ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)
16 septembre 2004 *

Dans l'affaire C-382/02,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE,

introduite par le Vestre Landsret (Danemark), par décision du 9 octobre 2002, parvenue à la Cour le 23 octobre 2002, dans la procédure

**Cimber Air A/S**

contre

**Skatteministeriet,**

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. C. Gulmann, J.-P. Puissochet (rapporteur) et J. N. Cunha Rodrigues, et M^me^ N. Colneric, juges,

* Langue de procédure: le danois.

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 4 mars 2004,

considérant les observations présentées:

— pour Cimber Air A/S, par M[e] R. Mikelsons, advokat,

— pour le gouvernement danois et le Skatteministeriet, par M. J. Molde, en qualité d'agent, assisté de M[e] P. Biering, advokat,

— pour le gouvernement allemand, par M. M. Lumma, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et N. B. Rasmussen, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 mars 2004,

rend le présent

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 15, points 6, 7 et 9, 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, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande trouve sa source dans le cadre d'un litige opposant la société Cimber Air A/S au Skatteministeriet (ministère des Impôts et Accises danois) au sujet d'une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée pour des livraisons à des aéronefs pour lesquelles la loi danoise relative à la TVA n'ouvre pas droit à remboursement.

### Le cadre juridique

*Le droit communautaire*

3 L'article 15 de la sixième directive qui régit l'exonération des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux 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;

2. les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acheteur qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, ou pour son compte, en dehors de la Communauté, à l'exclusion des biens transportés par l'acheteur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen à usage privé;

[...]

6. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations d'aéronefs, utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets incorporés à ces aéronefs ou servant à leur exploitation;

7. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs visés au point 6;

[...]

9. les prestations de services, autres que celles visées au point 6, effectuées pour les besoins directs des aéronefs y visés et de leur cargaison;

[...]»

*La législation nationale*

4 Les règles d'exonération de la TVA sont contenues dans la lov om mervaerdiafgift (loi relative à la TVA), du 16 août 2000 (ci-après la «loi du 16 août 2000»). Ses dispositions régissent la perception de la TVA sur les livraisons destinées aux compagnies aériennes.

5 L'article 34, paragraphe 1, de la loi du 16 août 2000, qui porte sur les exonérations de TVA pour les livraisons destinées à certains aéronefs, prévoit:

«Sont exonérées de la taxe les livraisons de biens et prestations de services suivantes:

[...]

7. [...] les équipements nécessaires livrés pour l'utilisation à bord des aéronefs et des navires effectuant des trajets internationaux, à l'exclusion des avions de tourisme [...], ainsi que les prestations de services destinées à de tels aéronefs [...];

8. la vente et la location d'aéronefs [...], à l'exclusion des avions de tourisme et des bateaux de plaisance;

9. les réparations, l'entretien et les transformations des aéronefs visés au point 8 [...], ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien de leurs équipements fixes;

[...]

16. les livraisons de biens d'avitaillement et autres fournitures aux avitailleurs, ainsi qu'aux navires ou aéronefs pour consommation à bord ou vente aux passagers, dans le respect de la législation douanière.»

6 Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 34, paragraphe 1, points 7 et 16 de la loi du 16 août 2000:

— les redevances de décollage et d'atterrissage,

— les carburants,

— la restauration,

— la manutention des bagages,

représentent les «livraisons» et les «prestations de services» visées à l'article 15, points 7 et 9, de la directive et ne sont exonérés de TVA que si ces prestations bénéficient à un vol en partance pour l'étranger.

7 S'agissant des achats réalisés pour les vols internationaux, y compris les vols en transit, la TVA acquittée peut être remboursée en vertu de l'article 45, paragraphe 3, de la loi du 16 août 2000, ce qui n'est pas le cas pour les achats effectués pour les vols intérieurs.

