CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. CARL OTTO LENZ
présentées le 14 février 1990 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

A — Les faits

1. L'affaire que nous sommes appelés à examiner aujourd'hui soulève trois questions relatives aux ressources propres de la Communauté. La première question porte sur le point de savoir si les transports entre la France continentale et les départements de la Corse, dans la mesure où ils sont effectués dans les eaux internationales, sont en tant que tels soumis à la taxe sur la valeur ajoutée conformément à la directive 77/388/CEE [1].

2. La deuxième question porte sur le point de savoir si la République française, parce qu'elle n'a pas agi en ce sens (ou plutôt parce qu'elle a maintenu la réglementation préexistante relative à l'exonération des transports entre la France continentale et la Corse), a l'obligation d'effectuer des versements compensatoires dans le cadre de la mise à disposition des ressources propres aux Communautés pour les exercices 1980 à 1985 (plus précisément parce que l'exonération accordée pourrait tout au plus être fondée sur les dispositions combinées de l'article 28 de la directive 77/388 et du point 17 de l'annexe F à ladite directive).

3. La troisième question porte sur le point de savoir si à compter du 31 octobre 1986 (date à laquelle les versements compensatoires auraient dû être mis à la disposition de la Commission, ainsi que celle-ci en avait fait la demande) des intérêts de retard sont exigibles pour ces versements compensatoires, qui, jusqu'à présent, n'ont pas encore été effectués.

4. La Commission estime, comme on le sait, que de tels transports, dont les lieux de départ et d'arrivée sont situés sur le territoire français et qui ne comportent aucune escale dans d'autres États membres, sont à considérer comme des prestations de services effectuées *à l'intérieur du pays* (au sens de l'article 2 de la directive 77/388 et, partant, comme des prestations entièrement soumises à l'impôt, avec les conséquences que cela comporte en matière de mise à disposition des ressources propres aux Communautés, conformément à l'article 2 du règlement (CEE) n° 2892/77 [2]. Comme la République française soutient un point de vue différent (qui est d'ailleurs partagé — ainsi qu'il a été déjà exposé — par le royaume d'Espagne), la Cour a été saisie, en application de l'article 169 du traité instituant la Communauté économique européenne, d'un recours de la Commission visant à faire constater « qu'en ne respectant pas l'obligation de calculer les ressources propres non payées pour les années 1980 à 1985 ainsi que pour les exercices postérieurs, qu'en ne respectant pas l'obligation d'envoyer une copie de ces calculs à la Commission et qu'en ne respectant pas l'obligation de mettre à la disposition de la Commission l'équivalent du montant des ressources propres en question en exonérant de la TVA la partie internationale des trans-

* Langue originale: l'allemand.

1 — JO 1977, L 145, p. 1.

2 — JO 1977, L 336, p. 8.

ports entre la France continentale et les départements de la Corse en infraction à la sixième directive TVA, et qu'en ne respectant pas l'obligation de payer les intérêts de retard sur les sommes jusqu'à la date à laquelle ces sommes sont mises à disposition, en vertu de l'article 11 du règlement n° 2891/77 [3] et avec effet aux dates indiquées par la Commission, la France a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE ».

B — A cet égard, nous estimons que l'analyse suivante s'impose:

5. 1) Il y a lieu de reconnaître sans plus que, d'après les *termes de la directive* 77/388, il n'est pas aisé de considérer la thèse de la Commission comme pertinente. Au contraire, les termes de la directive militent plutôt en faveur du point de vue défendu par la République française et le royaume d'Espagne: ainsi lit-on à l'article 2 que sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (entre autres) les prestations de services effectuées à titre onéreux *à l'intérieur du pays* par un assujetti agissant en tant que tel, et, selon l'article 3, l'intérieur du pays correspond au *champ d'application du traité* instituant la Communauté économique européenne tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227 (ce qui n'inclut assurément pas les eaux internationales).

