



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

14 juin 2017¹

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Article 138, paragraphe 2, sous a) — Conditions d'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf — Résidence de l'acquéreur dans l'État membre de destination — Immatriculation provisoire dans l'État membre de destination — Risque de fraude fiscale — Bonne foi du vendeur — Obligation de diligence du vendeur»

Dans l'affaire C-26/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal], par décision du 30 novembre 2015, parvenue à la Cour le 18 janvier 2016, dans la procédure

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. E. Juhász, président de chambre, M. C. Vajda et M^{me} K. Jürimäe (rapporteur), juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, par M^{es} B. Botelho Antunes et M. J. Mendonça, advogados,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, R. Campos Laires et M. Figueiredo, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. A. Caeiros et M^{me} L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 1^{er} février 2017,

¹ — Langue de procédure : le portugais.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de 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 (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (ci-après « Santogal ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet du refus de cette dernière d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) une opération en tant que livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Conformément au considérant 11 de la directive TVA :
« Il convient également de taxer, au cours de cette période transitoire, dans les États membres de destination, aux taux et conditions de ces États membres, les acquisitions intracommunautaires effectuées pour un certain montant par des assujettis exonérés ou par des personnes morales non assujetties ainsi que certaines opérations intracommunautaires de ventes à distance et de livraisons de moyens de transport neufs effectuées à des particuliers ou à des organismes exonérés ou non assujettis, dans la mesure où ces opérations, à défaut de dispositions particulières, risqueraient de conduire à d'importantes distorsions de concurrence entre les États membres. »
- 4 L'article 2 de cette directive dispose :
« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :
[...]
b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :
[...]
ii) lorsqu'il s'agit de moyens de transport neufs, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou par toute autre personne non assujettie ;
[...] »
- 5 Aux termes de l'article 3 de ladite directive :
« 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 2, paragraphe 1, point b) i), ne sont pas soumises à la TVA les opérations suivantes :
[...]

b) les acquisitions intracommunautaires de biens, autres que celles visées au point a) et à l'article 4, et autres que les acquisitions de moyens de transport neufs et de produits soumis à accises, effectuées par un assujetti pour les besoins de son exploitation agricole, sylvicole ou de pêche, soumise au régime commun forfaitaire des producteurs agricoles, par un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou par une personne morale non assujettie.

[...] »

6 L'article 20, premier alinéa, de cette même directive énonce :

« Est considérée comme "acquisition intracommunautaire de biens" l'obtention 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. »

7 L'article 131 de la directive TVA, qui figure au chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », du titre IX de celle-ci, lui-même consacré aux exonérations de la TVA, prévoit :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions [de droit de l'Union] et 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 et abus éventuels. »

8 Le chapitre 4 du titre IX de cette directive porte sur les « Exonérations liées aux opérations intracommunautaires ». S'agissant des exonérations des livraisons de biens, l'article 138 de cette directive dispose :

« 1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans l[Union] par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

2. Outre les livraisons visées au paragraphe 1, les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) 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, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou pour toute autre personne non assujettie ;

[...] »

Le droit portugais

9 Le Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (régime de la TVA concernant les transactions intracommunautaires, ci-après le « RITI ») transpose les règles relatives aux transactions intracommunautaires issues de la directive TVA en droit portugais.

