Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 5 mars 2015 [1]

Affaire C-526/13

«Fast Bunkering Klaipėda» UAB
contre
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[demande de décision préjudicielle formée par la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lituanie)]

«Taxe sur la valeur ajoutée — Exonération des livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer — Applicabilité aux livraisons à des intermédiaires agissant en leur nom propre — Destination ultime des biens connue et dûment établie par des preuves présentées à l'administration fiscale avant la livraison»

1. L'article 148 de la directive 2006/112/CE [2] impose aux États membres d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), entre autres, les livraisons de biens destinés à l'avitaillement de certains bateaux affectés à la navigation en haute mer. La Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement de la République de Lituanie; ci-après la «Commission des litiges fiscaux») [3] est saisie d'un litige relatif à des livraisons de carburant facturées non pas directement aux exploitants des bateaux, mais à des intermédiaires, alors que la destination finale du carburant était connue et établie d'avance et qu'il avait été livré directement aux bateaux en cause. La Commission des litiges fiscaux souhaite savoir si l'exonération de la TVA est d'application dans ce type de situation.

La directive TVA

2. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

3. L'article 14, paragraphe 1, définit la livraison de biens comme «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». Aux termes de l'article 14, paragraphe 2, sous c), «la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente» est également considérée comme une livraison de biens [4].

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

3 — La Cour a jugé que la Commission des litiges fiscaux possède le caractère d'une juridiction au sens de l'article 267 TFUE; voir arrêt Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, points 34 à 40).

4 — Voir, plus en détail, points 55 et suiv. des présentes conclusions.

4. À l'intérieur du chapitre intitulé «Exonérations liées aux transports internationaux», l'article 148 dispose notamment:

«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

a) les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer […];

[…]

c) les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations des bateaux visés au point a), ainsi que les livraisons, locations, réparations et l'entretien des objets, y compris l'équipement de pêche, incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation;

d) les prestations de services, autres que celles visées au point c), effectuées pour les besoins directs des bateaux visés au point a) et de leur cargaison;

[…]»

5. Conformément à l'article 131, ces exonérations s'appliquent dans les conditions que les États membres fixent en vue d'en assurer «l'application correcte et simple» et de «prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels».

6. L'article 148, sous a), de la directive TVA est directement issu de l'article 15, paragraphe 4, de la directive 77/388/CEE[5], dont la Cour a jugé dans l'arrêt Velker International Oil Company[6] qu'il ne s'appliquait qu'à la livraison de biens à l'exploitant de bateaux qui utiliserait ces biens pour l'avitaillement et non à leur livraison faite à un stade antérieur de commercialisation. La raison en était que l'extension de l'exonération aux stades antérieurs à la livraison finale des biens à l'exploitant de bateaux exigerait des États membres qu'ils mettent en place des mécanismes de contrôle et de surveillance en vue de s'assurer de la destination ultime des biens livrés en exonération de TVA.

7. L'article 148, sous e), f) et g), de la directive TVA contient des dispositions qui sont comparables à celles figurant sous, respectivement, a), b) et c) dudit article et qui exonèrent les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne, pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré. La Cour a interprété ces dispositions, ou celles de la sixième directive qui les ont précédées, dans des arrêts qui sont susceptibles d'être également pertinents aux fins de l'article 148, sous a), de la directive TVA[7].

5 — Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

6 — Arrêt Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, ci-après l'arrêt «Velker», points 22 et 24); voir également arrêt Elmeka (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 23).

7 — Voir, notamment, arrêts Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) et A (C-33/11, EU:C:2012:482).

La législation lituanienne

8. L'article 44 de la loi nº IX-751 de la République de Lituanie relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; ci-après la «loi lituanienne sur la TVA»), dispose notamment:

«1. Sont taxées au taux de 0 % les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux visés à l'article 43, paragraphe 1, de la présente loi [à savoir, les 'bateaux naviguant en haute mer, destinés au transport international de passagers et (ou) de marchandises et (ou) à la prestation à titre onéreux d'autres services'] […].

[…]

3. Aux fins de la présente loi, sont considérés comme biens d'avitaillement […] le combustible (carburant) et les lubrifiants. […]»

9. Diverses règles régissant l'avitaillement des bateaux et des aéronefs imposent un certain nombre d'exigences administratives, dont il résulte notamment une parfaite traçabilité de toute livraison de carburant à des bateaux, en particulier faite en sortie d'entrepôt douanier, sous le contrôle et la surveillance des autorités douanières.

Les faits, la procédure et la question préjudicielle

10. La société «Fast Bunkering Klaipėda» UAB (ci-après «FBK») est identifiée à la TVA en Lituanie. Un litige l'oppose à l'autorité fiscale compétente au sujet de livraisons de carburant qu'elle a effectuées au cours des années 2008 à 2011 à des bateaux affectés à la navigation en haute mer.

