Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

8 novembre 2018 *

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Exonérations – Article 146, paragraphe 1, sous e), et article 153 – Opérations de transport routier directement liées à l'exportation de biens – Prestations effectuées par des intermédiaires intervenant dans de telles opérations – Régime de preuve afférent à l'exportation des biens – Déclaration en douane – Carnet TIR »

Dans l'affaire C-495/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie), par décision du 14 février 2017, parvenue à la Cour le 14 août 2017, dans la procédure

Cartrans Spedition SRL

contre

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

LA COUR (septième chambre),

composée de M^me^ A. Prechal (rapporteure), présidente de la troisième chambre, faisant fonction de président de la septième chambre, M^me^ C. Toader et M. A. Rosas, juges,

avocat général : M^me^ E. Sharpston,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour Cartrans Spedition SRL, par M^me^ R. Ioniță et M. R. Popescu, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement roumain, initialement par M. R. H. Radu, puis par M. C.-R. Canțar ainsi que par M^mes^ C.-M. Florescu et O.-C. Ichim, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le roumain.

– pour la Commission européenne, par M[mes] L. Lozano Palacios et L. Radu Bouyon, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 juillet 2018,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 146, paragraphe 1, sous e), et de l'article 153 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 Cartrans Spedition SRL (ci-après « Cartrans ») à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (direction générale régionale des finances publiques de Ploiești – administration départementale des finances publiques de Prahova, Roumanie) et à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (direction générale régionale des finances publiques de Bucarest – administration fiscale pour les contribuables moyens, Roumanie), au sujet du refus des autorités fiscales d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) plusieurs opérations de transport réalisées à des fins d'exportation de biens à destination de pays tiers dans lesquelles est intervenue Cartrans.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 Figurant dans le chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », du titre IX, intitulé « Exonérations », de la directive TVA, l'article 131 de celle-ci énonce :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires 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. »

4 Contenu dans le chapitre 6, intitulé « Exonérations à l'exportation », du titre IX de la directive TVA, l'article 146, paragraphe 1, de celle-ci prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de [l'Union européenne] ;

[...]

e) les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens [...] »

5 Figurant dans le chapitre 9, intitulé « Exonérations des prestations de services effectuées par des intermédiaires », du titre IX de la directive TVA, l'article 153, premier alinéa, de celle-ci dispose :

« Les États membres exonèrent les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans les opérations visées aux chapitres 6, 7 et 8 ou dans des opérations qui sont réalisées en dehors de [l'Union]. »

Le code des douanes

6 Aux termes de l'article 4, points 16 et 17, du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005 (JO 2005, L 117, p. 13) (ci-après le « code des douanes ») :

« Aux fins du présent code, on entend par :

[...]

16) régime douanier :

[...]
b) le transit,

[...]
h) l'exportation ;

17) déclaration en douane : acte par lequel une personne manifeste dans les formes et modalités prescrites la volonté d'assigner à une marchandise un régime douanier déterminé ».

7 Compris dans la section 1, intitulée « Placement des marchandises sous un régime douanier », du chapitre 2, intitulé « Régimes douaniers », du titre IV, intitulé « Destinations douanières », du code des douanes, l'article 59 de celui-ci prévoit :

« 1. Toute marchandise destinée à être placée sous un régime douanier doit faire l'objet d'une déclaration pour ce régime douanier.

2. Les marchandises communautaires déclarées pour le régime de l'exportation, du perfectionnement passif, du transit ou de l'entrepôt douanier se trouvent sous surveillance douanière dès l'acceptation de la déclaration en douane et jusqu'au moment où elles sortent du territoire douanier de [l'Union] ou sont détruites ou jusqu'au moment où la déclaration en douane est invalidée. »

8 Figurant au point I, intitulé « Dispositions générales », du point B, intitulé « Le transit externe », de la section 3, intitulée « Les régimes suspensifs et les régimes douaniers économiques », de ce même chapitre 2, l'article 91 du code des douanes énonce :

« 1. Le régime du transit externe permet la circulation d'un point à un autre du territoire douanier de [l'Union] :

[...]

b) de marchandises communautaires, dans les cas et les conditions déterminés selon la procédure du comité, afin d'éviter que les produits qui font l'objet ou bénéficient de mesures à l'exportation ne puissent, selon le cas, échapper à ces mesures ou en bénéficier indûment.