10 Aux termes de l'article 14, sous b), du RITI, lu en combinaison avec l'article 1^{er}, sous e), du RITI, les livraisons à titre onéreux de moyens de transport neufs, effectuées par toute personne, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, du territoire national, à destination d'un acquéreur établi ou domicilié dans un autre État membre sont exonérées de la TVA.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 11 Santogal est une société commerciale active dans le commerce de véhicules automobiles au Portugal.
- 12 Moyennant facture en date du 26 janvier 2010, Santogal a vendu, pour la somme de 447 665 euros, un véhicule neuf qu'elle avait préalablement acquis auprès de Mercedes-Benz Portugal SA et dont l'admission sur le territoire portugais avait été constatée par une déclaration en douane du 25 mai 2009.
- 13 Lors de la vente, l'acquéreur, un ressortissant angolais, a informé Santogal de son intention d'utiliser ce véhicule pour son usage personnel en Espagne, où il a indiqué être 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. Cet acquéreur a présenté à Santogal son numéro d'identification d'étranger espagnol (NIE), un document délivré le 2 mai 2008 par le Ministério 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 numéro d'identification d'étranger, ainsi qu'une copie de son passeport angolais. L'adresse de l'acquéreur telle qu'indiquée par celui-ci lors de la vente ne coïncidait pas avec celle figurant sur le document du 2 mai 2008.
- 14 Au regard de ces documents, Santogal a estimé que la vente était exonérée de la TVA en application de l'article 14, sous b), du RITI. En conséquence, il n'y a pas eu de liquidation de la TVA au Portugal.
- 15 Le véhicule a été transporté en Espagne sur une remorque entièrement fermée.
- 16 Après le passage du véhicule au contrôle technique en Espagne, l'acquéreur a envoyé à Santogal, à la demande de cette dernière, deux documents aux fins de compléter le dossier de la vente, à savoir, d'une part, un certificat de contrôle technique délivré le 11 février 2010 et, d'autre part, 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 » venant à expiration le 17 février 2011. Selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, conformément au droit espagnol, l'immatriculation touristique correspond à une immatriculation provisoire, le délai normal d'utilisation étant de six mois par période de douze mois et pouvant être prolongé par les autorités. Seuls les non-résidents habituels en Espagne peuvent en bénéficier.
- 17 À la suite d'informations transmises par Santogal au mois de février 2011 en vue de faire annuler la déclaration en douane du 25 mai 2009, Mercedes-Benz Portugal a présenté, le 3 mars 2011, une déclaration en douane complémentaire visant à l'annulation de ladite déclaration, en raison de l'expédition du véhicule. La déclaration en douane du 25 mai 2009 a été annulée par les autorités portugaises compétentes.
- 18 Par lettre du 24 octobre 2013, la Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (direction des services antifraude douanière, Portugal) a recommandé à la Direção de Finanças de Lisboa (direction des finances de Lisbonne, Portugal) d'ordonner la liquidation de la TVA due sur la vente du véhicule. Cette direction a notamment relevé que l'acquéreur résidait au Portugal et y était enregistré en tant que gérant d'une société. En outre, en réponse à une demande de renseignements, les autorités espagnoles auraient précisé que l'acquéreur n'apparaissait pas comme résident en Espagne au cours de l'année 2010 et n'y avait jamais déposé de déclaration de revenus.
- 19 Par 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 de l'exonération prévue à l'article 14, sous b), du RITI au motif que

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 l'année 2001 et que son pays de résidence était le Portugal.

- 20 À la suite de ce contrôle, 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 au mois de décembre 2014.
- 21 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 des dispositions de l'article 1^{er}, sous e), et 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 à la TVA commise par l'acquéreur ne lui était pas opposable.
- 22 Dans la demande de décision préjudicielle, tout d'abord, la juridiction de renvoi émet des doutes quant au lieu de résidence de l'acquéreur au moment de la vente du véhicule en cause au principal. 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 résidait au Portugal au moment de ladite vente. Par ailleurs, le dossier porté devant elle ne contiendrait d'information ni quant au paiement de la TVA afférente au véhicule en Espagne ni quant 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.
- 23 Ensuite, la juridiction de renvoi fait observer 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 doutes quant à la suffisance des documents pour procéder à l'annulation de la déclaration en douane du 25 mai 2009 et que la lettre de la direction des services antifraude douanière du 24 octobre 2013 était fondée sur des informations complémentaires auxquelles Santogal n'avait pas eu accès.
- 24 Enfin, se référant à l'arrêt du 7 décembre 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), la juridiction de renvoi considère que la jurisprudence de la Cour ne répond pas clairement aux questions posées par le litige dont elle est saisie.
- 25 C'est dans ces circonstances que le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) L'article 138, paragraphe 2, sous [a]), de la directive TVA s'oppose-t-il à ce que des dispositions du droit national[, telles que celles figurant aux] articles 1^{er}, 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 [a]), 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 [a)], 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 bénéficiaire de ce régime ?
- 4) L'article 138, paragraphe 2, sous [a)], 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 numéro d'identification d'étranger 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 ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité

- 26 Le gouvernement portugais soutient que les questions préjudicielles sont irrecevables pour trois motifs.
- 27 Premièrement, ce gouvernement fait valoir que les questions préjudicielles telles que formulées dans la décision de renvoi portent sur l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA, qui n'est pas pertinent dans le cadre du litige au principal. Le fait qu'un des membres de la juridiction de renvoi a envoyé à celle-ci un courriel, dans lequel il indiquait que la disposition pertinente était l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA et qu'une copie de ce courriel a été annexée à la décision de renvoi ne saurait avoir eu pour effet de rectifier l'erreur initialement commise, eu égard aux règles procédurales de droit interne et à la garantie reconnue aux autres États membres de présenter leurs observations.
- 28 Il convient de rappeler que la circonstance qu'une juridiction nationale a, sur un plan formel, formulé sa demande préjudicielle en se référant à certaines dispositions du droit de l'Union ne fait pas obstacle à ce que la Cour fournisse à cette juridiction tous les éléments d'interprétation qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, qu'elle y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ses questions. Il appartient, à cet égard, à la Cour d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments de droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige (voir, en ce sens, arrêts du 21 juin 2016, *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, point 29, ainsi que du 29 septembre 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, point 43 et jurisprudence citée).

- 29 En l'occurrence, comme l'a relevé M. l'avocat général aux points 21 à 23 de ses conclusions, il ressort sans équivoque des motifs de la décision de renvoi que les interrogations de la juridiction nationale portent sur l'interprétation qu'il convient de donner de l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, nonobstant la circonstance que cette juridiction a erronément fait référence, dans cette décision, à l'article 138, paragraphe 2, sous b), de cette directive. De surcroît, ladite juridiction a corrigé cette erreur dans un courriel annexé à ladite décision.
- 30 Deuxièmement, le gouvernement portugais est d'avis que l'exposé du cadre factuel du litige au principal est entaché d'incohérences et de contradictions et que cet exposé manque de clarté.
- 31 Selon une 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. Le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (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, point 31 ainsi que jurisprudence citée).
- 32 En l'occurrence, il y a lieu de constater que la description du cadre factuel fournie par la juridiction de renvoi est suffisante pour mettre la Cour en mesure de répondre de façon utile aux questions posées.
- 33 Troisièmement, le gouvernement portugais soutient que les questions préjudicielles sont hypothétiques dès lors que la juridiction de renvoi a déjà indiqué, fût-ce à tort, que la liquidation de TVA en cause au principal était entachée d'un défaut de motivation et qu'elle devra donc être annulée indépendamment de la réponse de la Cour à ces questions.
- 34 Comme M. l'avocat général l'a relevé au point 26 de ses conclusions, rien dans la décision de renvoi ne permet d'affirmer avec certitude que ladite liquidation sera annulée indépendamment de la réponse aux questions préjudicielles. En toute hypothèse, il ne fait pas de doute que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA présente un lien avec l'objet du litige au principal, lequel porte sur la compatibilité avec cette disposition du refus d'exonérer de la TVA une opération portant sur un moyen de transport neuf.
- 35 Dès lors, les questions préjudicielles sont recevables.

Sur la première question

- 36 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que des dispositions nationales subordonnent le bénéfice de l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à la condition que l'acquéreur de ce moyen de transport soit établi ou domicilié dans l'État membre de destination dudit moyen de transport.
- 37 À titre liminaire, il convient de relever que cette question s'inscrit dans le cadre du régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, instauré par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1). Ce régime est fondé sur l'établissement d'un nouveau fait générateur de la taxe, 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 (arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 22 et jurisprudence citée).

