CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. DÁN MAZÁK
présentées le 29 mars 2007 [1]

1. Les deux questions déférées à titre préjudiciel concernent l'interprétation de l'article 15, point 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [2], telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 [3] (ci-après la «sixième directive»).

2. Les questions ont été posées dans le cadre d'un recours de la société Navicon (ci-après «Navicon») contre l'autorité fiscale espagnole compétente concernant le refus de cette dernière d'exonérer de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des opérations d'affrètement partiel d'un bateau en vue de transporter des conteneurs. À cet égard, il convient de noter que la législation espagnole transposant la sixième directive prévoit uniquement l'exonération de l'affrètement total.

3. Il est donc demandé à la Cour de définir la notion d'affrètement visée à l'article 15, point 5, de la sixième directive et, notamment, de déterminer si la notion s'applique uniquement à l'affrètement du bateau complet (affrètement «total») ou également à l'affrètement d'une partie de celui-ci (affrètement «partiel»).

I — Législation pertinente

A — *La réglementation communautaire*

4. L'article 15 de la sixième directive dispose:

«Exonération des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux

Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans

1 — Langue originale: l'anglais.
2 — JO L 145, p. 1.
3 — JO L 384, p. 47.

les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

4. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux:

a) affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche;

b) de sauvetage et d'assistance en mer, ou affectés à la pêche côtière, à l'exclusion pour ces derniers des provisions de bord;

[...]

5. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b), ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets — y compris l'équipement de pêche — incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation [...]»

B — *La législation nationale*

5. L'article 22, paragraphe 1, de la loi n° 37, du 28 décembre 1992, relative à la TVA dispose:

«Exonérations des opérations assimilées à des exportations

Sont exonérées de la taxe, dans les conditions prévues par la réglementation, les opérations suivantes:

Premièrement: les livraisons, constructions, transformations, réparations, entretien, affrètements totaux et locations de bateaux visés ci-après:

1) les bateaux aptes à naviguer en haute mer affectés à la navigation maritime internationale et assurant l'exercice

d'une activité commerciale de transport rémunéré de marchandises ou de passagers, y compris les circuits touristiques, industrielle ou de pêche [...]»

II — Faits, procédure et questions déférées

6. Navicon et la société Compañía Transatlántica Española S. A ont conclu un contrat d'affrètement partiel par lequel la première s'est engagée, moyennant paiement, à mettre à la disposition de la seconde une partie de l'espace dans ses navires pour transporter des conteneurs entre plusieurs ports de la péninsule ibérique et un territoire situé en dehors du champ d'application de la TVA (îles Canaries).

7. Navicon n'a pas mentionné le montant de la TVA sur les factures en cause, car elle a considéré que l'opération était exonérée de TVA. L'autorité fiscale espagnole compétente a procédé à un réajustement des montants payés au titre de l'accord d'affrètement en fonction du montant de la TVA, car elle a considéré que l'exonération ne s'appliquait pas en cas d'affrètement partiel et non total.

8. Navicon a contesté ce réajustement devant le Tribunal Económico Administrativo (tribunal régional et administratif) de Madrid, mais n'a pas obtenu gain de cause. Elle a interjeté appel de ce jugement devant le Tribunal Superior de Justicia de Madrid (cour suprême, Madrid), qui a décidé de surseoir à statuer et de déférer à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Aux fins de l'exonération prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive, le terme affrètement doit-il être interprété en ce sens qu'il vise uniquement l'affrètement de la totalité de l'espace du bateau (affrètement total) ou bien vise-t-il également l'affrètement d'une partie ou d'un pourcentage de l'espace du bateau (affrètement partiel)?

2) Une législation nationale permettant seulement l'exonération de l'affrètement total est-elle contraire à la sixième directive?»

III — Principales observations soumises à la Cour

9. Les *gouvernements grec* et *espagnol* estiment que la notion d'«affrètement» visée à l'article 15, point 5, de la sixième directive

fait uniquement référence à l'affrètement de l'espace total du bateau et, partant, concluent que la législation nationale est conforme à la directive. Les exonérations prévues par la sixième directive doivent être interprétées strictement, puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à la TVA.

10. Le *gouvernement belge* et la *Commission des Communautés européennes* estiment que la notion d'affrètement vise tant l'affrètement partiel que total.