2. La circulation visée au paragraphe 1 s'effectue :

[...]

b) soit sous couvert d'un carnet TIR (convention TIR), à condition :
1) qu'elle ait débuté ou doive se terminer à l'extérieur de [l'Union]

[...] »

9 Inclus dans la section 4, intitulée « L'exportation », de ce même chapitre 2, l'article 161, paragraphes 1 et 2, du code des douanes dispose :

« 1. Le régime de l'exportation permet la sortie hors du territoire douanier de [l'Union] d'une marchandise communautaire.

L'exportation comporte l'application des formalités prévues pour ladite sortie, y compris des mesures de politique commerciale et, le cas échéant, des droits à l'exportation.

2. [...] toute marchandise communautaire destinée à être exportée doit être placée sous le régime de l'exportation. »

10 Inclus dans le titre V, intitulé « Marchandises sortant du territoire douanier de [l'Union] », du code des douanes, l'article 182 bis, paragraphe 1, de celui-ci dispose :

« Les marchandises qui sortent du territoire douanier de [l'Union], à l'exception des marchandises acheminées par des moyens de transport qui ne font que transiter, sans interruption, par les eaux territoriales ou l'espace aérien du territoire douanier, font l'objet soit d'une déclaration en douane soit, lorsqu'une déclaration en douane n'est pas exigée, d'une déclaration sommaire. »

11 Aux termes de l'article 182 ter, paragraphes 1 et 2, du code des douanes :

« 1. Lorsque des marchandises sortant du territoire douanier de [l'Union] ont reçu une destination douanière nécessitant une déclaration en douane en vertu de la réglementation douanière, cette déclaration est déposée au bureau de douane d'exportation avant que les marchandises ne doivent sortir du territoire douanier de [l'Union].

2. Lorsque le bureau de douane d'exportation est différent du bureau de douane de sortie, le bureau de douane d'exportation communique immédiatement au bureau de douane de sortie ou met à sa disposition, par voie électronique, les informations nécessaires. »

La convention TIR

12 La convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR, signée à Genève le 14 novembre 1975 et approuvée au nom de la Communauté économique européenne par le règlement (CEE) nº 2112/78 du Conseil, du 25 juillet 1978 (JO 1978, L 252, p. 1), est entrée en vigueur pour la Communauté économique européenne le 20 juin 1983 (JO 1983, L 31, p. 13). L'ensemble des États membres sont également parties à ladite convention.

13 Dans sa version modifiée et consolidée publiée par la décision 2009/477/CE du Conseil, du 28 mai 2009 (JO 2009, L 165, p. 1) (ci-après la « convention TIR »), la convention TIR énonce à son article 1er :

« Aux fins de la présente Convention, on entend :

a) par “transport TIR”, le transport de marchandises d'un bureau de douane de départ à un bureau de douane de destination, sous le régime, dit régime TIR, établi par la présente Convention ;

b) par “opération TIR”, la partie d'un transport TIR qui est effectuée dans une Partie contractante, d'un bureau de départ ou d'entrée (de passage) à un bureau de douane de destination ou de sortie (de passage) ;

[...]

e) par “apurement d'une opération TIR”, l'attestation par les autorités douanières qu'une opération TIR s'est achevée dans les règles dans une Partie contractante. Ceci est établi par les autorités douanières sur la base d'une comparaison entre les données ou informations disponibles au bureau de douane de destination ou de sortie (de passage) et celles dont dispose le bureau de douane de départ ou d'entrée (de passage) ;

[...]

o) par “titulaire” d'un Carnet TIR, la personne à qui un Carnet TIR a été délivré conformément aux dispositions pertinentes de la Convention et au nom de laquelle une déclaration douanière a été faite sous forme d'un Carnet TIR indiquant la volonté de placer des marchandises sous le régime TIR au bureau de douane de départ. Le titulaire est responsable de la présentation du véhicule routier, de l'ensemble de véhicules ou du conteneur, avec le chargement et le Carnet TIR y relatifs, au bureau de douane de départ, au bureau de douane de passage et au bureau de douane de destination, les dispositions pertinentes de la Convention étant dûment respectées ;

[...] »

14 L'article 4 de la convention TIR prévoit que les marchandises transportées sous le régime TIR, qu'elle établit, ne sont pas assujetties au paiement ou à la consignation des droits et taxes à l'importation ou à l'exportation aux bureaux de douane de passage.