- 38 Ainsi, le mécanisme consistant, d'une part, en une exonération, par l'État membre de départ, de la livraison donnant lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire, complétée par le droit à déduction ou le remboursement de la TVA acquittée en amont dans cet État membre, et, d'autre part, en une taxation, par l'État membre d'arrivée, de l'acquisition intracommunautaire, visait à assurer une délimitation claire des souverainetés fiscales des États membres (arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 23 et jurisprudence citée).
- 39 En ce qui concerne, en particulier, les règles relatives à l'imposition des acquisitions de moyens de transport neufs, il ressort du considérant 11 de la directive TVA qu'elles visent, outre la répartition des compétences fiscales, à éviter les distorsions de concurrence entre les États membres susceptibles de résulter de l'application de taux différents (arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 24).
- 40 C'est à la lumière de ce contexte et de ces finalités qu'il convient d'interpréter l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA.
- 41 Cette disposition prévoit l'obligation pour les États membres d'exonérer les livraisons de moyens de transport neufs satisfaisant aux conditions matérielles qui y sont énumérées (voir, par analogie, arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 46) de manière exhaustive (voir, par analogie, arrêt du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 59).
- 42 En vertu de ladite disposition, 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, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de la directive TVA ou pour toute autre personne non assujettie.
- 43 Ainsi, et comme M. l'avocat général l'a relevé aux points 38 et 39 de ses conclusions, l'exonération de la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf ne devient applicable que lorsque le droit de disposer de ce moyen de transport comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et lorsque le vendeur établit que ledit moyen de transport a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le même bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (voir, par analogie, arrêts du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 27, ainsi que du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 31 et jurisprudence citée).
- 44 En revanche, eu égard au libellé de l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf n'est nullement subordonnée à la condition que l'acquéreur soit établi ou domicilié dans l'État membre de destination.
- 45 Imposer une telle condition serait, par ailleurs, contraire à l'économie de cette disposition ainsi qu'au contexte et aux finalités du régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, tels que rappelés aux points 37 à 39 du présent arrêt. En effet, en refusant l'exonération d'une livraison intracommunautaire au seul motif que l'acquéreur du moyen de transport neuf n'est pas établi ou domicilié dans l'État de destination, indépendamment même de la réunion des conditions matérielles de l'exonération, l'État membre de livraison serait conduit à imposer une opération qui, sous réserve de la réunion desdites conditions, devrait être imposée en tant qu'acquisition intracommunautaire dans l'État membre de destination. Il s'ensuivrait une double imposition, contraire au principe de neutralité fiscale.

- 46 Cette interprétation est également confortée par la jurisprudence de la Cour relative à la qualification d'une opération portant sur un moyen de transport neuf comme acquisition intracommunautaire.
- 47 En effet, eu égard au caractère particulier d'une telle opération, la Cour a jugé que, pour pouvoir la qualifier d'« acquisition intracommunautaire », il est nécessaire d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments de fait objectifs qui sont pertinents afin de déterminer si le bien acquis a effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison et, dans l'affirmative, dans quel État membre son utilisation finale interviendra. Sont susceptibles de présenter une importance certaine à cet égard, outre le déroulement du transport du bien, notamment, le lieu d'immatriculation et d'utilisation habituelle de celui-ci, le lieu du domicile de l'acquéreur ainsi que l'existence ou l'absence de liens que l'acquéreur entretient avec l'État membre de livraison ou avec un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, points 41 à 45 et 50).
- 48 Il ressort de cette jurisprudence que, si le lieu du domicile de l'acquéreur d'un moyen de transport neuf constitue un élément pertinent aux fins de l'appréciation globale destinée à déterminer le lieu de l'utilisation finale du moyen de transport, il ne saurait être de nature à conditionner, à lui seul, la qualification de « livraison intracommunautaire » et son exonération dans les conditions prévues à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA.
- 49 De surcroît, une condition tenant à l'établissement ou à la domiciliation de l'acquéreur dans l'État membre de destination ne saurait davantage être fondée sur l'article 131 de la directive TVA.
- 50 En effet, s'il est vrai que les États membres fixent, conformément à cette disposition, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, il n'en demeure pas moins que, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité ainsi que la neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, points 35 et 37).
- 51 Or, le refus d'accorder le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA au seul motif que l'acquéreur ne réside pas dans l'État membre de destination serait contraire à la répartition des compétences fiscales et susceptible de remettre en cause le principe de neutralité fiscale. En outre, comme il ressort du point 45 du présent arrêt, un tel refus pourrait entraîner un risque de double imposition.
- 52 À la lumière des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA s'oppose à ce que des dispositions nationales subordonnent le bénéfice de l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à la condition que l'acquéreur de ce moyen de transport soit établi ou domicilié dans l'État membre de destination dudit moyen de transport.