6. 2) Il convient, en outre, de reconnaître que les *deux arrêts* qui ont été principalement invoqués en l'espèce (à savoir les arrêts rendus dans les affaires 168/84 [4] et 283/84 [5]) ne sont pas directement de nature à étayer le point de vue de la Commission ni à corroborer celui de la partie défenderesse, parce qu'ils ne traitent manifestement pas de la question dont il s'agit en l'espèce et qui n'avait pas à être examinée à l'époque.

7. En effet, dans l'arrêt rendu dans l'affaire 168/84 (il s'agissait de prestations de services à bord de bateaux de mer), la Cour a seulement relevé que l'article 9 de la directive 77/388 ne limite pas la *liberté* des États membres de déterminer l'imposition de prestations de services accomplies en dehors du domaine de leur souveraineté territoriale (ce qui signifie simplement qu'une telle *possibilité* est offerte aux États membres sans qu'il y ait, toutefois, une obligation à cet égard).

8. De la même manière, dans l'affaire 283/84 (il s'agissait en l'espèce du transport maritime entre la péninsule italienne et la Sardaigne, qui est soumis à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'intégralité du trajet), la Cour — en réponse à la question soulevée dans l'affaire précitée, qui visait à savoir si un État membre peut aller jusqu'à imposer une telle taxation ou si celle-ci est exclue conformément à la directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée — a uniquement constaté que la directive, notamment l'article 9, paragraphe 2, sous b), ne limite d'aucune façon la *liberté* des États membres d'étendre le champ d'application de leur législation fiscale au-delà de leurs limites territoriales proprement dites (ce qui, à son tour, signifie seulement qu'une telle possibilité leur est offerte, mais qu'une obligation ne leur est pas imposée à cet égard).

9. Nous ajouterons — à titre de parenthèse — que, de toute évidence, il importe peu, en revanche, que le texte allemand de l'arrêt énonce, par ailleurs, « Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind*... », car cette formulation plus large procède sans doute

3 — JO 1977, L 336, p. 1.

4 — Arrêt du 4 juillet 1985, Günter Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Rec. 1985, p. 2251).

5 — Arrêt du 23 janvier 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. 1986, p. 231).

d'une erreur de traduction, comme le démontre une comparaison avec le texte italien (l'italien était la langue de procédure) et avec le texte français (« nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni... »; « dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes... »).

10. 3) Toutefois, on observera — et c'est d'ailleurs la raison pour laquelle il conviendrait de ne pas faire complètement abstraction de ces arrêts aux fins de l'examen de la présente affaire — que, dans l'affaire 168/84, la Cour a souligné que la *fonction* dudit *article 9* de la directive consiste « à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de taxe sur la valeur ajoutée » (ce qui permet de conclure qu'il n'y aurait pas lieu de donner une interprétation extensive aux formulations retenues dans cet article, dans la mesure où il s'agit simplement de déterminer le champ d'application de la directive), et qu'en l'espèce il s'agit également de prestations de services accomplies en dehors du domaine de la souveraineté territoriale des États membres « à bord de *bateaux de mer relevant de leur juridiction* » (ce qui paraît suggérer une relativisation du principe de territorialité sur lequel la France et l'Espagne ont tellement insisté).

11. L'arrêt rendu dans l'affaire 283/84 attire également l'attention (comme, d'ailleurs, l'arrêt rendu dans l'affaire 51/88 [6]) sur la fonction de l'article 9 de la directive, visant à établir une répartition des sphères d'application des législations nationales en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour éviter des conflits de compétence dans l'hypothèse où une prestation de services est susceptible de relever de l'ordre juridique de plus d'un État membre.

12. La Cour a, en outre, souligné qu'aucun concours de compétence n'est soulevé si le navire effectuant le transport relie deux points d'un même État et si l'itinéraire choisi, même s'il passe en partie en dehors du territoire national, n'emprunte aucun espace relevant de la souveraineté nationale d'un autre État. Dans l'hypothèse de tels transports, qui peuvent être considérés comme des transports purement internes, la détermination du *champ d'application territorial* de la taxe sur la valeur ajoutée doit donc se faire en fonction des règles de base des *articles 2 et 3* de la directive et non de l'article 9. Cela démontre qu'aux fins de la solution du présent litige, qui ne relève pas du tout de l'article 9, paragraphe 2, sous b), sur le libellé duquel le représentant du royaume d'Espagne a particulièrement insisté, il convient de s'en tenir plutôt aux règles générales du traité relatives au champ d'application territorial du droit communautaire.