11. Le carburant provenait d'États tiers à l'Union européenne et était entreposé en Lituanie sous le régime de l'entrepôt douanier; de ce fait, la TVA due à l'importation n'avait pas encore été perçue. FBK recevait des commandes pour livrer du carburant à des bateaux affectés à la navigation en haute mer bien déterminés; le carburant était vendu «FOB Klaipėda» et FBK le chargeait elle-même dans les réservoirs des bateaux en procédant aux formalités douanières de réexportation.

12. Les commandes étaient toutefois adressées à FBK non pas directement par les propriétaires ou exploitants des bateaux, mais par des intermédiaires, établis dans différents États membres. De même, FBK facturait les ventes aux intermédiaires et non aux propriétaires ou exploitants. Les intermédiaires agissaient en leur nom propre, tant à l'égard de FBK qu'à celui des propriétaires et exploitants – achetant à la première et revendant aux derniers –, mais ne prenaient jamais physiquement livraison de la moindre quantité de carburant. Se basant sur l'article 44, paragraphe 1, de la loi lituanienne sur la TVA, FBK appliquait dans les factures établies au nom des intermédiaires la TVA au taux de 0 %.

13. S'appuyant largement sur les arrêts rendus par la Cour dans les affaires Velker et Elmeka, l'administration fiscale a estimé que, étant faites à des intermédiaires, les livraisons en cause avaient eu lieu «à des stades antérieurs dans la chaîne de commercialisation» et ne pouvaient donc pas être exonérées de la TVA.

14. Le litige est à présent pendant devant la Commission des litiges fiscaux, qui nourrit quelques doutes quant à la possibilité d'appliquer le raisonnement suivi par la Cour dans les arrêts Velker et Elmeka à une situation où le carburant a, de fait, été livré par FBK directement aux bateaux concernés et où des contrôles suffisants étaient, de fait, en place, permettant d'en identifier la destination ultime avec certitude. La Commission des litiges fiscaux observe également que, dans l'arrêt A [8], la Cour a

8 — EU:C:2006:563, notamment points 51 à 56.

explicitement adopté une position moins stricte concernant la livraison d'aéronefs, estimant que l'exigence que la destination de l'aéronef soit connue et dûment établie dès le moment où intervient son acquisition et que le caractère effectif de son utilisation soit vérifié par la suite ne paraissait pas de nature à engendrer des contraintes qui seraient inconciliables avec l'application correcte et simple des exonérations.

15. La Commission des litiges fiscaux pose dès lors la question suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 148, sous a), de la directive [TVA] en ce sens que la disposition relative à l'exonération de la TVA y énoncée est applicable non seulement aux livraisons de biens d'avitaillement faites à l'exploitant d'un bateau affecté à la navigation en haute mer, lequel utilise ces biens comme tels, mais également aux livraisons faites à des personnes autres que cet exploitant, c'est-à-dire à des intermédiaires agissant en leur nom propre, lorsque, au moment de la livraison, la destination finale des biens est connue d'avance et dûment établie et que les preuves le confirmant sont présentées à l'administration fiscale, comme l'exige la réglementation?»

16. FBK, les gouvernements italien et lituanien ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. FBK, le gouvernement lituanien et la Commission ont été entendus lors de l'audience qui s'est tenue le 4 décembre 2014.

Appréciation

Observations introductives

Les faits

17. Il me semble important que la décision de la Cour sur l'interprétation de l'article 148, sous a), de la directive TVA réponde à la spécificité des faits en cause au principal. Dans ses observations écrites et lors de l'audience, FBK a complété l'exposé des faits tel qu'il figurait dans la décision de renvoi. Le gouvernement lituanien et la Commission se sont également exprimés au sujet des faits. Même ainsi, il n'a pas été possible d'établir avec certitude les détails précis des transactions et relations entre les intermédiaires et les propriétaires ou exploitants des bateaux concernés; je ne pense pas, cependant, que le manque d'informations soit tel qu'il interdise à la Cour de répondre à la question déférée.

18. Toutes les parties présentes lors de l'audience étaient toutefois d'accord sur le point que la façon dont les différentes opérations se sont déroulées dans le cas présent correspond à une pratique internationale courante. L'arrêt de la Cour sera donc susceptible d'avoir de l'importance non seulement pour la procédure au principal, mais également à travers l'Union, partout où cette pratique est suivie. Il est cependant possible que cette pratique ne soit pas universelle ou que les détails en varient d'un port à un autre dans les États membres, de sorte que la solution correcte dans cette affaire ne sera pas nécessairement également la solution correcte dans d'autres circonstances.

19. Cela étant dit, les faits marquants de la présente affaire sont à mes yeux les suivants. Aucun d'entre eux ne semble être contesté.