Sur la deuxième question

- 53 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'exonération d'une livraison d'un moyen de transport neuf peut être refusée dans l'État membre de livraison lorsque ce moyen de transport n'a fait l'objet que d'une immatriculation provisoire dans l'État membre de destination.
- 54 Ainsi qu'il ressort de la réponse à la première question, les États membres sont tenus d'exonérer les livraisons de moyens de transport neufs dès lors que les conditions matérielles, exhaustivement énumérées à l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA et rappelées aux points 42 et 43 du présent arrêt, sont réunies.

- 55 Or, l'immatriculation du moyen de transport neuf dans l'État membre de destination ne figure pas au nombre de ces conditions.
- 56 Partant, l'exonération dans l'État membre de livraison ne saurait être refusée au seul motif que l'immatriculation délivrée dans l'État membre de destination est, comme l'immatriculation touristique en cause au principal, une immatriculation provisoire attribuée pour une période de douze mois.
- 57 Dans la mesure où la Commission et le gouvernement portugais tirent argument du fait que la délivrance d'une telle immatriculation dans l'État membre de destination ne permet pas de déterminer l'État membre de l'utilisation finale du moyen de transport concerné, il convient d'ajouter que, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 55 de ses conclusions, la délivrance d'une telle immatriculation ne signifie pas automatiquement que le lieu de l'utilisation finale ne se situe pas dans cet État membre de destination. Ainsi qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle, une telle immatriculation peut, en effet, être accordée pour une période de temps relativement conséquente, en l'occurrence douze mois, qui peut être prolongée ou suivie d'une immatriculation ordinaire.
- 58 Pour des motifs analogues à ceux exposés au point 51 du présent arrêt, la conclusion tirée au point 56 de celui-ci ne saurait être remise en cause par le fait que, en vertu de l'article 131 de la directive TVA, les États membres fixent les conditions en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.
- 59 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'exonération d'une livraison d'un moyen de transport neuf ne peut être refusée dans l'État membre de livraison au seul motif que ce moyen de transport n'a fait l'objet que d'une immatriculation provisoire dans l'État membre de destination.

Sur la troisième question

- 60 Par sa troisième question, la juridiction demande, en substance, si l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA s'oppose à ce que le vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté par l'acquéreur dans un autre État membre et immatriculé dans ce dernier État à titre provisoire, soit ultérieurement tenu d'acquitter la TVA lorsqu'il n'est pas établi que le régime d'immatriculation provisoire a pris fin et que la TVA a été ou sera acquittée dans l'État membre de destination.
- 61 À cet égard, il convient de rappeler, tout d'abord, que, ainsi qu'il ressort du point 50 du présent arrêt, les États membres doivent respecter, lorsqu'ils fixent les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires en vertu de l'article 131 de la directive TVA, notamment, les principes de sécurité juridique et de proportionnalité, ainsi que la neutralité fiscale.
- 62 Ensuite, la Cour a jugé qu'il incombe au vendeur d'apporter la preuve que les conditions prévues pour l'application de l'exonération d'une livraison intracommunautaire, y compris celles imposées par les États membres en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir toute fraude, évasion fiscale ou abus éventuels, sont remplies (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 43 et jurisprudence citée).
- 63 Enfin, les opérations intracommunautaires portant sur des moyens de transport neufs présentent un caractère particulier en ce que, notamment, la TVA au titre de celles-ci doit être acquittée également par un particulier non assujéti, auquel les obligations relatives à la déclaration et à la comptabilité ne s'appliquent pas, si bien qu'un contrôle ultérieur à son égard ne s'avère pas possible, et que, 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 la taxe (voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, points 42 et 43).

