intracommunautaire de ce type de biens compte tenu du caractère particulier de cette opération et des risques qui y sont liés<sup>33</sup>.

27 — Arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 43).

28 — Voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 47).

29 — Voir notamment, en ce sens, arrêts du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 35) et du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, point 36).

30 — Voir notamment, en ce sens, arrêts du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 37) et du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 44).

31 — Voir notamment, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 46).

32 — Voir arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, points 52, 53 et 55).

33 — Voir point 63 des présentes conclusions. Je rappelle que la Cour a déjà indiqué dans l'arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 58) que l'objectif de prévention de la fraude fiscale justifie parfois des exigences élevées quant aux obligations des fournisseurs. Tel est le cas, selon moi, de la situation particulière de la livraison intracommunautaire de moyens de transport neufs à destination du consommateur.

69. L'absence de collaboration active (ou intentionnelle) du fournisseur avec l'acheteur pour échapper au paiement de la TVA n'exonère pas le fournisseur de son obligation, à titre préventif, d'agir de bonne foi et de prendre les mesures raisonnables qui s'imposent pour s'assurer qu'une fraude ne puisse pas être commise par l'acheteur.

70. S'il s'avère que cette obligation n'est pas satisfaite, j'estime qu'il pourrait être justifié d'obliger le fournisseur à acquitter la TVA a posteriori.

71. Cette orientation n'est pas contraire au régime applicable aux échanges intracommunautaires qui tend à répartir le risque de l'absence de paiement de la TVA entre le fournisseur et l'acquéreur<sup>34</sup>. En effet, il ne s'agit pas, à mes yeux, de faire exclusivement peser la responsabilité de l'acquittement a posteriori de la TVA sur le fournisseur de moyens de transport neufs, les autorités fiscales de l'État membre de livraison pouvant, bien entendu et prioritairement, réclamer ce paiement à l'acquéreur si celui-ci est à l'origine de la violation des conditions de fond d'une acquisition ou d'une livraison intracommunautaire de telles marchandises<sup>35</sup>.

72. Dans le cadre de ces livraisons, qui impliquent le transfert de la compétence fiscale au profit de l'État membre de destination, il s'agit simplement d'inciter les fournisseurs à se montrer particulièrement vigilants quant au risque que l'opération puisse échapper à toute taxation et éviter que, en privilégiant le caractère lucratif d'une opération<sup>36</sup>, ils soient conduits à « fermer les yeux » ou adopter un comportement excessivement complaisant à l'égard de leur co-contractant.

73. Dans l'affaire au principal, il appartient donc à la juridiction de renvoi de vérifier si Santogal a, en agissant de bonne foi, pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que la livraison du véhicule neuf à l'acquéreur n'aboutirait pas à violer les conditions de fond requises pour qualifier cette opération de livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf.

74. Cette réponse pourrait suffire aux fins de l'interprétation sollicitée par la juridiction de renvoi. Toutefois, dans le but de donner à cette juridiction une réponse qui lui soit utile afin de trancher le litige dont elle est saisie, j'estime qu'il serait opportun que la Cour puisse lui apporter certaines précisions quant aux éléments de preuve qui peuvent ou non être exigés du fournisseur, dans le respect des principes du droit de l'Union<sup>37</sup>.

75. Tout d'abord, pour bénéficier de l'exonération de la TVA dans l'État membre de livraison, il ne saurait être requis du vendeur d'un moyen de transport neuf, comme semble pourtant l'envisager la juridiction de renvoi dans sa troisième question préjudicielle, qu'il apporte la preuve certaine que la TVA a effectivement bien été acquittée sur l'acquisition de cette marchandise dans l'État membre de destination. Une telle exigence heurterait un certain nombre de principes, dont ceux de proportionnalité et de neutralité fiscale et ne saurait être considérée comme une mesure raisonnable, au sens de la jurisprudence de la Cour, pouvant être requise du vendeur au cours de l'opération, d'autant plus lorsque, comme dans l'affaire au principal, il apparaît que les autorités de l'État membre de livraison ne sont pas, même après investigation sur la base d'informations auxquelles le vendeur ne pouvait avoir accès, en mesure de clairement localiser l'acquéreur et de savoir quel sort a été réservé au véhicule.

