Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

26 avril 2012 *

«TVA — Directive 2006/112/CE — Exonérations — Article 151, paragraphe 1, sous c) — Opération de démantèlement de navires obsolètes de la marine américaine effectuée sur le territoire d'un État membre»

Dans l'affaire C-225/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni), par décision du 9 mai 2011, parvenue à la Cour le 13 mai 2011, dans la procédure

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contre

Able UK Ltd,

LA COUR (huitième chambre),

composée de Mme A. Prechal (rapporteur), président de chambre, MM. K. Schiemann et L. Bay Larsen, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. L. Seeboruth, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement polonais, par M. M. Szpunar, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et Mme C. Soulay, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: l'anglais.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») à Able UK Ltd (ci-après «Able») au sujet de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») applicable aux services de démantèlement de navires obsolètes de la marine américaine.

Le cadre juridique

Le droit international

3 Le traité de l'Atlantique Nord a été signé à Washington (États-Unis) le 4 avril 1949.

4 Le protocole sur le statut des quartiers généraux militaires internationaux créés en vertu du traité de l'Atlantique Nord, signé à Paris le 28 août 1952 (ci-après le «protocole sur les quartiers généraux militaires»), prévoit à son article VIII, point 1:

«En vue de faciliter l'établissement, la construction, l'entretien et le fonctionnement des quartiers généraux interalliés, ces quartiers généraux sont exonérés, dans toute la mesure du possible, des droits et taxes afférents aux dépenses supportées par eux dans l'intérêt de la défense commune et pour leur avantage officiel et exclusif, et chaque partie au présent protocole procédera à des négociations avec les quartiers généraux établis sur son territoire en vue de conclure un accord à cet effet.»

Le droit de l'Union

5 Aux termes de l'article 151, paragraphe 1, de la directive TVA:

«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

c) les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans les États membres parties au traité de l'Atlantique Nord et destinées aux forces armées des autres États parties à ce traité pour l'usage de ces forces ou de l'élément civil qui les accompagne, ou pour l'approvisionnement de leurs mess ou cantines lorsque ces forces sont affectées à l'effort commun de défense;

d) les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à destination d'un autre État membre et destinées aux forces armées de tout État partie au traité de l'Atlantique Nord, autre que l'État membre de destination lui-même, pour l'usage de ces forces ou de l'élément civil qui les accompagne, ou pour l'approvisionnement de leurs mess ou cantines lorsque ces forces sont affectées à l'effort commun de défense;

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

6 Il ressort de la décision de renvoi qu'Able a conclu un contrat avec la United States Department of Transportation Maritime Administration (Administration maritime du département des transports des États-Unis) en vue de démanteler treize navires qui étaient au service de la marine américaine, mais qui avaient été par la suite consignés dans la flotte de réserve et mouillaient dans la James River, en Virginie (États-Unis). Le contrat était divisé en deux parties distinctes. En premier lieu, les navires devaient être préparés puis remorqués à partir des États-Unis jusqu'au Royaume-Uni. En deuxième lieu, une fois sécurisés sur le site d'Able, situé à Teesside (Royaume-Uni), ils devaient être démantelés. Des inspecteurs du gouvernement des États-Unis devaient exercer une présence sur le site pendant toute la durée du contrat.

7 Able a demandé aux Commissioners, dans une lettre du 27 août 2008, de se prononcer sur le régime en matière de TVA auquel le service de démantèlement qu'elle fournissait était soumis. Able soutenait que ses prestations étaient exonérées conformément à l'article 15, point 10, troisième tiret, 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), remplacé depuis lors par l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

8 Le 15 octobre 2008, les Commissioners ont rendu une décision selon laquelle les services de démantèlement effectués par Able étaient soumis au taux normal de la TVA. Cette société a demandé une révision de ladite décision le 21 octobre 2008. Les Commissioners ayant confirmé cette même décision le 18 novembre 2008, Able a introduit un recours devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) qui, par une décision du 24 novembre 2009, a jugé que les prestations de démantèlement de navires fournies par Able étaient exonérées.

9 Les Commissioners ont introduit un recours contre cette décision devant la juridiction de renvoi. Selon eux, l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA ne s'applique qu'aux forces armées d'un État partie au traité de l'Atlantique Nord séjournant dans un État membre, qui est une autre partie à ce même traité, et seulement si ces forces participent à une activité directement liée à l'effort commun de défense.

10 Considérant que la solution du litige dont il est saisi nécessite l'interprétation de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 151, paragraphe 1, sous c), de la [directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'une prestation de services, effectuée au Royaume-Uni, consistant dans le démantèlement de navires obsolètes de la marine américaine pour le compte de la United States Department of Transportation Maritime Administration, est exonérée de la TVA dans l'une ou l'autre ou l'une et l'autre des circonstances suivantes:

a) lorsque cette prestation n'a pas été effectuée pour un élément des forces armées d'un membre de l'OTAN [Organisation du traité de l'Atlantique Nord] affectées à l'effort commun de défense ou pour l'élément civil qui les accompagne;

b) lorsque cette prestation n'a pas été effectuée pour un élément des forces armées d'un membre de l'OTAN stationnées ou séjournant au Royaume-Uni ou pour l'élément civil qui les accompagne?»