20. FBK achète du carburant provenant d'États tiers et l'entrepose sous le régime de l'entrepôt douanier; en application de ce régime, la perception de la TVA due à l'importation est suspendue jusqu'au moment où le carburant peut être mis en libre pratique dans l'Union.

21. Lorsqu'un bateau doit être réapprovisionné en carburant, son exploitant contacte un intermédiaire en lui indiquant le navire concerné, la quantité (approximative) de carburant nécessaire et le port (éventuellement les ports) où le bateau fera escale et pourra être avitaillé. L'intermédiaire choisit alors un avitailleur (en l'occurrence, FBK) et passe commande du carburant à livrer à bord du bateau.

22. Cette façon de procéder a l'avantage de, d'une part, simplifier les choses et, d'autre part, offrir des garanties aux deux parties. Les exploitants peuvent ne pas avoir de contacts avec des avitailleurs dans chaque port. Les avitailleurs peuvent être réticents à livrer du carburant s'ils ne sont pas certains de la solvabilité de l'exploitant. Des intermédiaires spécialisés, qui entretiennent des relations d'affaires régulières avec les deux parties et sont dès lors prêts à s'engager à payer l'avitailleur parce qu'ils ont confiance en la capacité de l'exploitant à honorer sa dette, fournissent un service précieux en centralisant les opérations et en prenant en charge les aspects financiers.

23. La commande passée par l'intermédiaire indique à la fois la qualité et la quantité de carburant à livrer à un bateau précis, mais il peut y avoir un écart (selon FBK, jusqu'à 10 %) entre cette quantité et celle livrée, en fonction du niveau de carburant restant dans les réservoirs du bateau au moment de la livraison, des conditions météorologiques et éventuellement encore d'autres facteurs.

24. FBK livre le carburant commandé en le chargeant dans les réservoirs du bateau concerné, après l'avoir sorti de l'entrepôt douanier en accomplissant les formalités de réexportation requises. Ce n'est qu'une fois le carburant livré que FBK est en mesure de facturer à l'intermédiaire, qui est son unique cocontractant pour cette vente, la quantité effectivement livrée. Partant du principe que la vente était exonérée de la TVA en application de la législation lituanienne transposant l'article 148, sous a), de la directive TVA, FBK n'appliquait pas la TVA dans les factures qu'elle établissait pour les livraisons en cause au principal.

25. L'intermédiaire facture le carburant à l'exploitant du bateau [9]. C'est sur ce dernier aspect – qui, bien entendu, ne concerne pas FBK – que la Cour dispose du moins d'informations. Les arrangements entre les différents intermédiaires et différents exploitants peuvent varier. Il est en revanche évident que, après avoir acheté le carburant à FBK, l'intermédiaire doit ensuite le vendre à l'exploitant et qu'il souhaitera retirer au final un profit de l'opération. Cela est possible, par exemple, en revendant simplement le carburant à un prix plus élevé, ou encore en le revendant au même prix, tout en facturant séparément ses services administratifs, commerciaux et financiers. Sans disposer de plus amples renseignements, nous ne pouvons donc pas présumer que les intermédiaires agissent toujours suivant un schéma donné, quel qu'il soit. Il semble toutefois être constant que, dans le cadre des opérations en cause au principal, ils ont agi en leur nom propre, achetant le carburant à FBK et le vendant à l'exploitant, et non pas simplement comme mandataires de ce dernier ou comme courtiers mettant les deux parties en relation.

26. C'est sur ces éléments de fait que je baserai mon analyse.

La jurisprudence

27. Le premier arrêt en date rendu par la Cour dans ce domaine, ainsi que celui qui semble être le plus proche de la présente affaire, est l'arrêt Velker, qui portait sur l'article 15, paragraphe 4, de la sixième directive, disposition qui a précédé l'article 148, sous a), de la directive TVA actuelle. Les faits à l'origine dudit arrêt étaient en substance les suivants.

9 — Il a été laissé entendre que plusieurs intermédiaires pouvaient intervenir successivement entre FBK et l'exploitant. Même à supposer que tel soit le cas, le traitement TVA des opérations doit cependant être le même, quel que soit le nombre d'intermédiaires impliqués. La question qui se pose est de savoir si l'exonération s'applique uniquement à la dernière opération de la série ou à l'ensemble de la série.

28. La société Forsythe International BV (ci-après «Forsythe») a acheté à la société Velker International Oil Company Ltd NV (ci-après «Velker») deux lots de mazout de soute pour ses bateaux affectés à la navigation en haute mer; Velker avait auparavant acquis ces deux lots auprès de la société Handelsmaatschappij Verhoeven BV (ci-après «Verhoeven»); Verhoeven, quant à elle, avait acheté l'un de ces lots à la société Olie Verwerking Amsterdam BV (ci-après «OVA»). Au moment de leur vente par Velker à Forsythe, les lots étaient toujours détenus par, respectivement, Verhoeven et OVA. À la suite de cette vente, les lots ont été livrés par Verhoeven et OVA à Forsythe.

