ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

18 octobre 2007 *

Dans l'affaire C-97/06,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Espagne), par décision du 23 janvier 2006, parvenue à la Cour le 20 février 2006, dans la procédure

Navicon SA

contre

Administración del Estado,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. G. Arestis (rapporteur), M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. J. Malenovský et T. von Danwitz, juges,

avocat général: M. J. Mazák,
greffier: M. R. Grass,

* Langue de procédure: l'espagnol.

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement belge, par M^me^ A. Hubert, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement grec, par M. K. Georgiadis et M^me^ M. Papida, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ M. Afonso et M. L. Escobar Guerrero, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 29 mars 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur 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 (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 (JO L 384, p. 47, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Navicon SA (ci-après «Navicon»), requérante au principal, à l'Administración del Estado au sujet du refus de cette dernière de l'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») afférente aux sommes versées en vertu d'un contrat d'affrètement partiel des navires de Navicon.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Sous le titre «Exonération des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux», l'article 15, points 1, 4, 5 et 13, de la sixième directive dispose:

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

1. les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté;

[...]

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;

[...]

13. 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.»

La réglementation nationale

4 L'article 22, paragraphe 1, de la loi 37/1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), du 28 décembre 1992 (BOE nº 312, du 29 décembre 1992, p. 44247, ci-après la «loi relative à la TVA»), est libellé comme suit:

«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'activités commerciales de transport rémunéré de marchandises ou de passagers, y compris les circuits touristiques, ou d'activités industrielles ou de pêche.

L'exonération ne s'applique en aucun cas aux bateaux destinés aux activités sportives, de plaisance ou, en général, à usage privé.»

Les faits à l'origine du litige au principal et les questions préjudicielles

5 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, Navicon et la Compañía Transatlántica Española SA ont conclu un contrat d'affrètement partiel par lequel la première mettait à la disposition de la seconde, à titre onéreux, une partie de la superficie de charge de ses bateaux pour transporter des conteneurs entre plusieurs ports de la péninsule ibérique et les îles Canaries, qui constituent un territoire extracommunautaire selon l'article 3, paragraphe 3, second alinéa, de la sixième directive. Navicon n'a pas mentionné la TVA sur les factures afférentes audit contrat, car elle a considéré que l'opération d'affrètement était exonérée.

6 Toutefois, l'administration fiscale espagnole, estimant qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer l'exonération prévue à l'article 22, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA dans la mesure où il s'agissait d'un affrètement partiel et non pas total, a procédé à la liquidation de la TVA afférente aux sommes acquittées au titre dudit contrat d'affrètement.

7 Navicon a alors contesté ladite liquidation devant le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, qui a rejeté son recours. À la suite de cette décision de rejet, elle a interjeté appel devant la juridiction de renvoi.

8 Le Tribunal Superior de Justicia de Madrid, considérant que la solution du litige dont il est saisi nécessite l'interprétation de la sixième directive, a décidé de surseoir à statuer et de poser 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?»

Sur les questions préjudicielles

9 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 15, point 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il vise tant l'affrètement total que l'affrètement partiel des bateaux affectés à la navigation en haute mer. À cet égard, cette juridiction demande également si cette disposition s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui n'octroie le bénéfice de l'exonération de la TVA que dans le cas d'un affrètement total desdits bateaux.

Observations soumises à la Cour

10 Les gouvernements espagnol et grec considèrent que la notion d'affrètement prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive vise uniquement l'affrètement de la totalité de l'espace des navires et concluent, dès lors, que la loi relative à la TVA est conforme à ladite disposition. Ils font valoir à cet égard que, selon une jurisprudence constante de la Cour, les exonérations prévues par la sixième directive sont d'interprétation stricte, puisqu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti.

11 Le gouvernement espagnol ajoute que la finalité de l'exonération édictée par ladite disposition est de faciliter l'application de la TVA en cas de livraisons extracommunautaires, ce qui implique l'exonération de l'affrètement dans les seuls cas de navigation internationale. Selon ce gouvernement, l'interprétation la plus conforme à cet objectif, et qui soit la plus stricte possible, consiste à octroyer une telle exonération uniquement quand il s'agit de l'affrètement total du bateau, à savoir lorsque le destinataire de la prestation de services est présumé utiliser celle-ci dans le cadre de la navigation internationale.