**Le litige au principal et les questions préjudicielles**

8 Cimber Air A/S est une compagnie aérienne dont l'activité principale est le trafic aérien sur les lignes régionales régulières en Europe, en coopération avec ses deux partenaires, SAS et Lufthansa. Elle assure des vols intérieurs au Danemark, ainsi que des vols internationaux entre le Danemark et l'étranger. Elle exploite en outre des lignes dont les points de départ et de destination sont situés à l'étranger.

9 Dans l'affaire au principal, le Skatteministeriet considère qu'il n'y a pas lieu d'exonérer de la TVA certaines livraisons à des aéronefs de Cimber Air A/S effectuant des vols intérieurs, c'est-à-dire entre des aéroports situés au Danemark, l'exonération ne pouvant bénéficier qu'aux aéronefs effectuant un vol international.

Cimber Air A/S considère de son côté que toutes les livraisons aux aéronefs effectuant des vols intérieurs doivent bénéficier de l'exonération dans la mesure où elle pratique essentiellement un trafic international.

10 Cimber Air A/S a en conséquence saisi le Vestre Landsret d'un recours tendant à ce que le Skatteministeriet soit condamné à reconnaître que les biens et services qui lui ont été fournis après le 30 avril 2001 sont exonérés de la TVA, puisque le transport international représente l'essentiel de son activité.

11 Cimber Air A/S concluait en outre à ce que le Skatteministeriet soit condamné à lui rembourser l'excédent de TVA qu'elle estime avoir acquitté à tort. Ce montant est celui de la TVA que Cimber Air A/S a payée à ses fournisseurs pour diverses livraisons effectuées pour des vols exclusivement intérieurs ou en rapport avec ces vols.

12 Les parties s'opposent sur le point de savoir si les dispositions combinées, d'une part, de l'article 15, points 7 et 9, de la sixième directive et, d'autre part, du point 6 du même article font obstacle à la perception de la TVA sur des livraisons destinées aux aéronefs de Cimber Air A/S quand ces derniers effectuent un vol intérieur, alors que les vols de la compagnie sont essentiellement internationaux.

13 Dans ces circonstances, le Vestre Landsret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les dispositions de l'article 15, points 7 et 9, ainsi que du point 6, de la sixième directive (directive 77/388/CEE du Conseil) doivent-elles être interprétées dans

ce sens qu'un État membre peut ne pas accorder l'exonération de la TVA pour les livraisons destinées à un aéronef utilisé pour effectuer un vol intérieur, indépendamment du fait que la compagnie de navigation aérienne utilisant cet aéronef pratique essentiellement un trafic international, ou cet État membre a-t-il l'obligation d'exonérer de la TVA de telles livraisons?

2) Dans cette dernière hypothèse, quels critères, par exemple de chiffres d'affaires, de sièges-kilomètres, de passagers-kilomètres ou de nombre de passagers ou de vols, sont pertinents pour déterminer si une compagnie de navigation aérienne pratique essentiellement un trafic international au sens de l'article 15, point 6?»

**Sur la première question**

14 Par sa première question la juridiction de renvoi demande, en substance, si les points 6, 7 et 9 de l'article 15 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que les livraisons et les prestations de services, visées par ces dispositions, à des aéronefs qui effectuent des vols intérieurs mais qui sont utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, sont exonérées de la TVA.

*Observations soumises à la Cour*

15 Le gouvernement danois soutient que, dans la mesure où l'article 15 de la sixième directive concerne l'exonération des exportations en dehors de la Communauté, les

points 7 et 9 de cet article ne peuvent viser que les livraisons ou prestations de services, destinées aux vols internationaux, en appréciant cette condition pour chaque mouvement d'aéronef. Le point 6 de ce même article 15, en vertu duquel les livraisons ou prestations de services visées à cet article doivent être appréciées au regard des activités principalement exercées par la compagnie de navigation aérienne, ne constituerait qu'une exception par rapport audit article 15 interprété dans sa globalité.

