

62016CJ0288

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

29 juin 2017 ( \*1 )

«Renvoi préjudiciel — Directive 2006/112/CE — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Article 146, paragraphe 1, sous e) — Exonérations à l'exportation — Prestations de services directement liées aux exportations ou aux importations de biens — Notion»

Dans l'affaire C-288/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Augstākā tiesa (Cour suprême, Lettonie), par décision du 17 mai 2016, parvenue à la Cour le 23 mai 2016, dans la procédure

« L.?. » IK

contre

Valsts ieņēmumu dienests,

LA COUR (première chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur), président de chambre, MM. E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev et C. G. Fernlund, juges,

avocat général : Mme E. Sharpston,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le gouvernement letton, par M. I. Kalniņš ainsi que par Mmes D. Pelše et A. Bogdanova, en qualité d'agents,

—

pour la Commission européenne, par Mme M. Owsiany-Hornung et M. E. Kalniņš, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « L.?. » IK au Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale, Lettonie) au sujet de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à des opérations de transport de marchandises effectuées au cours des années 2008 à 2010.

Le cadre juridique

3

L'article 131 de la directive 2006/112 prévoit :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

4

L'article 146 de cette directive, figurant au chapitre 6, intitulé « Exonérations à l'exportation », du titre IX de celle-ci, dispose, à son paragraphe 1 :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a)

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

[...]

e)

les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 61 et à l'article 157, paragraphe 1, point a). »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

5

En vertu de contrats conclus avec plusieurs expéditeurs, « Atek » SIA s'est engagée à assurer le transport de marchandises placées sous un régime de transit, depuis le port de Riga (Lettonie) jusqu'en Biélorussie.

6

En vertu d'un autre contrat, « Atek » a confié à « L.?. » l'exécution effective de ce transport de marchandises.

7

Ledit transport a été effectué avec des véhicules appartenant à « Atek » et loués à « L.?. », étant entendu que, à l'égard des expéditeurs de ces marchandises, « Atek » a agi en tant que transporteur. Pour sa part, « L.?. » a assumé la conduite, les réparations et l'approvisionnement en carburant de ces véhicules ainsi que les formalités douanières aux points de passage des frontières, le gardiennage des marchandises, leur transfert au destinataire et les opérations nécessaires au chargement et au déchargement de celles-ci.

8

Estimant avoir fourni des services liés au transit, « L.?. » a appliqué à ceux-ci un taux de TVA de 0 %.

9

« L.?. » a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du mois de janvier 2008 à celui de décembre 2010. À la suite de ce contrôle, l'administration fiscale a calculé un complément de TVA à verser au budget de l'État, une amende et des intérêts de retard.

10

Par une décision du 21 septembre 2011, l'administration fiscale a confirmé ce calcul, au motif que « L.?. » n'était pas en droit d'appliquer un taux de TVA de 0 % aux services qu'elle avait fournis dans le cadre de son contrat conclu avec « Atek », puisque, d'une part, en l'absence de lien juridique avec l'expéditeur ou le destinataire des marchandises transportées, ces services ne pouvaient être assimilés à des services de transitaire ou de commissionnaire de transport, et que, d'autre part, à défaut d'être titulaire de la licence exigée par le droit letton, « L.?. » ne pouvait être considérée comme ayant la qualité de transporteur et n'était pas autorisée, par conséquent, à effectuer des transports de marchandises.

11

« L.?. » a introduit un recours contre cette décision devant l'administratīvā rajona tiesa (tribunal administratif de district, Lettonie), qui, par un jugement du 11 décembre 2012, a rejeté celui-ci.

12

Saisie d'un recours contre ce jugement, l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie) a, par un arrêt du 29 mai 2014, en partie accueilli et en partie rejeté celui-ci. En particulier, cette juridiction a considéré que, en l'absence de lien juridique entre l'expéditeur ou le destinataire des marchandises et « L.?. », les services fournis par cette dernière ne pouvaient être assimilés à des services de transitaire ou de commissionnaire de transport, mais constituaient une prestation de services de chauffeur consistant à doter d'un chauffeur un véhicule appartenant à un transporteur titulaire d'une licence de transport international de marchandises, en l'occurrence « Atek », et que, à défaut d'être titulaire d'une telle licence, « L.?. » ne pouvait pas non plus être considérée comme ayant la qualité de transporteur. Par conséquent, selon cette juridiction, le taux de TVA de 0 % ne pouvait pas être appliqué aux services fournis par « L.?. ».

13

« L.?. » s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant l'Augst?k? tiesa (Cour suprême, Lettonie), dans la mesure où, par celui-ci, l'Administrat?v? apgabaltiesa (Cour administrative régionale) avait rejeté son recours.