11. Selon le *gouvernement belge*, au regard de ses termes, l'objectif de l'article 15, point 5, de la sixième directive est d'exonérer l'affrètement de certains bateaux, en particulier les bateaux de mer visés au point 4, sous a) et b), et non pas d'exonérer certains types d'affrètement. En tout état de cause, selon la jurisprudence de la Cour, lorsqu'une disposition de droit communautaire est susceptible de plusieurs interprétations, il faut donner la priorité à celle qui est de nature à sauvegarder son effet utile. En l'espèce, toutefois, une interprétation de la notion d'affrètement qui se limiterait à l'affrètement total compromettrait l'effet utile de l'article 15, point 5, de la sixième directive, car, pour le même voyage et le même type de bateau, un affrètement partiel donnerait lieu au paiement d'une TVA, alors qu'un affrètement total serait exonéré.

12. La *Commission* observe tout d'abord que la Cour a énoncé à plusieurs reprises que la première phrase de l'article 15 de la sixième directive ne conférait pas aux États membres le pouvoir d'influer sur le champ d'application matériel de la sixième directive, tel qu'il était défini dans cette directive. De surcroît, les biens exportés vers les pays tiers doivent être libres de toute taxe lorsqu'ils quittent le territoire de la Communauté; dès lors, les services d'affrètement, qu'il soit partiel ou total, ne devraient pas être taxés. Enfin, si la notion d'affrètement devait se limiter à l'affrètement total, cela signifierait que le droit à une exonération dépendrait de la taille du bateau, car un volume similaire de marchandise serait, ou ne serait pas, exonéré suivant la taille du bateau concerné.

13. Cependant, la Commission fait également valoir un argument qui pourrait étayer le point de vue selon lequel la législation espagnole est compatible avec le droit communautaire. Il serait possible d'alléguer, par analogie, que l'affrètement partiel devrait être traité comme le transport de biens, et donc relever de l'article 15, point 13, de la sixième directive [4], qui prévoit, notamment,

4 — L'article 15, point 13, de la sixième directive dispose: «les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, mais à l'exception des prestations de services exonérées conformément à l'article 13, lorsqu'elles sont directement liées à l'exportation de biens ou aux importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 7 paragraphe 3 ou à l'article 16 paragraphe 1 titre A».

une exonération pour les services de transport liés à des biens exportés. La Commission estime néanmoins que cet argument ne devrait pas être retenu. Premièrement, selon les termes de la sixième directive, l'affrètement et le transport de marchandises sont placés sous des régimes différents et, deuxièmement, les deux types de contrats sont très différents.

14. La Commission observe qu'il incombe à la juridiction nationale, au regard des termes de l'accord entre les parties ainsi que de la nature et de la teneur du service fourni, de déterminer si le contrat en cause est un accord d'affrètement au sens de l'article 15, point 5, de la sixième directive.

IV — Appréciation juridique

15. Selon l'article 15, point 5, de la sixième directive, l'affrètement de bateaux de mer est exonéré de TVA. Cette disposition ne définit pas plus précisément la notion d'affrètement.

16. En pratique, l'affrètement peut concerner un bateau complet, dans ce cas l'opération est appelée affrètement «total», ou bien il peut concerner une partie seulement du bateau, on parle alors d'affrètement «partiel».

17. Il ressort des observations formulées par les États membres qui sont intervenus dans la présente affaire que la notion d'affrètement n'a pas été interprétée de manière uniforme à travers la Communauté, comme le démontre la législation de transposition de quelques États membres, y compris le Royaume d'Espagne, d'où émane la présente demande de décision préjudicielle, qui restreint la notion d'affrètement à l'affrètement «total», alors que d'autres législations nationales, telles que la législation belge, semblent adopter une interprétation plus large, selon laquelle tout type d'affrètement, «total» ou «partiel», est exonéré. Ainsi se pose la question de la portée qu'il convient d'attribuer à la notion d'affrètement dans le contexte de l'exonération de TVA visée à l'article 15, point 5, de la sixième directive.

18. La Cour a énoncé de façon constante que les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement, puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires [5]. La Cour a itéré ce

5 — Voir, notamment, arrêt du 16 septembre 2004, Cimber Air (C-382/02, Rec. p. I-8379, point 25).

principe, notamment s'agissant des exonérations applicables aux bateaux de mer [6].

19. Toutefois, ce principe d'interprétation stricte ne peut avoir pour effet de donner à cet article 15 un sens différent de celui qui résulte clairement de sa lecture [7].