29. Dans la chaîne des opérations, OVA n'a pas appliqué la TVA pour sa vente à Verhoeven, Verhoeven ne l'a pas appliquée pour ses ventes à Velker et Velker ne l'a pas appliquée pour ses ventes à Forsythe. L'une des questions qui se posait alors dans le cadre de la procédure au principal était de savoir si, à supposer que les ventes de Velker à Forsythe fussent effectivement exonérées de la TVA en application de l'article 15, paragraphe 4, de la sixième directive, alors en vigueur, les précédentes ventes d'OVA à Verhoeven et de Verhoeven à Velker bénéficiaient également de cette exonération [10].

30. La Cour a observé que l'exonération prévue audit article devait être interprétée strictement et que les opérations d'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer en bénéficiaient du fait qu'elles étaient assimilées à des opérations à l'exportation. Par voie de conséquence, de même que l'exonération de plein droit des opérations à l'exportation «s'applique exclusivement aux livraisons finales de biens exportés par le vendeur ou pour son compte, de même l'exonération prévue par le paragraphe 4 de l'article 15 ne peut s'appliquer qu'aux livraisons de biens à l'exploitant de bateaux qui utilisera ces biens pour l'avitaillement et ne peut donc être étendue aux livraisons de ces biens faites à un stade antérieur de commercialisation». Répondant à l'argument selon lequel une extension de l'exonération à tous les stades de commercialisation permettrait une simplification administrative, la Cour a également expliqué que cela exigerait, au contraire, des États qu'ils mettent en place de lourds mécanismes de contrôle et de surveillance inconciliables avec l'«application correcte et simple» de l'exonération [11].

31. Ces considérations ont été confirmées dans l'arrêt Elmeka, à propos de services de transport de combustibles marins, fournis non pas directement aux exploitants des bateaux affectés à la navigation en haute mer, mais à une entreprise de soutage qui approvisionnait ces exploitants. Dans cette situation, non plus, l'exonération alors prévue à l'article 15, paragraphe 8, de la sixième directive ne pouvait pas s'appliquer [12].

32. Cette même approche n'a en revanche pas été suivie dans l'arrêt A. Cette affaire concernait la livraison d'un aéronef, non pas directement à une compagnie aérienne «pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré» [13], mais à une entreprise qui louait cet aéronef à une telle compagnie aérienne. La Cour a considéré que de ne pas appliquer l'exonération dans de telles circonstances serait de nature à porter atteinte au principe de la neutralité fiscale. Elle a déclaré que la situation en cause dans l'affaire A différait de celles à l'origine des affaires Velker et Elmeka, dans la mesure où «le fait de subordonner, en pareil cas, l'exonération à la circonstance que ladite destination soit connue et dûment établie dès le moment où intervient l'acquisition de l'aéronef et à la vérification subséquente du caractère effectif de l'utilisation dudit aéronef par une telle compagnie ne paraît pas de nature, compte

10 — Une autre question était de savoir si les ventes à Forsythe étaient effectivement exonérées, étant donné que Forsysthe avait entreposé le carburant à terre avant de le livrer à bord des bateaux auxquels il était destiné. La Cour a jugé que l'exonération avait été appliquée à juste titre, mais ce point est sans intérêt pour la présente affaire.

11 — Arrêt Velker (EU:C:1990:262, points 20 à 24).

12 — Désormais article 148, sous d), de la directive TVA; voir arrêt Elmeka (EU:C:2006:563, points 17 à 25).

13 — Article 15, paragraphe 6, de la sixième directive, désormais article 148, sous f), de la directive TVA.

tenu du type de bien ici en cause ainsi que, notamment, des mécanismes d'enregistrement et d'autorisation auxquels est subordonnée son exploitation, à engendrer, pour les États et les opérateurs concernés, des contraintes qui seraient inconciliables avec l'application correcte et simple des exonérations prescrites par la sixième directive» [14].

33. Un autre aspect de la jurisprudence de la Cour auquel il faut d'après moi avoir égard concerne la notion de «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» constitutif d'une «livraison de biens» au sens de la directive TVA. Selon une jurisprudence constante de la Cour, cette notion «ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien», et, en principe, «il appartient au juge national de déterminer, au cas par cas, en fonction des faits de l'espèce, s'il y a transfert du pouvoir de disposer du bien concerné comme un propriétaire» [15].