16 Le gouvernement danois, à l'appui de son interprétation, rappelle que les dispositions concernant les exonérations à l'intérieur du pays font l'objet de l'article 13 de la sixième directive. Or, les livraisons pour les vols à l'intérieur du pays ne sont pas exonérées par cet article, ce qui conforterait la démonstration que les dispositions de l'article 15, points 7 et 9, de cette directive ne concernent pas les livraisons ou prestations de services, destinées aux aéronefs utilisés dans les lignes intérieures, quand bien même la compagnie à laquelle ils appartiennent assurerait principalement des vols internationaux.

17 Cet avis est partagé par la Commission, qui relève, en outre, que les dispositions de la sixième directive relatives aux exonérations fiscales sont d'interprétation stricte afin de respecter le principe de neutralité fiscale. Ce principe imposerait une égalité fiscale pour tous les transports nationaux.

18 La Commission admet que l'article 15, point 6, de la sixième directive déroge expressément au principe de neutralité fiscale mais relève que rien n'indique dans les travaux préparatoires que les points 7 et 9 du même article permettraient une telle dérogation de sorte que l'exonération fiscale, visée à ces points, ne peut bénéficier qu'aux livraisons et autres prestations destinées aux aéronefs utilisés pour le seul trafic international.

19 Cimber Air A/S, soutenue à l'audience par le gouvernement allemand, interprète différemment les dispositions de l'article 15, points 7 et 9, de la sixième directive. La société estime que l'exonération de la TVA pour les prestations visées par ces dispositions concerne les aéronefs effectuant un vol intérieur quand la compagnie de navigation aérienne à laquelle ils appartiennent pratique essentiellement un trafic international rémunéré.

20 Cimber Air A/S et le gouvernement allemand justifient l'atteinte portée au principe de neutralité fiscale par les difficultés pour déterminer, quand un aéronef effectue des vols intérieurs et internationaux, quelle partie des prestations devrait être exonérée et laquelle devrait être assujettie à la TVA.

21 Par suite, le critère déterminant, selon eux, qui fait prévaloir la lettre du texte sur le principe de neutralité fiscale, pour que les livraisons de biens et autres prestations de services, visées à l'article 15, points 7 et 9, de la sixième directive, soient exonérées, est l'appartenance de l'aéronef qui en est bénéficiaire à une compagnie de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international. Ce critère permettrait une application simple et cohérente des règles édictées par l'article 15, points 6, 7 et 9, de la sixième directive.

22 Cimber Air A/S tire de cette interprétation, pour le litige au principal, la conclusion que les règles danoises et leur application, limitant le bénéfice de l'exonération aux seuls aéronefs qui effectuent un vol international, sont incompatibles avec le droit communautaire.

*Réponse de la Cour*

23 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 (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 du 10 septembre 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, point 25).

24 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. Et, 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.

25 Pour ces raisons, s'il est constant que la sixième directive peut prévoir des exonérations qui portent atteinte aux principes rappelés au point précédent, la Cour juge que lesdites exonérations doivent être interprétées strictement (voir, en ce sens, arrêts SDC, précité, point 20; du 7 septembre 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, point 12, et Kügler, précité, point 28).

26 En l'espèce, selon l'article 15, points 7 et 9, de la sixième directive, les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs visés au point 6 du même article et les prestations de services autres que celles énoncées à ce point 6, effectuées pour les besoins directs desdits aéronefs et de leur cargaison, sont exonérées de TVA.

27 Or, cet article 15, point 6, concerne les «aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré».

28 Ainsi, contrairement à ce qu'affirment la Commission et le gouvernement danois, l'exonération prévue à l'article 15 de la sixième directive vise formellement, aux points 7 et 9 comme au point 6 de ce même article, les vols intérieurs des aéronefs utilisés par des compagnies dont l'activité est principalement internationale.

29 La circonstance, invoquée par la Commission, que les exonérations à l'intérieur d'un État membre sont prévues à l'article 13 de la sixième directive et que les conditions d'exonération de l'article 15 de la même directive sont complètement harmonisées ne peut avoir pour effet de donner à cet article 15 un sens différent de celui qui résulte clairement de sa lecture.