15 Pour la mise en œuvre de ces facilités, la convention TIR exige, notamment, ainsi qu'il ressort de son article 3, sous b), que les marchandises soient accompagnées, tout au long de leur transport, d'un document uniforme, à savoir le carnet TIR, qui sert à contrôler la régularité de l'opération.

16 Le carnet TIR se compose d'une série de feuillets comprenant un volet nº 1 et un volet nº 2, avec les souches correspondantes, sur lesquels figurent toutes les informations nécessaires, une paire de volets étant utilisée pour chaque territoire traversé. Au début de l'opération de transport, la souche nº 1 est déposée auprès du bureau de douane de départ. L'apurement intervient dès le retour de la souche nº 2 en provenance du bureau de douane de sortie situé sur le même territoire douanier. Cette procédure se répète pour chaque territoire traversé, en utilisant les différentes paires de volets se trouvant dans le même carnet.

Le manuel Transit pour le régime TIR

17 Le manuel Transit pour le régime TIR (document TAXUD/1873/2007) a été élaboré par la Commission européenne dans le cadre du comité du code des douanes (section transit – TIR). Figurant à la partie IX de ce manuel, l'article 1er de celui-ci prévoit, à son paragraphe 2 :

« [...] le carnet TIR [...] sert de déclaration en douane pour le transport de marchandises et [...] atteste de l'existence de la garantie. [...] Le carnet TIR est mis en service dans le pays de départ et sert de document aux fins du contrôle douanier dans les parties contractantes de départ, de passage et de destination. »

Le droit roumain

18 L'article 143, paragraphe 1, sous c), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi nº 571/2003 portant code fiscal), du 22 décembre 2003 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, nº 927 du 23 décembre 2003), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après le « code fiscal »), dispose :

« Sont exonérées de la taxe :

[...]

c) les prestations de services, y compris le transport et les services accessoires au transport, autres que celles visées à l'article 141, liées directement à l'exportation de biens ».

19 Aux termes de l'article 144 bis du code fiscal :

« Sont exonérés de la taxe les services fournis par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsque ces services sont fournis dans le cadre des opérations exonérées visées aux articles 143 et 144 [...] »

20 L'article 4, paragraphe 2, de l'Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (arrêté nº 2222/2006 du ministre des Finances publiques concernant l'approbation des mesures d'application de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations visées à l'article 143, paragraphe 1, sous a) à i), à l'article 143, paragraphe 2, et à l'article 144 bis de la loi nº 571/2003 sur le code fiscal, ci-après l'« arrêté ministériel nº 2222/2006 ») :

« L'exonération de taxe, visée à l'article 143, paragraphe 1, sous c), du code fiscal, pour les services de transport de biens liés directement à l'exportation de biens, est justifiée par le prestataire [...] Les documents sur la base desquels l'exonération de taxe est justifiée sont :

a) la facture [...] ou, le cas échéant, pour les personnes effectuant effectivement la prestation de service de transport, le document de transport spécifique [...]

b) le contrat conclu avec le bénéficiaire ;

c) les documents de transport spécifiques visés au paragraphe 4, en fonction du type de transport ou, le cas échéant, des copies de ces documents ;

d) les documents d'où il ressort que les marchandises transportées ont été exportées. »

21 Dans leurs observations écrites, tant le gouvernement roumain que la Commission indiquent que l'article 4, paragraphe 4, de l'arrêté ministériel n° 2222/2006, auquel renvoie l'article 4, paragraphe 2, sous c), de celui-ci, mentionne, notamment, le « carnet TIR » comme étant le document de transport spécifique en cas de transport routier.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

22 Cartrans, société établie en Roumanie, est un intermédiaire en matière de services de transport de marchandises par route. À la suite d'un contrôle fiscal, celle-ci s'est vu notifier un avis d'imposition, adopté le 13 août 2014, comportant un rappel de 16 203 lei roumains (RON) (environ 3 650 euros) au titre de la TVA relative à sept prestations de services de transport routier liées à des exportations de marchandises, pour un montant total de 67 512 RON (environ 15 160 euros), effectuées, pour trois d'entre elles, entre le mois de mars et le mois de mai 2012, vers la Turquie, pour deux d'entre elles, au mois d'août 2012, vers la Géorgie, pour la sixième, au mois de février 2013, vers l'Iraq, et pour la dernière, au mois d'avril 2014, à destination de l'Ukraine.