12 Le gouvernement belge et la Commission des Communautés européennes soutiennent en revanche que le terme «affrètements» figurant à l'article 15, point 5, de la sixième directive vise l'affrètement aussi bien total que partiel des bateaux de mer.

13 Selon le même gouvernement, il ressort clairement des termes de l'article 15, point 5, de la sixième directive que l'objectif de cette disposition est d'exonérer de la TVA l'affrètement des bateaux affectés à la navigation internationale et non pas d'exonérer certains types d'affrètement de bateaux. En tout état de cause, ledit gouvernement rappelle que, lorsqu'une disposition du droit communautaire est susceptible de recevoir plusieurs interprétations, c'est celle qui est apte à garantir l'effet utile de celle-ci qui doit être privilégiée. Dans l'affaire au principal, une interprétation de la notion d'affrètement limitée à l'affrètement total compromettrait l'effet utile dudit article 15, point 5, en ce sens que, pour le même voyage et le même type de cargo, un affrètement partiel donnerait lieu au paiement de la TVA alors que, dans le cas d'un affrètement total, l'opération serait exonérée.

14 La Commission soutient, à titre liminaire, qu'il convient d'appliquer le critère de l'interprétation stricte des dispositions relatives aux exonérations de la TVA, étant donné que les exonérations concernant les bateaux et les aéronefs, prévues à l'article 15 de la sixième directive, représentent une double exception aux règles

générales prévues par cette directive, dans la mesure où elles constituent des exonérations et supposent une exception au système commun de la TVA dans le marché unique.

15 Toutefois, selon la Commission, il ressort du libellé de l'article 15, point 5, de la sixième directive que cette disposition se réfère à l'affrètement aussi bien total que partiel des bateaux de mer. En effet, ladite disposition ne ferait aucune distinction entre ces deux types d'affrètement et, dès lors, il ne semblerait pas possible qu'un État membre puisse donner à l'exonération en cause une portée différente de celle qui ressort de manière évidente du libellé de cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 16 septembre 2004, Cimber Air, C-382/02, Rec. p. I-8379). Par ailleurs, la première phrase de l'article 15 de la sixième directive ne conférerait nullement aux États membres la faculté d'influer sur le champ d'application matériel d'une exonération, telle qu'elle est définie par ladite directive.

16 La Commission considère en outre que les biens qui sont exportés vers un État tiers doivent être libres de toutes taxes lorsqu'ils quittent le territoire de la Communauté, ce qui exige la non-imposition du service d'affrètement rendu, qu'il s'agisse d'un affrètement total ou partiel. Enfin, une application de l'exonération limitée à l'affrètement total aboutirait à faire dépendre celle-ci de la taille du bateau effectuant l'opération d'affrètement, un même volume de cargaison pouvant être exonéré ou non, selon la superficie de charge dudit bateau.

17 Toutefois, la Commission analyse également les éventuelles justifications de la loi relative à la TVA. À cet égard, elle examine la possibilité de réserver au contrat d'affrètement le même régime fiscal que celui appliqué au contrat de transport de biens, prévu à l'article 15, point 13, de la sixième directive. En effet, la finalité essentielle et la cause du contrat seraient, dans les deux cas, celle du transfert des biens d'un point à un autre. Elle considère, cependant, que cette assimilation irait à l'encontre du contenu et de l'objectif de la sixième directive, qui a attribué aux affrètements un régime juridique différent de celui applicable aux services de transport.

18 Enfin, la Commission conclut qu'il appartient à la juridiction nationale de déterminer, en tenant compte des termes du contrat existant entre les parties ainsi que de la nature et du contenu particuliers du service rendu, si le contrat en cause au principal présente les caractéristiques d'un contrat d'affrètement au sens de l'article 15, point 5, de la sixième directive.

Réponse de la Cour

19 Il ressort de la décision de renvoi que l'article 22, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA exonère de la taxe l'affrètement total de bateaux affectés à la navigation maritime internationale et assurant l'exercice d'activités commerciales de transport rémunéré de marchandises. En outre, il est constant que, selon l'article 3, paragraphe 3, second alinéa, de la sixième directive, les îles Canaries constituent un territoire extracommunautaire et que, en vertu de cette disposition lue en combinaison avec l'article 15, point 1, de la même directive, le transport de biens vers ces îles est considéré comme constituant une exportation aux fins de la TVA.