20. Or, la disposition en question, pas plus que le reste de la sixième directive, ne saurait fonder une limitation de la notion d'«affrètement» au seul affrètement «total». En effet, contrairement à ce qui est prévu dans la sixième directive concernant l'exonération au titre de l'article 15, point 4 [8], les États membres ne peuvent pas restreindre l'exonération prévue à l'article 15, point 5, de la directive tant que les règles fiscales communautaires précisant le champ d'application de cette exonération ne sont pas entrées en vigueur. Ainsi, le fait de restreindre le sens du terme «affrètement», dans le contexte des exonérations de TVA prévues par la sixième directive, à l'«affrètement total» semble outrepasser la marge d'interprétation laissée aux États membres lorsqu'ils transposent cette directive dans le droit national. En effet, la définition du champ d'application de la TVA relève en principe des compétences du législateur communautaire et une réduction du champ d'application de la TVA, notamment par le biais d'une législation nationale de transposition, doit pouvoir être déduite du libellé, de la finalité ou de l'économie générale de la sixième directive.

21. À cet égard, il convient également de se demander si une approche restrictive, telle que celle adoptée par le législateur espagnol, peut être conforme au système et à l'objectif de la sixième directive. À cet égard, il y a lieu également de rappeler que les exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire qui doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la TVA instauré par la sixième directive [9].

22. Ainsi que le gouvernement belge et la Commission l'ont exposé, le fait d'interpréter le terme «affrètement» visé à l'article 15, point 5, de la sixième directive comme faisant exclusivement référence à l'affrètement total engendrerait de graves incohérences dans le traitement des opérations d'affrètement concernant la TVA. Selon cette approche, l'exonération d'une opération d'affrètement dépendrait de la taille du bateau, car une opération d'affrètement visant à transporter un volume identique de

6 — Voir arrêts du 26 juin 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Rec. p. I-2561, point 19), et du 14 septembre 2006, Elmeka (C-181/04 à C-183/04, Rec. p. I-8167, point 15).

7 — Voir, à cet égard, arrêt Cimber Air, précité, point 29.

8 — Le deuxième alinéa de l'article 15, point 4, dispose ce qui suit: «La Commission soumet au Conseil, dans les meilleurs délais, des propositions en vue d'établir les règles fiscales communautaires précisant le champ d'application et les modalités pratiques de mise en œuvre de la présente exonération, ainsi que des exonérations prévues aux points 5 à 9. Jusqu'à l'entrée en vigueur de ces règles, les États membres ont la possibilité de limiter la portée de l'exonération prévue au présent point.»

9 — Voir, en particulier, arrêts du 5 juin 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 21); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 25); Cimber Air, précité, point 23, et Elmeka, précité, point 20.

marchandises serait exonérée dans le cas d'un petit bateau, dès lors que tout l'espace de charge de celui-ci serait occupé, et serait donc considérée comme un affrètement total, alors que dans le cas d'un grand bateau, le même volume de marchandises n'occuperait qu'une partie de l'espace total de charge, et serait ainsi considérée comme un affrètement partiel du bateau. De telles incohérences porteraient atteinte à l'effet utile de l'article 15, point 5, de la sixième directive.

23. De surcroît, si un accord relatif à un affrètement «partiel» de bateaux de mer ne pouvait être exonéré, il y aurait des cas dans lesquels les coûts de transport de certains biens exportés, à savoir les biens transportés dans le cadre d'un affrètement partiel, ne seraient pas exonérés. Un tel résultat serait clairement contraire au principe du pays de destination, en vertu duquel les biens sont taxés dans le pays dans lequel ils seront consommés par le consommateur final. Il s'ensuit, notamment, que les biens ayant vocation à être exportés en dehors de la Communauté doivent être libres de toute taxe, y compris de taxes sur leurs coûts de transport en dehors de la Communauté, car ces coûts seront compris dans le prix des biens exportés.

24. Il peut être objecté que l'exclusion de l'affrètement «partiel» du champ d'application de l'exonération prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive concernant l'affrètement de bateaux ne porte pas forcément atteinte au principe du pays de destination. En effet, ce dernier peut être sauvegardé, s'agissant des biens exportés dans le cadre d'un affrètement «partiel», en appliquant l'article 15, point 13, de la sixième directive qui prévoit, notamment, une exonération pour les services de transport liés à des biens exportés, dès lors que ces biens remplissent les conditions prévues par cette disposition. Comme le signale la Commission, il convient de s'interroger sur la cohérence d'une telle application de cet article avec le système et la logique de la sixième directive.