- 64 Il s'ensuit que, comme cela a été rappelé au point 47 du présent arrêt, pour pouvoir qualifier une opération portant sur un moyen de transport neuf d'« acquisition intracommunautaire », il est nécessaire d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments de fait objectifs qui sont pertinents afin de déterminer si le bien acquis a effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison et, dans l'affirmative, dans quel État membre son utilisation finale interviendra.
- 65 Dans le cas où le vendeur a produit des éléments tendant à établir le transport ou l'expédition, par l'acquéreur, du moyen de transport neuf dans un autre État membre ainsi que son immatriculation, même provisoire, et sa mise en utilisation dans ce dernier, le vendeur ne saurait être tenu de fournir la preuve concluante du caractère final et définitif de l'utilisation de ce moyen de transport dans l'État membre de destination ainsi que de la fin du régime d'immatriculation touristique, le cas échéant, après paiement de la TVA dans ce dernier État membre.
- 66 En effet, d'une part, dans de telles circonstances, la preuve du mouvement physique de ce moyen de transport vers son lieu d'utilisation finale, que le vendeur est susceptible de soumettre aux autorités fiscales, dépend essentiellement des éléments qu'il reçoit à cette fin de l'acquéreur (voir, par analogie, arrêt du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, point 37).
- 67 D'autre part, selon la jurisprudence de la Cour, il ne peut être imposé au vendeur de fournir des éléments de preuve relatifs à l'imposition de l'acquisition intracommunautaire des biens en cause afin de bénéficier de l'exonération de la livraison correspondante (arrêt du 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, point 55). Or, subordonner le bénéfice de l'exonération à la détermination préalable de l'État membre d'utilisation finale du moyen de transport neuf reviendrait précisément à imposer une telle obligation au vendeur. En effet, cela pourrait faire peser sur le vendeur la charge de la preuve de la délivrance d'une immatriculation définitive, laquelle pourrait intervenir, le cas échéant, après paiement de la TVA par l'acquéreur.
- 68 Dans ces conditions, une obligation telle que celle visée au point 65 du présent arrêt ne conduirait pas à une application correcte et simple des exonérations.
- 69 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA s'oppose à ce que le vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté par l'acquéreur dans un autre État membre et immatriculé dans ce dernier État à titre provisoire, soit ultérieurement tenu d'acquitter la TVA lorsqu'il n'est pas établi que le régime d'immatriculation provisoire a pris fin et que la TVA a été ou sera acquittée dans l'État membre de destination.

Sur la quatrième question

- 70 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA ainsi que les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce que le vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté par l'acquéreur dans un autre État membre et immatriculé dans ce dernier État à titre provisoire, soit ultérieurement tenu d'acquitter la TVA lorsque, eu égard aux circonstances de la vente, l'acquéreur pourrait avoir commis une fraude fiscale, sans que la coopération du vendeur à cette fraude soit établie.