13. En outre, ces arrêts, précisément parce qu'ils soulignent que les États membres sont *libres* d'imposer les opérations effectuées dans les eaux internationales, permettent de démontrer aisément que l'argumentation du gouvernement français, tirée du droit international, sur les limites de la souveraineté nationale n'a guère de poids.

14. 4) S'il ressort déjà clairement des arrêts précités qu'il ne convient pas de privilégier le principe de la territorialité, auquel la France et l'Espagne attachent tellement d'importance, pour déterminer le champ d'application des dispositions du traité, cette conclusion, qui revêt de l'importance en l'espèce, peut également être étayée par la

6 — Arrêt du 15 mars 1989, Hamann (51/88, Rec. 1989, p. 767).

référence à d'autres arrêts qui révèlent que, dans certains cas, les principes du traité doivent également être pris en compte pour des activités exercées en dehors du territoire du traité, et qu'il n'y a donc pas lieu de procéder à une interprétation trop stricte du champ d'application du droit communautaire.

15. Nous rappellerons ici, d'une part, l'arrêt de la Cour dans l'affaire 167/73 [7], selon lequel la disposition du code du travail maritime français imposant que le personnel d'un navire doit, dans une certaine proportion, être de nationalité française est incompatible avec l'article 48 du traité et avec le règlement (CEE) n° 1612/68 [8] adopté en la matière. Si l'on souligne ici que les transports maritimes sont soumis aux règles générales du traité et que cela implique l'interdiction de toute discrimination en ce qui concerne l'accès à l'emploi et les *conditions de travail*, il est difficilement concevable que cette règle ne s'applique que tant que les navires concernés se trouvent à l'intérieur des eaux territoriales des États membres.

16. Le principe selon lequel l'exercice temporaire d'activités (ici le transport empruntant les eaux internationales) ne suffit pas pour écarter l'application du droit communautaire (en l'occurrence, la directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée) dès lors que l'activité en cause garde un rattachement suffisamment étroit avec le territoire de la Communauté (ici, le port de départ et le port d'arrivée sont situés dans le même État membre) est confirmé par l'arrêt de la Cour dans l'affaire 237/83 [9]. Dans cet arrêt, la Cour a considéré que la législation sociale communautaire était applicable aux activités qu'un travailleur ressortissant d'un État membre exerçait dans un *pays tiers* pour le compte d'une entreprise d'un autre État membre.

17. Nous nous référons, d'autre part, à l'arrêt de la Cour dans l'affaire 9/88 [10] (qui portait sur la question de savoir si un travailleur portugais employé sur un navire battant pavillon néerlandais bénéficie, dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle, du principe communautaire de l'égalité de traitement). Il nous paraît très important que, dans le cas d'espèce, la Cour — en se référant à la jurisprudence selon laquelle les activités professionnelles exercées en dehors du territoire de la Communauté peuvent être considérées comme des activités exercées par des travailleurs occupés sur le territoire d'un État membre dès lors qu'il existe un lien de rattachement suffisamment étroit avec ce territoire — ait déclaré qu'il convient de considérer un travailleur portugais employé sur un navire battant pavillon néerlandais comme occupé sur le territoire d'un État membre dès lors qu'il existe avec ce territoire des liens suffisants (qui s'apprécient en fonction de l'enregistrement du navire, du siège néerlandais de la société d'armement, de l'engagement du travailleur aux Pays-Bas, de l'assujettissement au régime néerlandais de sécurité sociale et de la soumission à la législation néerlandaise en matière d'impôt sur le revenu).

18. 5) Si les considérations que suggère la jurisprudence précitée (sur la relativisation du principe de la territorialité et sur l'interprétation pertinente du champ d'application territorial des règles du traité) militent, par conséquent, contre la thèse défendue par

7 — Arrêt du 4 avril 1974, Commission/République française (167/73, Rec. 1974, p. 359).

8 — JO 1968, L 257, p. 2.