23 Selon le rapport établi à l'issue de ce contrôle fiscal et ledit avis d'imposition, Cartrans ne pouvait bénéficier de l'exonération de la TVA en ce qui concerne les services de transport concernés dès lors qu'elle n'avait pas été en mesure, lors dudit contrôle, de produire les déclarations en douane d'exportation permettant d'attester que les marchandises concernées avaient bien été exportées.

24 Cartrans a saisi le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie) d'un recours dirigé contre l'avis d'imposition. À l'appui de son recours, elle fait valoir que les documents qu'elle détient, en l'occurrence les carnets TIR et les documents de transport CMR (établis sur la base de la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978) visés par les services douaniers des pays tiers vers lesquels les exportations ont été réalisées, établissent la réalité desdites exportations et justifient, en application de l'article 4, paragraphe 2, sous d), de l'arrêté ministériel n° 2222/2006, que celles-ci soient exonérées de la TVA. Cartrans précise en particulier que les carnets TIR comportent à la fois la mention des marchandises concernées et la certification d'un transit en douane du bureau de départ jusqu'au bureau de douane de destination.

25 En défense, l'administration fiscale fait valoir que les transports en cause au principal ne peuvent constituer des prestations de services exonérées de la TVA, dès lors que, si les documents produits par Cartrans permettent d'établir la réalisation de prestations de transport sur un parcours extérieur au profit des exportateurs, ils n'apportent pas la preuve que les biens ont été effectivement exportés. Une telle preuve requerrait, en vertu de la législation fiscale en vigueur, la production de la déclaration en douane d'exportation.

26 À cet égard, la juridiction de renvoi relève toutefois, notamment, que, en droit interne, il n'existe pas de disposition légale prévoyant expressément quel type de document apporte la preuve de l'exportation des marchandises transportées.

27 C'est dans ces conditions que le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Aux fins de l'exonération de TVA pour les opérations et les services de transport liés à l'exportation de biens, conformément à la [directive TVA], le carnet TIR visé par les autorités douanières du pays de destination des biens est-il un document prouvant l'exportation des biens transportés, compte tenu du régime de ce document prévu au [manuel Transit pour le régime TIR] de la Commission européenne ?

2) L'article 153 de la [directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique fiscale imposant aux contribuables d'apporter la preuve de l'exportation des biens transportés exclusivement au moyen de la déclaration en douane d'exportation et refusant le droit à déduction de la TVA pour les services de transport des biens exportés en l'absence d'une telle déclaration, en dépit de l'existence du carnet TIR visé par les douanes du pays de destination desdits biens ? »

Sur les questions préjudicielles

28 À titre liminaire, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 153, premier alinéa, de la directive TVA, les États membres sont tenus d'exonérer les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui lorsqu'ils interviennent dans les opérations visées, notamment, au chapitre 6 du titre IX de cette directive.

29 L'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, qui figure au chapitre 6 du titre IX de celle-ci, fait obligation aux États membres d'exonérer de la TVA les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, lorsqu'elles sont directement liées à l'exportation de biens en dehors de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 29 juin 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, point 20).

30 En l'occurrence, bien que les questions préjudicielles adressées à la Cour fassent mention de l'article 153 de la directive TVA, la décision de renvoi ne comporte, hormis la précision selon laquelle Cartrans est un intermédiaire en matière de transports routiers, aucune autre indication concrète permettant de déterminer quelles prestations de services auraient, en l'occurrence, été effectuées par cette société agissant, en une telle qualité d'intermédiaire, au nom et pour compte d'autrui. Par ailleurs, il semble ressortir des termes de cette même décision que l'avis d'imposition en cause au principal porte sur la TVA due directement sur des prestations de services de transport aux fins d'exportation de marchandises.

31 Dans ces conditions, et eu égard à l'insuffisance des informations dont dispose la Cour, c'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de vérifier, au vu des faits caractérisant la situation en cause au principal, si l'article 153 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 146, paragraphe 1, sous e), de cette dernière, a effectivement vocation à s'appliquer à ladite situation, ou si seule cette dernière disposition est applicable à celle-ci.