- 71 À cet égard, il convient de rappeler qu'il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 48 et jurisprudence citée). Dans l'hypothèse où l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, le bénéfice de l'exonération devrait lui être refusé (arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 54).
- 72 Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, sur la base d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de l'affaire au principal, si Santogal a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises d'elle pour s'assurer que l'opération réalisée ne la conduisait pas à participer à une fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 53). La Cour peut néanmoins lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui être utiles.
- 73 Ainsi, il importe d'indiquer que, lors d'une transaction impliquant la réalisation d'une opération intracommunautaire portant sur un moyen de transport neuf, le vendeur ne saurait se fier à la seule intention exprimée par l'acquéreur de transporter le bien dans un autre État membre aux fins de son utilisation finale. Au contraire, et comme M. l'avocat général l'a relevé au point 63 de ses conclusions, le vendeur doit s'assurer que l'intention exprimée par l'acquéreur est étayée par des éléments objectifs (voir, par analogie, arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 47).
- 74 Il y a lieu de relever que, eu égard aux éléments produits par l'acquéreur au moment de la vente, il pouvait raisonnablement être considéré que cet acquéreur résidait en Espagne et qu'il avait entrepris les démarches nécessaires pour y utiliser le véhicule en cause au principal, fût-ce sous un régime spécifique. Il appartient, toutefois, à la juridiction de vérifier si Santogal a fait preuve de la diligence requise pour s'assurer que l'opération réalisée ne la conduisait pas à participer à une fraude fiscale. À ce titre, il importe d'ajouter que Santogal devait faire preuve d'une diligence élevée, d'une part, eu égard à la valeur du véhicule en cause et, d'autre part, étant donné que, dans le contexte d'une acquisition d'un moyen de transport neuf, 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 la taxe (arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 43). En outre, dans l'appréciation qui incombe à la juridiction de renvoi, il convient en particulier de vérifier si, eu égard aux éléments dont elle disposait ou pouvait disposer, Santogal était en mesure de savoir que l'immatriculation provisoire était destinée aux seuls non-résidents et que l'acquéreur avait fourni plusieurs adresses en Espagne ce qui pouvait soulever des doutes quant à sa résidence réelle.
- 75 Outre le comportement du vendeur, il convient également de tenir compte de celui des autorités portugaises. Dans l'hypothèse, qu'il revient à la juridiction de renvoi de vérifier, où Santogal aurait présenté des documents aux fins de bénéficier de l'exonération de l'opération en cause et où ces documents auraient été examinés et acceptés par l'autorité compétente, il convient de rappeler que le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'un État membre, qui a accepté dans un premier temps les documents présentés par le vendeur en tant que preuves justificatives du droit à l'exonération, puisse ultérieurement obliger ce vendeur à acquitter la TVA afférente à cette livraison en raison d'une fraude commise par l'acquéreur dont ledit vendeur n'avait et ne pouvait avoir connaissance (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, point 50).
- 76 Dans la mesure où la juridiction de renvoi fait référence au principe de protection de la confiance légitime, il y a lieu de relever que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit de se prévaloir de ce principe s'étend à tout justiciable à l'égard duquel une autorité administrative a fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies (arrêt du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, point 44 ainsi que jurisprudence citée). Toutefois,

un assujetti ne saurait se prévaloir d'une confiance légitime dans le maintien d'une situation caractérisée par une fraude (voir, par analogie, arrêt du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 77).

- 77 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la quatrième question que l'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA ainsi que les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce que le vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté par l'acquéreur dans un autre État membre et immatriculé dans ce dernier État à titre provisoire, soit ultérieurement tenu d'acquitter la TVA en cas de fraude fiscale commise par l'acquéreur, à moins qu'il ne soit établi, au vu d'éléments objectifs, que ledit vendeur savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa participation à cette fraude. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas sur la base d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de l'affaire au principal.

Sur les dépens

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

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

- 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, s'oppose à ce que des dispositions nationales subordonnent le bénéfice de l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf à la condition que l'acquéreur de ce moyen de transport soit établi ou domicilié dans l'État membre de destination dudit moyen de transport.**
- 2) **L'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération d'une livraison d'un moyen de transport neuf ne peut être refusée dans l'État membre de livraison au seul motif que ce moyen de transport n'a fait l'objet que d'une immatriculation provisoire dans l'État membre de destination.**
- 3) **L'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112 s'oppose à ce que le vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté par l'acquéreur dans un autre État membre et immatriculé dans ce dernier État à titre provisoire, soit ultérieurement tenu d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il n'est pas établi que le régime d'immatriculation provisoire a pris fin et que ladite taxe a été ou sera acquittée dans l'État membre de destination.**
- 4) **L'article 138, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112 ainsi que les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de protection de la confiance légitime s'opposent à ce que le vendeur d'un moyen de transport neuf, transporté par l'acquéreur dans un autre État membre et immatriculé dans ce dernier État à titre provisoire, soit ultérieurement tenu d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée en cas de fraude fiscale commise par l'acquéreur, à moins qu'il ne soit établi, au vu d'éléments objectifs, que ledit vendeur savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa participation à cette fraude. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas sur la base d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de l'affaire au principal.**

Signatures