25. Premièrement, il se trouve qu'un accord d'affrètement et un accord de transport de marchandises sont assez différents tant en ce qui concerne leur objet que leur régime juridique. Lorsqu'un bateau — ou une partie de celui-ci, dans le cas d'un affrètement partiel — fait l'objet d'un accord d'affrètement et de location, celui-ci est mis à disposition dans un but précis, par exemple le transport, alors qu'un accord de transport de marchandises est un contrat par lequel le transporteur s'engage à livrer des biens à une certaine destination. Autrement dit, alors que des contrats d'affrètement ou de location concernent le moyen de transport lui-même, un contrat de transport concerne le contenu qui doit être transporté grâce à un moyen de transport. Il s'ensuit que l'affréteur et le loueur ont un droit sur l'utilisation du bateau qui fait l'objet de l'accord — une partie de celui-ci, dans le cas d'un affrètement par-

tiel —, alors que le propriétaire des biens transportés dans un bateau dans le cadre d'un contrat de transport de marchandises n'a pas un tel droit, mais peut seulement compter sur le fait que les biens seront livrés à une destination déterminée. Ces différences semblent venir à l'appui de l'argument selon lequel le régime pertinent au titre de la sixième directive devrait être différent.

26. Le fait d'assimiler l'affrètement partiel au transport de marchandises remettrait probablement aussi en question la nécessité d'avoir une exonération distincte pour l'affrètement total. Si l'affrètement partiel ressemblait au transport de marchandises au point qu'il y aurait lieu de les considérer comme étant similaires, en dépit de substantielles différences en ce qui concerne la nature juridique des accords, on peut se demander si une exonération distincte pour l'affrètement devrait elle-même exister et s'il ne conviendrait pas plutôt de l'assimiler également au transport de marchandises. Le fait d'assimiler de la sorte l'affrètement partiel au transport de marchandises serait donc difficile à concilier avec la lettre de la sixième directive.

27. Enfin, dès lors que ces deux types d'accords sont clairement différents du point de vue de leur nature juridique, on peut raisonnablement considérer que, s'il avait eu l'intention de limiter la notion d'affrètement à l'affrètement total et d'assimiler l'affrètement partiel au transport de marchandises, le législateur communautaire l'aurait précisé dans la sixième directive.

28. Eu égard à ce qui précède, il n'y a aucune raison impérative d'assimiler l'affrètement «partiel» au transport de marchandises aux fins de l'application des exonérations de TVA au titre de la sixième directive, plutôt que de considérer que celui-ci relève de l'exonération de l'affrètement prévu à l'article 15, point 5, de la sixième directive [10].

29. Par ces motifs, la réponse à la première question devrait être que, aux fins de l'exonération prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive, le terme affrètement doit être interprété en ce sens qu'il vise non seulement l'affrètement de la totalité de l'espace du bateau (affrètement total), mais aussi l'affrètement d'une partie ou d'un pourcentage de l'espace du bateau (affrètement partiel).

30. Il s'ensuit également que la réponse à la seconde question doit être que la sixième directive s'oppose à une législation nationale permettant seulement l'exonération de l'affrètement total.

10 — Cela dit, afin de veiller à ce que la sixième directive soit convenablement appliquée, rien n'empêche une juridiction nationale de requalifier un accord d'affrètement «partiel» si elle parvient à la conclusion que celui-ci était, dans un cas d'espèce et au regard des clauses contractuelles de l'accord en cause, en fait un contrat de transport de marchandises et dès lors qualifié à tort d'accord d' «affrètement» afin d'être soumis aux conditions relatives à l'exonération des opérations d'affrètement visées à l'article 15, point 5, de la sixième directive.

V — Conclusion

31. À la lumière de ce qui précède, nous proposons à la Cour de répondre aux questions de la manière suivante:

«1) Aux fins de l'exonération prévue par l'article 15, point 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, le terme affrètement doit être interprété en ce sens qu'il vise l'affrètement de la totalité l'espace du bateau (affrètement total) et l'affrètement d'une partie ou d'un pourcentage de l'espace du bateau (affrètement partiel).

2) La sixième directive s'oppose à une législation nationale permettant seulement l'exonération de l'affrètement total.»