32 Par ailleurs, bien que la seconde question se réfère à l'hypothèse d'un refus de droit à déduction de la TVA, il ressort des motifs de la décision de renvoi, ainsi que l'a relevé M[me] l'avocat général au point 20 de ses conclusions, que les interrogations de la juridiction de renvoi portent, en substance, sur les conditions permettant de bénéficier d'une exonération de la TVA.

33 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que, par ses deux questions, qu'il convient de traiter conjointement, la juridiction de renvoi vise à savoir, en substance, si l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA et, le cas échéant, ladite disposition combinée à l'article 153 de cette même directive s'opposent à une pratique fiscale d'un État membre en vertu de laquelle l'exonération de la TVA, respectivement, pour les prestations de transport directement liées à des exportations de biens et pour les prestations de services effectuées par des intermédiaires intervenant dans ces prestations de transport est refusée dans le cas où le redevable n'est pas en mesure d'établir l'exportation des biens concernés au moyen spécifique et exclusif d'une déclaration en douane d'exportation. Dans l'affirmative, ladite juridiction se demande si ces mêmes dispositions doivent être interprétées en ce sens qu'un carnet TIR visé par les douanes du pays tiers à destination duquel les biens ont été transportés, produit par le redevable, est de nature, à lui seul et en toutes circonstances, à établir la réalité de l'exportation de ceux-ci.

34 En premier lieu, s'agissant de l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, il y a lieu de rappeler d'emblée que celle-ci complète celle mentionnée à l'article 146, paragraphe 1, sous a), de cette directive, et qu'elle vise, tout comme cette dernière exonération, à garantir l'imposition des prestations de services concernées au lieu de destination de celles-ci, à savoir celui où les produits exportés seront consommés (arrêt du 29 juin 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, point 19).

35 Se référant, à cet égard, à sa jurisprudence constante selon laquelle les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement, puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel cette taxe est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti, la Cour a jugé qu'il résulte du libellé et de l'objectif de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA selon lequel sont exonérées de la TVA les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, lorsqu'elles sont directement liées à l'exportation de biens, que ladite disposition doit être interprétée en ce sens que l'existence d'un lien direct implique non seulement que, par leur objet, les prestations de services concernées contribuent à la réalisation effective d'une opération d'exportation, mais aussi que ces services soient fournis directement, selon le cas, à l'exportateur ou au destinataire des biens visés à cette même disposition (voir, en ce sens, arrêt du 29 juin 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, points 22 et 23).

36 En deuxième lieu, et pour autant que la juridiction de renvoi parvient à la conclusion que le lien direct ainsi requis en vertu de la jurisprudence rappelée au point précédent du présent arrêt est vérifié dans le contexte de l'affaire au principal, la question se pose de savoir s'il est loisible aux autorités fiscales de refuser le bénéfice des exonérations concernées au motif que le transporteur ou l'intermédiaire n'est pas en mesure d'établir, au moyen spécifique et exclusif d'une déclaration en douane d'exportation, que les marchandises concernées ont bien été exportées en dehors de l'Union.

37 À cet égard, il convient de rappeler que, en l'absence d'une disposition dans la directive TVA quant aux preuves que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, il appartient aux États membres de fixer, conformément à l'article 131 de cette directive, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les opérations à l'exportation en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. Toutefois, 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 (voir, en ce sens, arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 27 et jurisprudence citée).

38 S'agissant du principe de proportionnalité, une mesure nationale va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe si elle subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération de la TVA au respect d'obligations formelles, sans que soient prises en compte les conditions de fond et, notamment, sans qu'il faille s'interroger sur le point de savoir si celles-ci étaient satisfaites. En effet, les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives (arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 34 et jurisprudence citée).

39 Lorsque lesdites conditions de fond sont satisfaites, le principe de neutralité fiscale exige que l'exonération de la TVA soit accordée même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 35 et jurisprudence citée).

40 Selon la jurisprudence de la Cour, il n'existe que deux cas de figure dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut entraîner la perte du droit à l'exonération de la TVA (arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 38 et jurisprudence citée).