Sur la question préjudicielle

11 S'agissant de la première partie de la question posée, il ressort de la décision de renvoi qu'elle trouve son origine dans le libellé de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. En effet, ce libellé permettrait de lire le dernier membre de phrase de cette disposition, à savoir les termes «lorsque ces forces sont affectées à l'effort commun de défense», comme se rattachant uniquement à la partie de phrase qui le précède immédiatement, à savoir «[les livraisons de biens et les prestations de services effectuées] pour l'approvisionnement de leurs mess ou cantines», et non pas comme se rapportant à ladite disposition dans son intégralité. L'absence, dans certaines versions linguistiques, telles que les versions en langues anglaise et française, d'une virgule précédant ce dernier membre de phrase serait de nature à confirmer une telle lecture.

12 À cet égard, il y a lieu de relever qu'une virgule figure à ce même endroit dans certaines autres versions linguistiques de ladite disposition, telles que les versions en langues espagnole, danoise et néerlandaise. Dans ces conditions, la présence ou l'absence d'une virgule ne saurait être considérée comme déterminante pour l'interprétation de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

13 En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, la formulation utilisée dans l'une des versions linguistiques d'une disposition du droit de l'Union ne saurait servir de base unique à l'interprétation de cette disposition ou se voir attribuer, à cet égard, un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques. Une telle approche serait en effet incompatible avec l'exigence d'uniformité d'application du droit de l'Union. En cas de divergence entre les diverses versions linguistiques, la disposition en cause doit ainsi être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément (voir, notamment, arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas, C-41/09, Rec. p. I-831, point 44 et jurisprudence citée).

14 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence également constante de la Cour, les exonérations de la TVA, parmi lesquelles figure celle instaurée par l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive 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 cette taxe (voir en ce sens, notamment, arrêt du 22 décembre 2010, Feltgen et Bacino Charter Company, C-116/10, Rec. p. I-14187, point 19 et jurisprudence citée).

15 Or, une interprétation selon laquelle le dernier membre de phrase de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA se rattacherait uniquement à la partie de phrase qui le précède immédiatement aboutirait à reconnaître à l'exonération prévue à cette disposition un champ d'application non seulement étendu, mais également incohérent, ainsi que l'a relevé à bon droit le gouvernement du Royaume-Uni.

16 En effet, si une telle interprétation était retenue, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans les États membres parties au traité de l'Atlantique Nord et destinées aux forces armées des autres États parties à ce traité pour l'usage de ces forces ou de l'élément civil les accompagnant seraient exonérées de la TVA en toutes circonstances, alors que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées pour l'approvisionnement de leurs mess ou cantines ne le seraient que lorsque lesdites forces sont affectées à l'effort commun de défense. Or, une telle différenciation s'agissant de l'étendue de l'exonération prévue à l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, apparaît dépourvue de tout sens.

17 En outre, ladite disposition doit être comprise en tenant compte de l'objectif de l'exonération qu'elle instaure. S'agissant de cet objectif, il n'existe aucun indice selon lequel celui-ci aurait été, ainsi que cela a été évoqué devant la juridiction de renvoi, d'empêcher les États membres parties au traité de l'Atlantique Nord de bénéficier d'un avantage fiscal résultant de leur adhésion à l'OTAN. Au demeurant, ainsi que l'a relevé la juridiction de renvoi elle-même, un tel objectif impliquerait l'existence d'une exonération généralisée des livraisons de biens et des prestations de services au

bénéfice des engagements pris dans le cadre de l'OTAN, y compris par les forces armées propres de l'État membre dans lequel ces livraisons ou ces prestations ont lieu. Or, il est manifeste que l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA n'instaure pas une exonération d'une telle ampleur.

18 En revanche, il apparaît que l'objectif poursuivi par le législateur de l'Union en adoptant ladite disposition doit plutôt être entendu, ainsi que le fait valoir la Commission européenne, comme étant celui de permettre aux États membres de respecter certains engagements pris dans le cadre de l'OTAN. Or, aucun élément du dossier soumis à la Cour ne permet de conclure que l'interprétation dudit article 151, paragraphe 1, sous c), évoquée au point 15 du présent arrêt, s'imposerait afin que de tels engagements puissent être respectés.

19 Au contraire, l'article VIII du protocole sur les quartiers généraux militaires, dont, ainsi que l'observe la Commission, le législateur de l'Union se serait plus particulièrement inspiré en adoptant l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, se réfère précisément à une exonération des droits et des taxes afférents aux dépenses supportées «dans l'intérêt de la défense commune».

20 Il y a donc lieu d'interpréter l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA en ce sens qu'une prestation de services, telle que celle en cause au principal, effectuée dans un État membre partie au traité de l'Atlantique Nord et consistant dans le démantèlement de navires obsolètes de la marine d'un autre État partie à ce traité, est exonérée de la TVA, en vertu de cette disposition, uniquement lorsque cette prestation est effectuée pour un élément des forces armées de cet autre État affectées à l'effort commun de défense ou pour l'élément civil qui les accompagne.