20 S'agissant des exonérations prévues par la sixième directive, il convient de rappeler que celles-ci 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 (voir, notamment, arrêts du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas, 235/85, Rec. p. 1471, point 18; du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 21, et Cimber Air, précité, point 23).

21 Ce système repose notamment sur deux principes. D'une part, la TVA est perçue sur chaque prestation de services et sur chaque livraison de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti. D'autre part, 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 (arrêt Cimber Air, précité, point 24).

22 Au vu de ces principes, lesdites 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 (voir, en ce sens, arrêts SDC, précité, point 20; Cimber Air, précité, point 25, ainsi que du 14 juin 2007, Haderer, C-445/05, Rec. p. I-4841, point 18). Cette règle d'interprétation stricte ne signifie cependant pas que les termes utilisés pour définir ces exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêts du 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, point 17, et Haderer, précité, point 18).

23 C'est à la lumière des critères d'interprétation dégagés par la jurisprudence citée aux points 20 à 22 du présent arrêt qu'il convient d'interpréter la notion d'affrètement prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive.

24 À cet égard, il y a lieu de constater que ledit article ne comporte aucune définition de la notion d'affrètement. Selon une jurisprudence constante, il convient, pour l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, notamment, arrêts du 18 mai 2000, KVS International, C-301/98, Rec. p. I-3583, point 21, et du 6 juillet 2006, Commission/Portugal, C-53/05, Rec. p. I-6215, point 20).

25 Il ressort, en premier lieu, du libellé de l'article 15, point 5, de la sixième directive que les États membres exonèrent les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4, sous a) et b), du même article, notamment ceux affectés à la navigation en haute mer et assurant l'exercice d'une activité commerciale, 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.

26 Ainsi, il y a lieu de constater que ledit article 15, point 5, ne comporte aucune distinction entre un affrètement total et un affrètement partiel. Cette disposition se borne à mentionner les affrètements des bateaux affectés à la navigation en haute mer au nombre des cas d'exonération de la TVA prévus à cet article 15, sans donner de précision quant au caractère total ou partiel de ces affrètements.

27 En outre, dans la mesure où l'article 22, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA serait fondé sur une interprétation particulière de la notion d'affrètement, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, si, en vertu de la phrase introductive de l'article 15 de la sixième directive, les États membres fixent les conditions des exonérations afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, toute évasion et tous abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues (voir, par analogie, arrêts du 11 janvier 2001, Commission/France, C-76/99, Rec. p. I-249, point 26, et du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 24).

28 Dans cette perspective, l'assujettissement à la TVA d'une opération déterminée ou son exonération ne sauraient dépendre de sa qualification en droit national (voir, notamment, arrêts précités Kingscrest Associates et Montecello, point 25, ainsi que Haderer, point 25).

29 S'agissant, en deuxième lieu, de l'objectif poursuivi par l'article 15 de la sixième directive, il y a lieu de constater que celui-ci traite de l'exonération de la TVA des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux. En effet, dans le cadre du commerce international, une telle exonération vise à respecter le principe de l'imposition des biens ou des services concernés au lieu de destination de ceux-ci. Toute opération à l'exportation ainsi que toute opération qui est assimilée à une telle opération doivent ainsi être exonérées de la TVA, afin de garantir que l'opération en cause soit exclusivement imposée au lieu où les produits concernés seront consommés.

30 Dans l'affaire au principal, il ressort des termes de l'article 22, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA que seul l'affrètement total des bateaux affectés à la navigation en haute mer et utilisés pour la navigation internationale est exonéré de la TVA. Dès lors, nonobstant le fait qu'il s'agit d'opérations assimilées à des exportations, cette loi ne permet pas l'exonération de l'affrètement partiel de ces bateaux. Il s'ensuit que l'imposition de ce type d'affrètement lors desdites opérations méconnaît le principe de la taxation des biens ou des services concernés au lieu de destination de ceux-ci et va à l'encontre de l'objectif visé par le régime des exonérations prévu à l'article 15 de la sixième directive.

31 En outre, il convient d'ajouter que, ainsi que le relève la juridiction de renvoi, ladite loi, en limitant l'exonération de la TVA à l'affrètement total, subordonne le bénéfice de celle-ci à la taille du bateau utilisé pour l'opération d'affrètement, un même volume de cargaison pouvant être imposé ou exonéré selon que cette dernière couvre la totalité ou une partie seulement de la superficie de charge de ce bateau. Or, force est de constater qu'une telle circonstance prive de son effet utile l'exonération de l'affrètement prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive.