41 D'une part, le principe de neutralité fiscale ne saurait être invoqué, aux fins de l'exonération de la TVA, par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale ayant mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA (arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 39 et jurisprudence citée). Selon la jurisprudence de la Cour, 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. 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 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 40 et jurisprudence citée).

42 D'autre part, la violation d'une exigence formelle peut conduire au refus de l'exonération de la TVA si cette violation a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 42 et jurisprudence citée).

43 S'agissant, comme en l'occurrence, des caractéristiques objectives d'une prestation de services de transport telle que celle visée à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, il découle de cette disposition qu'une telle prestation doit être exonérée de la TVA lorsqu'elle est directement liée à une exportation de biens.

44 Au rang desdites conditions de fond figurent, dès lors, et ainsi qu'il a été rappelé au point 35 du présent arrêt, l'existence d'un lien direct entre la prestation concernée et une exportation de biens, cette dernière s'entendant, notamment, comme il ressort de l'article 146, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, comme étant une livraison de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de l'Union.

45 Certes, la prestation de transport exonérée en vertu de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA doit être distinguée de l'opération d'exportation proprement dite, qui constitue une autre opération taxable soumise à un régime douanier et fiscal propre et impliquant, le cas échéant, d'autres redevables, dont l'exonération relève, pour sa part, de l'article 146, paragraphe 1, sous a), de cette même directive.

46 Toutefois, il est constant, ainsi qu'il a été rappelé aux points 34 et 35 du présent arrêt, que la prestation de transport ainsi exonérée ne l'est que parce qu'elle constitue l'accessoire d'une telle opération d'exportation de biens qu'elle complète et à la réalisation effective de laquelle elle contribue, en visant, tout comme l'exonération bénéficiant à cette dernière opération, à garantir l'imposition desdites livraisons de biens et prestations de service au lieu de destination de celles-ci, à savoir celui où les produits exportés seront consommés.

47 Il convient également de souligner que l'ensemble des exonérations édictées à l'article 146, paragraphe 1, de la directive TVA constituent, ainsi qu'il ressort de l'intitulé dudit article, des « exonérations à l'exportation ».

48 Dans ces conditions, pour qu'une prestation de transport puisse être exonérée de la TVA sur le fondement de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA ainsi que, dans le cas où cette prestation est effectuée par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui, de l'article 153 de ladite directive, il est, en principe, nécessaire que les biens en cause aient effectivement fait l'objet d'une telle exportation, à savoir d'une livraison de biens en dehors de l'Union, dont la réalité doit être établie à la satisfaction des autorités fiscales compétentes. Une telle exigence qui a ainsi trait aux conditions de fond requises pour que l'exonération soit accordée ne peut, dès lors, être tenue pour une obligation purement formelle au sens de la jurisprudence rappelée au point 38 du présent arrêt.

49 Toutefois, il ne s'ensuit pas que le bénéfice d'une telle exonération puisse être soumis à la condition impérative que le transporteur ou l'intermédiaire concerné produise, aux fins d'établir la réalité de l'exportation, une déclaration d'exportation, en excluant, de la sorte, tout autre élément de preuve permettant d'asseoir la conviction ainsi requise dans le chef de l'autorité fiscale compétente.

50 En effet, imposer une telle modalité probatoire exclusive de toute autre équivaudrait à subordonner le droit à l'exonération au respect d'obligations formelles, au sens de la jurisprudence rappelée au points 38 et 39 du présent arrêt, sans examiner le point de savoir si les exigences de fond posées par le droit de l'Union ont été ou non effectivement satisfaites. La seule circonstance qu'un transporteur ou un intermédiaire intervenant dans une opération de transport ne soit pas en mesure de produire une déclaration d'exportation n'implique pas qu'une telle exportation n'a pas effectivement eu lieu.

51 À cet égard, l'obligation de procéder au dépôt d'une telle déclaration d'exportation relève, ainsi qu'il ressort notamment des articles 59, 161 et 182 bis du code des douanes, du régime douanier spécifiquement applicable à l'opération d'exportation elle-même et non à la prestation de transport sous couvert d'un carnet TIR, qui relève quant à elle d'un régime de transit. Une telle obligation n'incombe ainsi, en principe, pas au transporteur ou à l'intermédiaire visé à l'article 153 de la directive TVA, qui, pour leur part, assument la responsabilité du transport des biens moyennant le franchissement de la frontière extérieure de l'Union et l'acheminement de ceux-ci vers leur destination dans le pays tiers, et qui, en conséquence, ne sont pas nécessairement censés disposer de ladite déclaration.