34. Dans l'arrêt Auto Lease Holland, la Cour a procédé elle-même à cette détermination sur la base des faits constants. Cette affaire concernait un accord de leasing, dans lequel le preneur de véhicule en leasing pouvait acheter du carburant, au nom et aux frais du donneur de véhicule en leasing (la société Auto Lease Holland BV, ci-après «Auto Lease»), au moyen d'une carte de crédit de carburant établie au nom et portée au débit de ce dernier; le preneur de véhicule en leasing avançait chaque mois un douzième des frais annuels probables et les comptes étaient réglés à la fin de l'année au regard de la consommation réelle, majorée d'un certain montant au titre de la gestion de carburant. La Cour a jugé que, aux fins de la TVA, il n'y avait pas de fourniture de carburant du donneur au preneur de véhicule en leasing. Elle a déclaré: «[…] il y a lieu d'examiner à qui, donneur ou preneur de véhicule en leasing, les sociétés pétrolières ont transféré […] ce pouvoir de disposer, en fait, du carburant comme un propriétaire. […] Il est constant que le preneur de véhicule en leasing est habilité à disposer du carburant comme s'il était le propriétaire de ce bien. En effet, il obtient directement le carburant à des postes d'essence et Auto Lease n'a à aucun moment le pouvoir de décider quelle est la manière dont le carburant doit être utilisé et à quelles fins a lieu cette utilisation. […] La thèse selon laquelle le carburant serait livré à Auto Lease, étant donné que le preneur de véhicule en leasing achète le carburant au nom et pour le compte de celle-ci qui avance le prix de ce bien, ne saurait être retenue. […] [L]es livraisons n'ont été effectuées aux frais d'Auto Lease qu'en apparence. […] [L]a consommation réelle, établie à la fin de l'année, est assurée financièrement par le preneur de véhicule en leasing, lequel, par conséquent, supporte intégralement les coûts de la livraison de carburant. […] Ainsi, l'accord relatif à la gestion de carburant n'est pas un contrat de livraison de carburant, mais il constitue plutôt un contrat de financement de l'achat de celui-ci. Auto Lease n'achète pas le carburant pour le revendre par la suite au preneur de véhicule en leasing, mais ce dernier achète le carburant, en choisissant librement sa qualité et sa quantité, ainsi que le moment de l'achat. Auto Lease exerce, en réalité, des fonctions de fournisseur de crédit à l'égard du preneur de véhicule en leasing» [16].

35. Cet arrêt offre, me semble-t-il, un point de vue utile sur lequel se placer pour examiner les circonstances de la présente affaire en les comparant avec celles en cause dans l'affaire Velker.

14 — Arrêt A (EU:C:2012:482, en particulier points 41 à 57).

15 — Arrêt Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, points 7 et 13); voir, plus récemment, arrêt Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, points 33 et 34 ainsi que jurisprudence citée).

16 — Arrêt Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, en particulier points 33 à 36).

Interprétation de l'article 148, sous a), de la directive TVA à la lumière de la situation en cause au principal et de la jurisprudence de la Cour

36. Les faits à l'origine de l'affaire au principal présentent des parallèles avec ceux de l'affaire Velker. Dans les deux cas, le carburant a été physiquement livré par son propriétaire initial à l'exploitant du bateau, pendant que la propriété juridique a transité par un ou plusieurs tiers.

37. Je ne suis toutefois pas convaincue que ces parallèles impliquent nécessairement que les deux situations doivent recevoir le même traitement TVA. Il existe également des aspects sur lesquels ces deux affaires diffèrent.

38. Il me semble notamment important que, dans l'affaire Velker, la propriété juridique du carburant eût changé de titulaire avant sa livraison à l'exploitant des bateaux concernés, alors que, dans la présente affaire, il semble probable que la propriété juridique n'ait pu être transférée qu'une fois le carburant livré, puisque c'est seulement alors qu'il était même possible de déterminer et de facturer la quantité livrée [17].

39. Dans ces conditions, il semble nécessaire d'examiner à quel stade le «pouvoir de disposer [du carburant] comme un propriétaire» est transféré, puisque, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence, ce stade – qui est déterminant du traitement TVA – ne coïncide pas nécessairement avec le transfert de la propriété juridique.

40. À mes yeux, la Commission des litiges fiscaux devra donc vérifier un certain nombre de faits outre ceux déjà exposés dans la décision de renvoi avant de pouvoir se prononcer.

41. Si, en vertu des différents contrats régissant les opérations et de la loi applicable à ces contrats (la situation peut à cet égard varier d'une opération à une autre et ne pas se laisser établir aisément), les parties (autres que les exploitants des bateaux concernés) auxquelles et entre lesquelles la propriété juridique du carburant a été transférée se sont vu conférer et/ou ont conservé, en fait et en droit, le pouvoir de disposer de ce carburant comme des propriétaires alors qu'il avait déjà été chargé dans les réservoirs des bateaux, alors la situation est, aux fins de la TVA, exactement comparable à celle en cause dans l'affaire Velker [18]. Si c'est le cas, il me semble sans importance que, dans l'affaire Velker, une partie autre que l'exploitant des bateaux soit restée en possession du carburant, alors que, dans la présente affaire, le carburant a déjà été chargé dans les réservoirs des bateaux.