32 Dans ces conditions, s'il est vrai que les termes employés pour désigner l'exonération visée à l'article 15, point 5, de la sixième directive doivent être interprétés strictement, retenir une interprétation particulièrement étroite de la notion d'affrètement conduirait à méconnaître tant le libellé que l'objectif de cette disposition.

33 Dès lors, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 15, point 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il vise tant l'affrètement total que l'affrètement partiel des bateaux affectés à la navigation en haute mer. Partant, cette disposition s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui n'octroie le bénéfice de l'exonération de la TVA que dans le cas d'un affrètement total desdits bateaux.

34 La Commission examine toutefois, dans ses observations soumises à la Cour, la possibilité d'assimiler l'affrètement partiel d'un bateau à un contrat de transport de biens, ce qui permettrait de faire bénéficier ledit affrètement de l'exonération réservée aux prestations de services de transport liées à des biens exportés, prévue à l'article 15, point 13, de la sixième directive, dès lors que ces biens remplissent les conditions prévues à cette disposition. Dans ce contexte, et par la voie d'une telle assimilation, pourrait être accordée l'exonération de l'affrètement partiel d'un bateau dans le cadre d'une opération assimilée à l'exportation.

35 Il y a lieu de constater à cet égard que, en ce qui concerne les exonérations relatives aux exportations, la sixième directive a réservé à ces deux types de contrats, à savoir le contrat d'affrètement et celui relatif à une prestation de services de transport, des régimes juridiques différents. L'exonération de l'affrètement des bateaux affectés à la navigation en haute mer a été prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive, tandis que celle des services de transport de biens est régie par le point 13 du même article. Il ressort donc du libellé même de cet article qu'une assimilation desdits contrats, afin de leur réserver le même régime au regard de la TVA, ne trouve aucun fondement dans le système des exonérations mis en œuvre par la sixième directive.

36 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 27 de ses conclusions, il convient de considérer que, s'il avait eu l'intention de limiter la notion d'affrètement des bateaux affectés à la navigation en haute mer à l'affrètement total de ceux-ci et d'assimiler l'affrètement partiel à une prestation de services de transport de biens, le législateur communautaire l'aurait précisé de manière explicite à l'article 15 de la sixième directive.

37 Il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de prendre en considération les circonstances pertinentes dans lesquelles l'opération d'affrètement en cause au principal s'est déroulée, pour en rechercher les éléments caractéristiques afin d'être en mesure d'apprécier si cette opération doit être qualifiée d'affrètement ou de

prestation de services de transport de biens. Notamment, ladite juridiction devra tenir compte des termes du contrat conclu entre les parties, ainsi que de la nature et du contenu particuliers du service rendu, pour déterminer si ce contrat réunit les conditions d'un contrat d'affrètement au sens de l'article 15, point 5, de la sixième directive.

38 À cet égard, ainsi que l'a souligné la Commission, le contrat d'affrètement se distingue du contrat de transport de biens par le fait qu'il implique de la part d'une personne, le fréteur, la mise à la disposition d'une autre personne, l'affréteur, de tout ou partie du navire, alors que, dans le cas d'un contrat de transport de biens, l'engagement du transporteur à l'égard de son client porte uniquement sur le déplacement desdits biens.

39 Un tel examen de la nature juridique du contrat en cause au principal s'avère en outre nécessaire afin d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues par la sixième directive et de prévenir toute fraude, toute évasion et tous abus éventuels dans la mise en œuvre de cette directive.

40 Il résulte de ce qui précède qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si le contrat en cause au principal réunit les conditions d'un contrat d'affrètement au sens de l'article 15, point 5, de la sixième directive.

Sur les dépens

41 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

1) **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, doit être interprété en ce sens qu'il vise tant l'affrètement total que l'affrètement partiel des bateaux affectés à la navigation en haute mer. Partant, cette disposition s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui n'octroie le bénéfice de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée que dans le cas d'un affrètement total desdits bateaux.**

2) **Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si le contrat en cause au principal réunit les conditions d'un contrat d'affrètement au sens de l'article 15, point 5, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 92/111.**

Signatures