52 Aux fins de procéder aux vérifications qui s'imposent à elles afin de vérifier si les conditions de fond auxquelles est subordonnée l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA en ce qui concerne une opération de transport sont remplies, les autorités fiscales compétentes doivent, ainsi que M^me^ l'avocat général l'a relevé au point 39 de ses conclusions, examiner l'ensemble des éléments dont elles sont à même de disposer afin de déterminer s'il peut être déduit de ceux-ci, avec un degré de vraisemblance suffisamment élevé, que les biens ainsi transportés à destination d'un pays tiers ont été livrés dans celui-ci. En revanche, lesdites autorités ne sauraient déduire que tel n'a pas été le cas de la seule circonstance que le transporteur ou l'intermédiaire n'est pas à même de produire une déclaration à l'exportation relative auxdits biens.

53 Par ailleurs, et ainsi que M^me^ l'avocat général l'a également relevé au point 40 de ses conclusions, le dossier dont dispose la Cour ne contient aucune indication de ce que le transporteur ou l'intermédiaire aurait en l'occurrence intentionnellement participé à une fraude fiscale qui a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA, ou de ce que, à défaut pour un tel assujetti de satisfaire à ladite exigence formelle, les autorités compétentes se trouveraient empêchées de déterminer si les conditions de fond de l'exonération sont remplies.

54 Il découle de ce qui précède qu'une pratique fiscale d'un État membre refusant le bénéfice de l'exonération de TVA pour les services de transport de biens directement liés à l'exportation de biens en dehors de l'Union prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, ou pour les services d'intermédiaire afférents à de tels services visés à l'article 153 de cette directive, au seul motif que le transporteur ou l'intermédiaire concerné n'est pas en mesure de produire une déclaration en douane d'exportation desdits biens méconnaît la jurisprudence rappelée au point 38 du présent arrêt.

55 S'agissant du principe de sécurité juridique, il y a lieu de rappeler que ce principe, qui a pour corollaire le principe de protection de la confiance légitime et dont le respect s'impose, ainsi qu'il a été rappelé au point 37 du présent arrêt, aux États membres lorsqu'ils fixent les conditions en matière d'exonérations, exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables (arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 28 et jurisprudence citée).

56 Ce principe s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude les obligations qu'elle leur impose. Il s'ensuit qu'il est nécessaire que les assujettis aient connaissance de leurs obligations fiscales avant de conclure une transaction (arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 29 et jurisprudence citée).

57 Par ailleurs, la Cour a précisé que les obligations qui incombent à un assujetti en matière de preuve doivent être déterminées en fonction des conditions fixées expressément à cet égard par le droit national et de la pratique habituelle établie pour des transactions similaires (arrêt du 9 octobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, point 30 et jurisprudence citée).

58 En l'occurrence, ainsi que le souligne la juridiction de renvoi, l'exigence tenant à la production d'une déclaration en douane d'exportation ne découle pas du texte de la réglementation nationale en cause au principal, laquelle prévoit, à cet égard, uniquement la production de documents non autrement spécifiés permettant d'établir que les marchandises transportées ont été exportées.

59 Dans ces conditions, la pratique fiscale en cause au principal n'est pas conforme aux exigences découlant du principe de sécurité juridique rappelées aux points 55 à 57 du présent arrêt.

60 En troisième lieu, s'agissant de la valeur probante susceptible de s'attacher au carnet TIR afin d'établir que la condition afférente à l'exportation de biens à laquelle une prestation de transport doit être directement liée pour pouvoir bénéficier de l'exonération de TVA prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA est bien satisfaite, il y a lieu de rappeler que ledit document qui revêt un caractère uniforme est délivré conformément aux dispositions pertinentes de la convention TIR à laquelle tant l'Union que ses États membres sont parties.

61 L'article 91, paragraphes 1, sous b), et 2, sous b), du code des douanes précise que la circulation de marchandises au sein du territoire douanier de l'Union et devant se terminer à l'extérieur de celle-ci relève, dans certains cas déterminés selon la procédure du comité, du régime du transit externe, notamment lorsque cette circulation s'effectue sous couvert d'un tel carnet TIR.