42. Toutefois, il y a lieu d'être très attentif à l'identité de la partie ou des parties qui a ou qui ont effectivement le pouvoir de disposer de ce carburant de la même manière qu'un propriétaire. Une fois le carburant chargé dans les réservoirs d'un bateau affecté à la navigation en haute mer, il est extrêmement difficile de concevoir qu'il en soit «disposé» d'une manière autre que par sa consommation par le bateau concerné (et donc par l'exploitant de celui-ci) en vue de satisfaire les besoins en énergie du bateau. Tout autre acte par lequel un propriétaire juridique autre que l'exploitant du navire disposerait en fait du carburant semble exiger une intervention physique peu aisée [19]. Il est, en pratique, improbable que le carburant ne soit pas consommé pour les besoins du navire et il ne semble pas plausible que l'intermédiaire, au cours de la période pendant laquelle il peut en être le propriétaire juridique, souhaite assumer la responsabilité dont la propriété s'accompagne

17 — Voir points 23 et 24 des présentes conclusions. Il existe un parallèle avec la situation en cause dans l'affaire Auto Lease Holland (EU:C:2003:73), dans la mesure où, jusqu'à ce que la livraison soit réalisée et facturée, la partie qui paie le carburant au départ n'a qu'une idée générale de la quantité totale de carburant qui sera livrée.

18 — Voir points 28 et 29 des présentes conclusions.

19 — La supposition que, après avoir été chargé dans le navire A, le carburant en soit ensuite déchargé pour être livré au navire B avant que le navire A appareille, le tout sans que les autorités portuaires ou douanières s'en aperçoivent (mais de façon profitable pour toutes les parties impliquées), n'est donc pas très plausible.

(sous forme, par exemple, de frais d'entreposage et d'assurance) afin de pouvoir en disposer d'une autre manière. En revanche, dans l'affaire Velker, il était clair que, jusqu'à la vente à Forsythe, Velker aurait été en mesure, tant en fait qu'en droit, de disposer des lots détenus par Verhoeven et OVA en les cédant à toute autre partie avec laquelle elle aurait souhaité contracter.

43. Dans ces conditions, il me semble que l'analyse la plus correcte, en ce qui concerne le «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» visé à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, est la suivante.

44. Jusqu'au moment où la vente est parachevée et sous réserve des stipulations figurant concrètement dans le contrat, le fournisseur (en l'occurrence, successivement FBK et l'intermédiaire ou les intermédiaires) est titulaire de la propriété juridique et, bien entendu, d'une créance de paiement du prix du carburant (s'accompagnant, le cas échéant, en fonction des circonstances et de la loi applicable, d'un privilège maritime sur le navire) [20]. Toutefois, dès le chargement dans les réservoirs du bateau, l'exploitant est de fait en mesure de disposer du carburant comme s'il en était le propriétaire et c'est à ce moment-là que, aux fins de la TVA, la livraison des biens a lieu et doit, selon les circonstances, être imposée ou exonérée.

45. Le fait que la livraison implique deux ou plusieurs transferts de la propriété juridique est sans incidence sur son caractère imposable ou son exonération. Ce qui importe, c'est qu'il y ait un seul «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, tel qu'interprété par la jurisprudence, et que ce transfert constitue une seule livraison de biens. Cette vision n'est pas incompatible avec les objectifs de l'article 148 de la directive TVA. Dans ce contexte, le «pouvoir de disposer» du bien doit être compris comme visant le droit d'une personne d'utiliser et de consommer ce bien et/ou d'en jouir d'une autre manière, que ce droit soit ou non assorti d'autres obligations contractuelles, notamment de l'obligation de payer pour le bien en question.

46. Cette approche me semble non seulement être en cohérence avec les termes de la directive TVA telle qu'interprétée par la jurisprudence (elle suit la définition du «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» dans l'arrêt Shipping and Forwarding Enterprise Safe et, du fait de la différence des faits en cause, n'entre pas en conflit avec l'arrêt Velker), mais également favoriser «l'application correcte et simple» de l'exonération, qui est l'un des objectifs énoncés à l'article 131 de la directive TVA (bien qu'il vise, formellement, les conditions à fixer par les États membres et non celles fixées dans la directive même). Comme FBK l'a souligné, il est laborieux de percevoir la TVA auprès d'assujettis établis dans d'autres États membres avant de la leur rembourser, et ce processus n'est d'aucune utilité lorsque le carburant a été chargé dans les réservoirs de bateaux affectés à la navigation en haute mer et ne peut pas, en pratique, être utilisé d'une manière autre que celle pour laquelle l'exonération a été instituée. Ces considérations sont de plus en cohérence avec celles formulées par la Cour dans l'arrêt A; enfin, bien que les faits alors en cause ne soient pas identiques, l'arrêt Auto Lease Holland pointe dans la même direction.