34 — Sur ce principe de la répartition de la charge du paiement de la TVA, voir arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, point 57).

35 — Voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, point 67).

36 — En l'occurrence, je rappelle que le véhicule provient d'une série limitée et a été vendu pour près de 450 000 euros.

37 — Dans la mesure où aucune disposition de la directive TVA n'énumère les moyens de preuve que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, cette question relève, en principe, de la compétence des États membres [voir notamment, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, point 42) et du 20 octobre 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, point 35)].

76. Cela ne signifie pas que le vendeur soit exonéré d'entreprendre des démarches pour s'enquérir auprès de l'acquéreur du devenir du moyen de transport neuf qui a été livré et, par voie de conséquence, du paiement de la TVA dans l'État membre de destination. Il s'agit cependant, selon moi, d'une obligation de moyen plutôt que de résultat. En effet, le vendeur dépend principalement de la collaboration de l'acheteur et des éléments de preuve que ce dernier consent à lui fournir. Partant, il serait excessif que l'État membre de livraison subordonne l'exonération de la livraison intracommunautaire à la circonstance que le vendeur rapporte la preuve que l'acheteur a acquitté la TVA dans l'État membre de destination. En revanche, il importe que le vendeur démontre que, en toute bonne foi, il a entrepris les démarches qui peuvent raisonnablement être exigées de lui pour s'assurer, auprès de l'acheteur, que le moyen de transport neuf qui a été livré sera utilisé de manière finale et durable dans l'État membre de destination.

77. Ensuite, il me paraît exclu d'exiger du vendeur, de manière générale, de se livrer à un examen attentif des conditions d'immatriculation du moyen de transport neuf dans l'État membre de destination. Quand bien même le vendeur serait, comme dans l'affaire au principal, un professionnel du commerce de véhicules, une telle exigence serait excessive car elle présupposerait la maîtrise par des assujettis à la TVA dans un État membre de compétences dans le droit ou la pratique d'autres États membres.

78. En revanche, indépendamment de la connaissance par le vendeur du droit de l'État membre de destination, l'indication claire et constante selon laquelle une immatriculation est délivrée de manière temporaire dans l'État membre de destination doit inciter un professionnel du commerce de véhicules, comme le suggère la Commission, à s'interroger sur la question de savoir si le véhicule, une fois la période d'immatriculation provisoire expirée, sera ou non utilisé de manière finale et durable dans l'État membre de destination et donc soumis au paiement de la TVA dans cet État membre. À mon sens, un tel professionnel doit donc prendre toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer auprès de l'acquéreur que celui-ci a l'intention de respecter cette condition, cette intention devant être étayée par des éléments objectifs, conformément à la jurisprudence<sup>38</sup>.

79. En l'occurrence, il semble, selon les indications de la juridiction de renvoi et les éléments mis en exergue par la Commission dans ses observations écrites, que Santogal, une fois en possession de l'information, quelques jours après la vente, selon laquelle l'immatriculation du véhicule en Espagne n'était délivrée que de manière temporaire pour une année, a omis tant d'interroger l'acquéreur sur son intention d'utiliser le véhicule en Espagne après l'expiration de l'immatriculation provisoire que de lui demander de fournir tout élément utile attestant de son intention. De plus, la juridiction de renvoi ne fait état d'aucune démarche qui aurait été entreprise par Santogal auprès de l'acquéreur durant cette période d'une année, qui lui aurait permis de déterminer si le véhicule allait bien demeurer en Espagne et être utilisé de manière finale et durable dans cet État membre.