9 — Arrêt du 12 juillet 1984, SARL Prodest/Caisse primaire d'assurance maladie de Paris (237/83, Rec. 1984, p. 3153).

10 — Arrêt du 27 septembre 1989, M. Mário Lopes da Veiga/Staatssecretaris van Justitie (9/88, Rec. 1989, p. 2989).

la République française et le royaume d'Espagne en ce qui concerne l'interprétation de la directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée, quelques autres arguments viennent également confirmer la supposition que la thèse pertinente est celle de la Commission.

19. a) A cet égard, nous ne pensons pas tant au fait — certes, également intéressant et que la Commission a évoqué — que, lors de la seizième réunion du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, la très grande majorité des délégations s'est prononcée en faveur d'une imposition des prestations de transport telles que celles visées en l'espèce. En effet, tel n'a été le cas que pour des raisons pratiques — ainsi que cela a été admis par la Commission et expressément souligné par la France; toutefois, cette conclusion ne s'est pas vu reconnaître un caractère juridiquement contraignant.

20. b) En revanche, l'*objectif d'harmonisation* de la directive 77/388, qui tend également — ainsi qu'il résulte de l'intitulé de la directive — à l'établissement d'une assiette uniforme, nous paraît revêtir de l'importance.

21. Si l'on garde cela à l'esprit — et à cet égard il convient, comme la Commission l'a souligné à juste titre, de ne pas oublier qu'il s'agit d'une harmonisation complète et que toutes les exonérations (ainsi que la Cour l'a affirmé dans l'arrêt rendu dans l'affaire 235/85 [11]) doivent être « expresses et précises » (point 19) —, force est de conclure qu'il serait incompatible avec ces objectifs (ainsi qu'il a été déjà exposé dans les conclusions prononcées dans l'affaire 283/84) que la taxation diffère selon que le transport s'effectue entre deux points d'un même État membre, par terre ou par mer et, dans ce dernier cas, de nouveau selon que le transport a lieu dans les eaux territoriales ou au-delà de la zone des douze milles (d'ailleurs, cela serait sans doute difficilement contrôlable et, partant, incompatible avec l'idée exprimée dans le dix-septième considérant de la directive, selon lequel il convient de simplifier la perception de la taxe et d'éviter les évasions fiscales). Même s'il faut admettre que de telles considérations importent peu pour les transports vers la Corse, leur pertinence est cependant incontestable en ce qui concerne d'autres contextes qui sont tout à fait concevables dans certains États membres, et il paraît donc justifié d'en tenir compte lors de l'interprétation de la directive, puisque celle-ci est d'application générale. En conséquence, il est effectivement concevable que la directive soit commandée par le principe selon lequel il convient de considérer comme une prestation effectuée à l'intérieur du pays un transport effectué entre deux points d'un même État membre, sans escale dans des territoires étrangers.

22. c) A cela s'ajoutent, en outre, les enseignements qui peuvent être tirés de l'*acte relatif aux conditions d'adhésion* et aux adaptations des traités — applicable en ce qui concerne l'Espagne et le Portugal.

23. A cet égard, la Commission a, comme on le sait, fait référence, d'une part, au point V, « Fiscalité », de l'annexe I, en vertu duquel il y avait lieu de compléter l'article 15 de la directive 77/388 en ce sens que la République portugaise peut *assimiler au transport international* les transports maritimes et aériens entre les îles qui composent les régions autonomes des Açores et de Madère et entre celles-ci et le continent. Elle a, d'autre part, attiré l'attention sur l'article 374 du même acte, selon lequel la

11 — Arrêt du 26 mars 1987, Commission/Royaume des Pays-Bas (235/85, Rec. 1987, p. 1471).

disposition complémentaire que nous venons d'évoquer n'affecte pas le montant des droits dus au titre des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée.