47. D'autres considérations, plaidant en faveur d'une autre approche, ont cependant été exposées par, notamment, le gouvernement lituanien et la Commission, et il est nécessaire d'en examiner celles qui paraissent pertinentes.

20 — Voir, notamment, point 10 du contrat de soutage type («Standard Bunker Contract») du BIMCO (Baltic and International Maritime Council) et clause d'exclusion de privilège sur le carburant de soute pour chartes-parties à temps («Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties») du BIMCO (https://www.bimco.org). Sur les privilèges maritimes en général, voir, notamment, Baatz, Y., *Maritime Law*, Routledge, 2014, 3e édition, p. 490 et 491.

Considérations avancées à l'appui d'une autre analyse

48. En premier lieu, l'argument a été avancé que, conformément à une jurisprudence constante, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA et des exonérations doivent donc être interprétées strictement, étant donné qu'elles constituent une dérogation au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti; la règle d'interprétation stricte ne signifie cependant pas que les termes utilisés pour définir une exonération doivent être interprétés d'une manière qui priverait celle-ci de ses effets [21]. Selon cette approche, l'article 148, sous a), de la directive TVA devrait par conséquent être interprété strictement comme se limitant à la dernière opération de la chaîne – qui, comme le soulignent tant la Commission que le gouvernement lituanien, est l'étape à laquelle le carburant est «exporté».

49. Je ne pense pas qu'il y ait réellement une incohérence entre cette approche et l'analyse que je viens de proposer.

50. Lorsque, comme dans l'affaire Velker, il y a des livraisons successives et que chacun des propriétaires juridiques successifs a pleinement le pouvoir de disposer, en cette qualité, du carburant, tant juridiquement que physiquement, *avant* que le stade de l'opération assimilée à une exportation [22] soit atteint, je suis entièrement d'accord sur le point que, suivant une interprétation stricte – et, de fait, suivant toute interprétation rationnelle –, l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA ne peut être appliquée qu'à ce stade-là. En revanche, lorsque le pouvoir de disposer en fait du carburant comme, ou de la même manière que, un propriétaire n'est transféré qu'une fois, au stade de la chaîne qui est assimilé à une exportation, et que toute opération juridique intermédiaire ou subséquente n'implique, de fait, que le transfert d'une créance envers l'exploitant du navire, une interprétation selon laquelle la livraison du carburant englobe également ces opérations juridiques intermédiaires ou subséquentes n'est en réalité pas moins stricte. Une telle interprétation n'enfreint pas davantage le principe de neutralité fiscale, puisque les intermédiaires intervenant entre, en l'occurrence, FBK et l'exploitant du bateau ne réalisent pas les mêmes opérations que celles réalisées par OVA ou Verhoeven dans l'affaire Velker. Ces dernières vendaient du carburant sur un marché sur lequel sa destination finale n'était pas encore déterminée et aurait pu être différente; les premières effectuent une opération concernant un droit sur du carburant dont la destination finale est déjà déterminée.

51. En deuxième lieu, le gouvernement lituanien invoque les orientations du comité de la TVA du 1er juillet 2011, dans lesquelles le comité convient «presque à l'unanimité» que l'exonération de TVA prévue à l'article 148, sous c), de la directive TVA s'applique exclusivement aux prestations de réparation fournies directement à l'armateur du navire et ne peut être étendue aux prestations de services liées qui ont été effectuées à un stade antérieur de commercialisation, en particulier les prestations de sous-traitants [23]. Lors de l'audience, le même gouvernement a également invoqué les orientations des 24 et 25 février 2014, dans lesquelles, à la suite de l'arrêt A, le comité de la TVA est convenu, une nouvelle fois «presque à l'unanimité», que cette même exonération ne s'applique, en aucun cas, aux livraisons effectuées à une phase de commercialisation antérieure à la livraison à l'assujetti qui acquiert le navire à des fins de location immédiate [24].

21 — Voir, notamment, arrêt Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, points 21 et 22 ainsi que jurisprudence citée).

22 — Il faut garder à l'esprit que la raison même de l'exonération est que l'opération est assimilée à une exportation; voir arrêt Velker (EU:C:1990:262 point 21).

23 — Orientations découlant de la 93e réunion du 1er juillet 2011, document E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 — Orientations découlant de la 100e réunion des 24-25 février 2014, document D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, point 1.

52. Il convient de se rappeler que ces orientations sont uniquement «des vues d'un comité consultatif. Elles ne constituent pas une interprétation officielle du droit communautaire et n'ont pas nécessairement l'accord de la Commission européenne. Elles ne lient pas la Commission européenne ni les États membres qui sont libres de ne pas les suivre». En effet, leur reproduction «est soumise à la mention de cette mise en garde» [25].