80. Par ailleurs, ainsi que le met également en évidence la Commission dans ses observations écrites, la juridiction de renvoi ne renseigne aucunement sur le contenu de la documentation expédiée par Santogal à l'autorité fiscale et douanière portugaise, quelques jours avant l'expiration de l'immatriculation provisoire du véhicule, au soutien de sa demande d'annuler la déclaration en douane et de déclarer l'expédition en Espagne. En particulier, la juridiction de renvoi ne fournit aucun élément permettant de savoir si cette documentation faisait état de pièces justifiant l'utilisation finale et durable du véhicule dans l'État membre de destination.

38 — Arrêt du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 47).

81. Une telle information s'avère pourtant essentielle, comme le souligne à juste titre la Commission. Il serait en effet contraire au principe de sécurité juridique qu'un État membre, qui a accepté dans un premier temps les documents présentés par un fournisseur en tant que preuves justificatives du droit à l'exonération de la TVA, puisse ultérieurement obliger ce fournisseur à acquitter la TVA afférente à la livraison, alors que ce fournisseur a agi de bonne foi en prenant toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour que l'opération qu'il a conclue satisfasse à l'ensemble des conditions de fond d'une livraison intracommunautaire, au sens de l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA.

82. Dans ces conditions, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si, en toute bonne foi, Santogal a entrepris des démarches auprès de l'acquéreur afin de s'assurer que ce dernier avait l'intention, une fois que l'immatriculation provisoire du véhicule neuf devait arriver à expiration en Espagne, de continuer à utiliser de manière finale et durable ce véhicule dans l'État membre de destination, cette intention devant être étayée par des éléments objectifs, dont, notamment, les pièces produites par Santogal à l'autorité fiscale et douanière portugaise, au soutien de sa demande d'annulation de la déclaration en douane. Si tel est le cas, le droit à l'exonération de la TVA ne peut être refusé, même si Santogal n'a pas rectifié, en temps voulu, la facture initialement émise et n'a pas tenté de récupérer la TVA auprès de l'acquéreur. Dans l'hypothèse inverse, j'estime que, à moins que l'État membre de livraison ne soit en mesure de réclamer à l'acquéreur le paiement de la TVA a posteriori, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, il serait justifié que cet État membre exige de Santogal qu'elle acquitte la TVA a posteriori, afin d'éviter que l'opération échappe à toute taxation.

### III – Conclusion

83. Pour l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose de répondre comme suit aux questions préjudicielles déférées par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunal arbitral collectif (Centre d'arbitrage administratif), Portugal] :

- 1) L'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre subordonne l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à la condition que l'acquéreur de ce moyen de transport réside dans l'État membre de destination de l'opération.
- 2) Indépendamment des circonstances propres à une affaire particulière, l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre refuse l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée au vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté vers un autre État membre par son propriétaire, au simple motif que ce véhicule a été immatriculé de manière temporaire dans ce dernier État membre.
- 3) L'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112 et les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre refuse l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée au vendeur d'un moyen de transport neuf, lorsque ce vendeur n'a pas participé à une fraude fiscale, a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir afin de s'assurer que l'opération qu'il a conclue satisfasse à l'ensemble des conditions de fond d'une livraison intracommunautaire, au sens dudit article, en particulier celle se rapportant à la consommation finale et durable du moyen de transport neuf dans l'État membre de destination.

Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si le vendeur dans l'affaire au principal s'est conformé aux exigences de bonne foi et de diligence raisonnable, au vu notamment des démarches qu'il a entreprises auprès de l'acquéreur et des pièces justificatives qu'il a produites, permettant de vérifier qu'il s'est assuré que le moyen de transport neuf serait utilisé de manière finale et durable dans l'État

membre de destination, après l'expiration de la période d'immatriculation temporaire dans cet État membre. Dans l'hypothèse où tel est le cas, le droit à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée ne saurait être refusé au vendeur. Dans l'hypothèse inverse, à moins que l'État membre de livraison ne soit en mesure de réclamer à l'acquéreur le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée a posteriori, il est justifié que cet État membre exige du vendeur du moyen de transport neuf l'acquittement a posteriori de la taxe sur la valeur ajoutée afin d'éviter que l'opération échappe à toute taxation.