14

La juridiction de renvoi considère qu'il existe des doutes quant à l'interprétation qu'il convient de faire de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112. En particulier, ladite juridiction s'interroge sur le point de savoir si, nonobstant le fait que les services fournis par « L.?. » étaient liés aux marchandises transitant par le territoire letton, la circonstance que ces services ont été fournis non pas directement au destinataire ou à l'expéditeur de ces marchandises, avec lesquels « L.?. » n'avait pas de rapport juridique, mais au cocontractant de ceux-ci en Lettonie, à savoir « Atek », a une incidence sur l'application de l'exonération prévue à cette disposition, qui requiert l'existence d'un lien direct entre les prestations de services et les exportations ou importations de biens concernées.

15

C'est dans ce contexte que l'Augst?k? tiesa (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Faut-il interpréter l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive [2006/112] en ce sens que l'exonération qu'il prévoit ne s'applique que s'il existe un lien juridique direct, à savoir des relations d'affaires réciproques entre le prestataire des services, d'une part, et le destinataire ou l'expéditeur des marchandises, d'autre part ?

2)

Quels critères le lien direct, au sens de la disposition précitée, doit-il remplir pour qu'un service lié à l'importation ou à l'exportation de marchandises soit considéré comme exonéré ? »

Sur les questions préjudicielles

16

Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition s'applique à une opération telle que celle en cause au principal, à savoir une prestation de services de transport de biens à destination d'un pays tiers, lorsque ces services ne sont pas fournis directement à l'expéditeur ou au destinataire de ces biens.

17

En particulier, cette juridiction souhaite savoir si l'application de cette exonération, qui requiert que les prestations de services concernées soient « directement liées » à des exportations ou à des importations de biens visés à ladite disposition, est subordonnée à l'existence d'un lien juridique direct, tel que des relations d'affaires réciproques, entre le prestataire de services et l'expéditeur ou le destinataire des marchandises concernés.

18

À cet égard, il convient de rappeler que l'article 146 de la directive 2006/112 est relatif à l'exonération de la TVA des opérations à l'exportation en dehors de l'Union européenne. 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 [voir, s'agissant de l'article 15 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 1977, L 145, p. 1), arrêts du 18 octobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, point 29, ainsi que du 22 décembre 2010, Feltgen et Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, point 16].

19

L'exonération figurant à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112 complète celle prévue à ce même article 146, paragraphe 1, sous a), et vise, tout comme cette dernière exonération, à garantir l'imposition des prestations de services concernées au lieu de destination de celles-ci, à savoir celui où les produits exportés seront consommés.

20

À cette fin, ledit article 146, paragraphe 1, sous e), prévoit, notamment, que les services de transport directement liés à l'exportation de biens en dehors de l'Union sont exonérés de la TVA.

21

Une interprétation extensive de cette disposition, qui comprendrait des services qui ne sont pas fournis directement à l'exportateur, à l'importateur ou au destinataire de tels biens, pourrait se traduire, pour les États membres et pour les opérateurs concernés, par des contraintes qui seraient inconciliables avec l'application correcte et simple des exonérations, prescrite à l'article 131 de la directive 2006/112.

22

Par ailleurs, selon une jurisprudence constante de la Cour, les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement, puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel cette taxe est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts du 26 juin 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, point 19 ; du 16 septembre 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, point 25 ; du 14 septembre 2006, Elmeka, C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, points 15 et 20, ainsi que du 19 juillet 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, point 49).

23

Dès lors, il résulte du libellé et de l'objectif de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112 que cette disposition doit être interprétée en ce sens que l'existence d'un lien direct implique non seulement que, par leur objet, les prestations de services concernées contribuent à la réalisation effective d'une opération d'exportation ou d'importation, mais aussi que ces services soient fournis directement, selon le cas, à l'exportateur, à l'importateur ou au destinataire des biens visés à ladite disposition.

24

En l'occurrence, les services fournis par « L.?. » sont, certes, nécessaires à la réalisation effective de l'opération d'exportation en cause au principal. Toutefois, ces services sont fournis non pas directement au destinataire ou à l'exportateur de ces marchandises, mais à un cocontractant de ce dernier, à savoir « Atek ».

25

En outre, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, lesdits services ont été fournis en utilisant des véhicules appartenant à « Atek », laquelle a agi en tant que transporteur à l'égard des expéditeurs desdites marchandises.

26

Par conséquent, les services fournis par « L.?. » ne relèvent pas du champ d'application de l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112.

27

Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition ne s'applique pas à une prestation de services, telle que celle en cause au principal, relative à une opération de transport de biens à destination d'un pays tiers, lorsque ces services ne sont pas fournis directement à l'expéditeur ou au destinataire de ces biens.

Sur les dépens

28

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 (première chambre) dit pour droit :

L'article 146, paragraphe 1, sous e), 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 que l'exonération prévue à cette disposition ne s'applique pas à une prestation de services, telle que celle en cause au principal, relative à une opération de transport de biens à destination d'un pays tiers, lorsque ces services ne sont pas fournis directement à l'expéditeur ou au destinataire

de ces biens.

Signatures

( \*1 ) Langue de procédure : le letton.