53. Toutefois, même s'il faut tenir compte des orientations, deux points me semblent d'importance. Les premières orientations invoquées concernent explicitement plus particulièrement la fourniture de services de réparation par des sous-traitants, non la livraison de biens (en l'espèce, de carburant). Dans les deuxièmes orientations citées, le comité de la TVA déclare par ailleurs que, lorsque les biens destinés à l'avitaillement du navire sont livrés directement à l'assujetti qui utilise le navire pour des activités commerciales en haute mer, l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA s'applique, et ce même dans l'hypothèse où l'usage du navire est partagé avec d'autres utilisateurs qui ne s'en servent pas exclusivement pour leurs activités commerciales [26]. Bien que ce point concerne spécifiquement l'usage partagé du navire et non la place de l'opération dans la chaîne de commercialisation, la référence aux biens «livrés directement à l'assujetti qui utilise le navire pour des activités commerciales en haute mer» me semble suggérer qu'il est présumé que c'est la *livraison directe à l'exploitant* qui déclenche l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA.

54. Je ne trouve donc rien dans les orientations du comité de la TVA qui remette en question le point de vue auquel je suis parvenue au point 44 des présentes conclusions.

55. En troisième lieu, de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA [27], lu à la lumière, notamment, des articles 28 [28] et 311, paragraphe 1, point 5 [29], de cette même directive ainsi que de la jurisprudence de la Cour [30], la Commission conclut que les intermédiaires qui sont intervenus dans la présente affaire sont à considérer comme ayant d'abord acheté le carburant en cause, avant de le livrer à l'exploitant du navire, par deux opérations distinctes, dont seule la dernière bénéficie de l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA.

56. Si je comprends le raisonnement sur lequel repose ce point de vue, je pense néanmoins que mon interprétation de l'article 148, sous a), de la directive TVA y a déjà très largement répondu. Cette interprétation repose sur la nécessité de déterminer combien de transferts du «pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» aux fins de la TVA il y a eu; selon les circonstances, ce nombre peut ou non être égal au nombre de transferts de la propriété juridique de ce bien. Les circonstances à l'origine de l'affaire au principal, où le carburant a été chargé directement dans les réservoirs d'un bateau affecté à la navigation en haute mer et où (ce point étant à vérifier par la juridiction nationale) seul l'exploitant de ce vaisseau peut ensuite en disposer, ne sont pas nécessairement comparables à celles d'une prestation de services impliquant un intermédiaire ou à celles d'un marchand de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

25 — La mise en garde et la condition sont reproduites sur chaque page des orientations.

26 — Point 3 des orientations découlant de la 100e réunion du comité de la TVA.

27 — Voir point 3 des présentes conclusions.

28 — «Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.»

29 — «[Est] considéré […] comme […] 'assujetti-revendeur', tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.»

30 — Arrêt Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, points 34 à 36): en vertu de «la fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement […], le commissionnaire […] est réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de l'opérateur pour le compte duquel il agit, […] avant de fournir, dans un second temps, personnellement ces services au client». Comme la disposition en question «est libellé[e] en des termes généraux, sans contenir de restrictions quant à son champ d'application ou à sa portée, [cette] fiction […] concerne également l'application des exonérations de la TVA».

57. Je soulignerai cependant encore une fois que, lorsque la juridiction nationale appliquera l'article 148, sous a), de la directive TVA suivant l'interprétation que je propose, elle devra établir avec minutie les circonstances réelles des opérations concernées et que les différentes opérations dans le cadre d'une livraison de carburant impliquant un ou plusieurs intermédiaires ne seront pas nécessairement toujours toutes exonérées de la TVA en vertu de cette disposition.

Conclusion

58. À la lumière des considérations qui précèdent, je suis d'avis que la Cour devrait répondre comme suit à la question posée par la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės:

Lorsque, dans les conditions définies à l'article 148, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, il est établi qu'un vendeur livre des biens destinés à l'avitaillement d'un bateau a) directement à l'exploitant du bateau de telle manière que b) ce dernier acquiert, immédiatement et inconditionnellement, et le vendeur perd simultanément, le pouvoir de disposer de ces biens comme un propriétaire et c) aucune autre personne n'acquiert ou ne perd un tel pouvoir sur ces mêmes biens, alors l'opération par laquelle le vendeur transfère ce pouvoir, l'opération par laquelle l'exploitant du bateau l'acquiert, ainsi que toute transaction intermédiaire par laquelle des tiers peuvent acquérir et céder des droits qui n'incluent pas le pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, doivent être exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans d'autres circonstances, seule l'opération par laquelle l'exploitant du bateau acquiert le pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire doit être exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée en application de ladite disposition.

Dans tous les cas, il appartient au juge national de déterminer, à la lumière de tous les éléments de fait pertinents, qui acquiert, et à quel stade, le pouvoir de disposer en fait des biens comme s'il était leur propriétaire, le transfert de la propriété juridique des biens selon la loi applicable n'étant à cet égard pas l'unique élément décisif.