21 S'agissant de la seconde partie de la question posée par la juridiction de renvoi, il y a lieu de relever que le libellé de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA n'indique pas, par lui-même, si une prestation de services, telle que celle en cause au principal, effectuée dans un État membre partie au traité de l'Atlantique Nord, doit, pour être exonérée de la TVA, être effectuée pour un élément des forces armées d'un autre État partie à ce traité qui sont stationnées ou qui séjournent sur le territoire de l'État membre concerné ou pour l'élément civil qui les accompagne.

22 Toutefois, selon une jurisprudence constante de la Cour, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, 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, arrêt Feltgen et Bacino Charter Company, précité, point 12 et jurisprudence citée).

23 Pour ce qui concerne le contexte de l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, il y a lieu de tenir compte, comme le font observer à bon droit les gouvernements du Royaume-Uni et polonais, du paragraphe 1, sous d), du même article. Alors que la première de ces deux dispositions exonère de la TVA, dans certaines conditions, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans les États membres parties au traité de l'Atlantique Nord et destinées aux forces armées des autres États parties à ce traité, la seconde disposition exonère, dans les mêmes conditions, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à destination d'un autre État membre et destinées aux forces armées de tout État partie au traité de l'Atlantique Nord autre que l'État membre de destination lui-même.

24 Il ressort de ces deux dispositions que, ainsi qu'il a déjà été indiqué au point 17 du présent arrêt, le législateur de l'Union a voulu exclure de l'exonération de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services destinées aux forces armées de l'État membre d'accueil de ces livraisons ou de ces prestations.

25 Or, d'une part, ladite exclusion, en ce qu'elle vise précisément les forces armées qui sont stationnées ou qui séjournent sur le territoire de leur propre État membre, suggère déjà, en tant que telle, que le lieu du stationnement ou du séjour des forces armées est pertinent pour l'application desdites dispositions.

26 D'autre part, si l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA était interprété comme exonérant de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans un État membre partie au traité de l'Atlantique Nord et destinées aux forces armées d'un autre État partie à ce traité, même si lesdites forces ne sont pas stationnées ou ne séjournent pas sur le territoire dudit État membre, ces livraisons ou prestations pourraient, en fin de compte, bénéficier, sans avoir été soumises à la TVA, à des forces armées d'un autre État membre qui sont stationnées ou qui séjournent sur le territoire de ce dernier. Or, une telle interprétation de ladite disposition porterait atteinte à la volonté du législateur de l'Union évoquée au point 24 du présent arrêt.

27 Dès lors, en tenant compte de ce qui précède ainsi que, par ailleurs, de la nécessité d'interpréter les exonérations de la TVA strictement, comme il est rappelé au point 14 du présent arrêt, l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété comme exonérant, dans les conditions qu'il prévoit, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans un État membre partie au traité de l'Atlantique Nord et destinées aux forces armées d'un autre État partie à ce traité, pour autant que celles-ci sont stationnées ou séjournent sur le territoire de l'État membre concerné.

28 Il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour qu'une interprétation de ladite disposition autre que celle retenue au point précédent s'imposerait afin de permettre aux États membres de respecter des engagements pris par ces derniers dans le cadre de l'OTAN.

29 Au contraire, il ressort de l'article VIII du protocole sur les quartiers généraux militaires que, en prévoyant une exonération des droits et des taxes en vue de faciliter l'établissement, la construction, l'entretien et le fonctionnement des quartiers généraux interalliés sur le territoire d'un État partie au traité de l'Atlantique Nord, cet article implique par définition qu'il s'agit de forces armées stationnées ou séjournant sur le territoire de cet État.

30 Par conséquent, il convient de répondre à la question posée que l'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services, telle que celle en cause au principal, effectuée dans un État membre partie au traité de l'Atlantique Nord et consistant dans le démantèlement de navires obsolètes de la marine d'un autre État partie à ce traité, est exonérée de la TVA, en vertu de cette disposition, uniquement lorsque:

— cette prestation est effectuée pour un élément des forces armées de cet autre État affectées à l'effort commun de défense ou pour l'élément civil qui les accompagne, et que

— cette même prestation est effectuée pour un élément desdites forces armées stationnées ou séjournant sur le territoire de l'État membre concerné ou pour l'élément civil qui les accompagne.

Sur les dépens

31 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 (huitième chambre) dit pour droit:

L'article 151, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services, telle que celle en cause au principal, effectuée dans un État

membre partie au traité de l'Atlantique Nord et consistant dans le démantèlement de navires obsolètes de la marine d'un autre État partie à ce traité, est exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée, en vertu de cette disposition, uniquement lorsque:

— **cette prestation est effectuée pour un élément des forces armées de cet autre État affectées à l'effort commun de défense ou pour l'élément civil qui les accompagne, et que**

— **cette même prestation est effectuée pour un élément desdites forces armées stationnées ou séjournant sur le territoire de l'État membre concerné ou pour l'élément civil qui les accompagne.**

Signatures