30 Il convient donc de répondre à la première question que les dispositions de l'article 15, points 6, 7 et 9, de la sixième directive doivent être interprétées en ce sens que les livraisons de biens et les prestations de services, visées par ces dispositions, à des aéronefs, qui effectuent des vols intérieurs mais qui sont utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré sont exonérées de la TVA.

**Sur la seconde question**

31 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, quels sont les critères qui doivent être retenus pour déterminer si une compagnie de navigation aérienne pratique essentiellement un trafic international.

*Observations soumises à la Cour*

32 La Commission et le gouvernement danois estiment qu'il n'y a pas lieu de répondre à cette question, compte tenu de la réponse qui devrait être apportée à la première.

33 Cimber Air A/S soutient que le terme «essentiellement» utilisé à l'article 15, point 6, de la sixième directive doit être apprécié au regard de l'ensemble du trafic pratiqué par une compagnie de navigation aérienne, en procédant, d'une part, à une appréciation dans le temps et, d'autre part, à l'analyse des critères de production et de ventes.

34 Elle estime que la partie internationale du trafic doit être déterminée sur une longue période de telle sorte que si une compagnie de navigation aérienne a, pendant plusieurs années, pratiqué essentiellement un trafic international et que, au cours d'une année, cette activité a diminué, cela ne peut entraîner, au titre de cette dernière année, un traitement fiscal différent en matière de TVA pour les aéronefs de cette compagnie.

35 Concernant les critères de nature à déterminer l'importance du trafic international d'une compagnie de navigation aérienne, Cimber Air A/S propose de mesurer la production en sièges-kilomètres, ce qui permettrait de déterminer ainsi la part du chiffre d'affaires réalisé par les vols internationaux.

36 La société fait valoir que les indicateurs tels que le nombre de passagers payants et le nombre de vols ne donnent pas la même mesure exacte de l'importance de l'activité d'une compagnie aérienne.

Réponse de la Cour

37 Pour les raisons invoquées aux points 23 à 25 du présent arrêt, la notion de «compagnie pratiquant essentiellement un trafic international» revêt une portée communautaire et doit être interprétée strictement en tant qu'elle sert de fondement à des exonérations de TVA.

38 Cette interprétation doit tenir compte du décalage qui existe entre certaines versions linguistiques de la disposition en cause. En effet, les versions française, italienne, espagnole et portugaise, de l'article 15, point 6, de la sixième directive emploient le mot «essentiellement» ou son équivalent, tandis que les versions danoise, allemande, anglaise et néerlandaise, emploient, respectivement, les mots «hovedsageligt», «hauptsächlich», «chiefly» et «hoofdzakelijk». En vertu de ces dernières expressions, la disposition citée viserait les compagnies aériennes dont le trafic international ne présente qu'une simple prédominance sur le trafic autre qu'international, alors que selon les premières, le trafic international devrait représenter l'activité quasi exclusive de ces compagnies.

39 On peut déduire de cette analyse que doivent, en tout état de cause, être considérées comme des compagnies pratiquant essentiellement un trafic international celles dont les activités autres qu'internationales se révèlent sensiblement moins importantes que leurs activités internationales.

40 Il convient de répondre à la seconde question qu'il appartient aux juridictions nationales d'apprécier l'importance respective des parts d'activités internationales et autres qu'internationales de ces compagnies. Afin de procéder à cette appréciation, peuvent être pris en compte tous les éléments qui donnent une indication de l'importance relative du type de trafic concerné, notamment le chiffre d'affaires.

## 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **Les dispositions de l'article 15, points 6, 7 et 9, de la 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 —, doivent être interprétées en ce sens que les livraisons de biens et les prestations de services, visées par ces dispositions, à des aéronefs qui effectuent des vols intérieurs mais qui sont utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré sont exonérées de la TVA.**

2) **Il appartient aux juridictions nationales d'apprécier l'importance respective des parts d'activités internationales et autres qu'internationales de ces compagnies. Afin de procéder à cette appréciation, peuvent être pris en compte tous les éléments qui donnent une indication de l'importance relative du type de trafic concerné, notamment le chiffre d'affaires.**

Signatures.