62 Le carnet TIR doit, ainsi qu'il ressort des dispositions de la convention TIR, notamment de l'article 1er, sous e) et o), de celle-ci, être présenté, ensemble avec le véhicule servant au transport des marchandises concernées, aux bureaux de douane de départ, de passage et de destination, et être visé par ceux-ci au moyen des feuillets, volets et souches mentionnés au point 16 du présent arrêt, en vue de permettre l'apurement des diverses opérations TIR concernées une fois établi que celles-ci se sont achevées dans les règles.

63 Il découle de ce qui précède qu'un carnet TIR dûment visé, notamment par les autorités douanières du pays tiers de destination, constitue un document officiel permettant, en principe, d'attester que les biens concernés ont, moyennant le franchissement des frontières extérieures de l'Union, fait l'objet d'un mouvement physique de celle-ci vers ledit pays tiers et qu'elles sont parvenues dans ce dernier.

64 Or, un tel passage de frontières et l'arrivée des biens dans le pays tiers de destination dont atteste ainsi le carnet TIR constituent l'un des éléments d'une opération d'exportation qui la distinguent d'une opération qui a lieu à l'intérieur de l'Union (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, point 37).

65 Il s'ensuit que, lorsqu'une telle prestation de transport est effectuée sous couvert d'un carnet TIR, celui-ci est susceptible, en l'absence de motifs précis permettant de douter de l'authenticité ou de la fiabilité de ce carnet et de ses éléments, de revêtir une pertinence toute particulière dans le contexte propre à la reconnaissance d'un droit à exonération concernant ladite prestation de transport.

66 Les autorités fiscales doivent, dès lors, dûment tenir compte d'un tel document, à l'instar, d'ailleurs, et ainsi qu'il a été rappelé au point 52 du présent arrêt, de tous les autres éléments en leur possession.

67 À cet égard, il appartient ainsi auxdites autorités de prendre également en compte les documents émis dans le cadre de la convention CMR, tels ceux dont fait état la juridiction de renvoi, aux fins d'examiner si ces documents peuvent, le cas échéant, étayer l'existence vraisemblable d'une exportation effective des marchandises transportées.

68 Eu égard à tout ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles que l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, d'une part, et ladite disposition combinée à l'article 153 de cette même directive, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique fiscale d'un État membre en vertu de laquelle l'exonération de la TVA, respectivement, pour les prestations de transport directement liées à des exportations de biens et pour les prestations de services effectuées par des intermédiaires intervenant dans ces prestations de transport est subordonnée à la production par le redevable de la déclaration en douane d'exportation des biens concernés. À cet égard, il incombe aux autorités compétentes, aux fins de l'octroi desdites exonérations, d'examiner si la réalisation de la condition afférente à l'exportation des biens concernés peut être déduite avec un degré de vraisemblance suffisamment élevé de l'ensemble des éléments dont ces autorités sont à même de disposer. Dans ce contexte, un carnet TIR visé par les douanes du pays tiers de destination des biens produit par le redevable constitue un élément dont il incombe, en principe, auxdites autorités de tenir dûment compte, à moins que celles-ci n'aient des raisons précises de douter de l'authenticité ou de la fiabilité de ce document.

Sur les dépens

69 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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, d'une part, et ladite disposition combinée à l'article 153 de cette même directive, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique fiscale d'un État membre en vertu de laquelle l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, respectivement, pour les prestations de transport directement liées à des exportations de biens et pour les prestations de services effectuées par des intermédiaires intervenant dans ces prestations de transport est subordonnée à la production par le redevable de la déclaration en douane d'exportation des biens concernés. À cet égard, il incombe aux autorités compétentes, aux fins de l'octroi desdites exonérations, d'examiner si la réalisation de la condition afférente à l'exportation des biens concernés peut être déduite avec un degré de vraisemblance suffisamment élevé de l'ensemble des éléments dont ces autorités sont à même de disposer. Dans ce contexte, un carnet TIR visé par les douanes du pays tiers de destination des biens produit par le redevable constitue un élément dont il incombe, en principe, auxdites autorités de tenir dûment compte, à moins que celles-ci n'aient des raisons précises de douter de l'authenticité ou de la fiabilité de ce document.

Signatures