24. Il y a donc effectivement lieu de penser que, en arrêtant ces dispositions, tous les États concernés sont partis de l'idée que les transports en cause constituaient au regard de la directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée des transports nationaux soumis à la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, s'il avait été clair que la directive appelle une interprétation dans le sens suggéré par la France et l'Espagne (à savoir que les États membres sont *libres* d'imposer ou non de tels transports), la disposition complémentaire dans l'acte d'adhésion n'aurait pas été nécessaire, ou on aurait pu décider qu'il n'y serait question que de l'assimilation du transport dans les eaux territoriales au transport international — ce qui répond à l'observation verbale du gouvernement espagnol, selon laquelle il aurait été nécessaire de compléter l'article 15, parce que les trajets dans les eaux territoriales devaient également être imposés.

25. A notre avis, on ne saurait non plus objecter à cette analyse que de telles dispositions spécifiques dans l'acte d'adhésion ont pour finalité de résoudre des difficultés particulières liées à l'adhésion d'un État membre et que l'on ne devrait donc pas en tirer des conclusions allant au-delà. Lorsque — comme ce fut le cas dans le point V de l'annexe I à l'acte d'adhésion en ce qui concerne l'article 15 de la directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée — on décide de compléter et de modifier un système existant, cela révèle aussi — incidemment — comment il convient d'appréhender le système sur un point particulier, c'est-à-dire qu'il s'agit, en quelque sorte, d'une interprétation authentique de règles existantes et pas seulement de la solution d'un problème concret d'adhésion.

26. En outre, s'agissant de l'article 374, précité, de l'acte d'adhésion, on ne voit pas du tout pour quelle raison seul le Portugal aurait dû se voir imposer une obligation de paiement en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations de transport vers les lieux susvisés. Compte tenu des distances importantes en cause, qui séparent le continent et les îles qui en font partie, et du potentiel économique de l'État membre concerné, on aurait sans doute pu s'attendre plutôt à une exonération.

27. Il ne peut donc assurément pas être question ici de la solution d'un problème particulier, mais il est, en revanche, davantage concevable de retenir l'idée de la clarification d'un principe qui est valable d'une manière générale pour tous les États membre.

28. 6) Nous serions donc d'avis que, sur la base d'une appréciation rationnelle de tous les éléments pertinents, force est de reconnaître que la Commission a avancé les meilleurs arguments à l'appui de sa thèse. La directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée impose donc la taxation de l'ensemble du transport entre la France continentale et la Corse, et une exonération n'est tout au plus envisageable que conformément aux dispositions combinées de l'article 28, paragraphe 3, sous b), et de l'annexe F de la directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée (sur lesquelles la France — comme on le sait — n'entendait s'appuyer que dans la mesure où il s'agit du transport à l'intérieur des eaux territoriales).

29. En conséquence, il est également clair (en réalité, cette autre conclusion n'était pas litigieuse) qu'il y a lieu d'effectuer les calculs nécessaires afin de déterminer les ressources propres dues au titre de la taxe sur la valeur ajoutée conformément au

règlement n° 2892/77 et de les mettre à la disposition de la Communauté.

30. Or, puisque tel n'a pas été le cas malgré la mise en demeure de la Commission, il est en outre clair que des intérêts sont dus conformément à l'article 11 du règlement (CEE) n° 2891/77. Une inscription tardive au crédit du compte de la Commission suffit, comme on le sait, pour que des intérêts moratoires soient dus. En revanche, selon la jurisprudence de la Cour, peu importe le motif de l'inscription tardive (voir arrêt dans l'affaire 303/84 [12]), et en particulier le fait que l'État membre concerné ne partage pas la conception juridique défendue par la Commission (affaire 93/85 [13]), c'est-à-dire — ainsi que cela a été souligné en l'espèce — qu'il s'est fondé de bonne foi sur une interprétation différente du droit communautaire.

C — Conclusions

31. 7) En conséquence, il convient de faire droit à la requête de la Commission et de procéder aux constatations qu'elle sollicite. Conformément aux conclusions présentées par la Commission, il y a lieu, en outre, de condamner la République française aux dépens de l'instance.

12 — Arrêt du 20 mars 1986, Commission/République fédérale d'Allemagne (303/84, Rec. 1986, p. 1171).

13 — Arrêt du 18 décembre 1986, Commission/Royaume-Uni (93/85, Rec. 1986, p. 4011).