

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)
23 janvier 1986 *

Dans l'affaire 283/84,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par la Commissione tributaria di secondo grado (commission de recours de deuxième instance en matière d'impôts) de Sassari et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Trans Tirreno Express SpA, société de droit italien ayant son siège à Sassari,

et

Ufficio provinciale IVA (bureau régional des contributions — TVA), de Sassari,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive du Conseil (77/388), 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,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. K. Bahlmann, président de chambre, O. Due et F. Schockweiler, juges,

avocat général: Sir Gordon Slynn

greffier: M^{me} D. Louterman, administrateur

considérant les observations présentées:

- pour la société Trans Tirreno Express SpA, partie requérante au principal, par M^e Guido Guida, avocat à Gênes,
- pour le gouvernement de la République italienne, par M. Marcello Conti, avvocato dello Stato, à la procédure orale,

* Langue de procédure: l'italien.

- pour le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, par M. Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, et M. Ernst Röder, Regierungsdirektor im Bundesministerium für Wirtschaft, dans la procédure écrite, et par M. Jochim Sedemund, avocat à Cologne, à la procédure orale,
- pour le gouvernement de la République française, par M. François Renouard, directeur adjoint des affaires juridiques au ministère des Relations extérieures, dans la procédure écrite, et par M. R. Abraham, conseiller des tribunaux administratifs au ministère des Relations extérieures, à la procédure orale,
- pour le gouvernement du royaume de Danemark, par M. Laurids Mikaelson, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, dans la procédure écrite,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. Guido Berardis, membre de son service juridique,

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 12 décembre 1985,

rend le présent

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

1 Par ordonnance du 23 novembre 1984, parvenue à la Cour le 29 novembre suivant, la Commissione tributaria di secondo grado de Sassari a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive du Conseil (77/388), 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 sixième directive).

Sur les antécédents du litige

- 2 Il résulte des éléments fournis par la juridiction nationale que la requérante au principal, la société Trans Tirreno Express SpA, effectue le transport de personnes et de biens par bateau entre le port de Livourne, situé dans la péninsule italienne, et celui d'Olbia, situé en Sardaigne. Pour ce trajet, la société requérante se voit réclamer par l'Ufficio provinciale IVA de Sassari la TVA pour l'intégralité du parcours, y compris celui effectué dans des eaux internationales.

- 3 La requérante au principal s'oppose au paiement de la partie de la taxe réclamée s'appliquant aux distances parcourues dans des eaux internationales, en contestant le droit de l'État italien de l'imposer pour cette partie du trajet. Elle fait valoir, à cet effet, que l'article 9, sous c), du decreto del presidente della Repubblica (DPR), du 26 octobre 1972, n° 633 (supplément ordinaire à la GURI n° 292, p. 2), tel que modifié par le DPR du 31 mars 1979, n° 94 (GURI n° 93, p. 3011), qui fixe l'assiette de la TVA pour les prestations de transport effectuées sur le territoire de l'État « à raison de la distance parcourue sur ce territoire », constitue la mise en œuvre de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, qui, en application du principe de la territorialité, exclurait la perception de la TVA pour des trajets accomplis en dehors du territoire national.

- 4 Estimant que, dans ces conditions, une interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive est indispensable pour lui permettre de trancher le litige et considérant, par ailleurs, que le droit communautaire en la matière doit être appliqué de manière uniforme dans tous les États membres, la Commissione tributaria di secondo grado de Sassari pose à la Cour la question préjudicielle suivante:

« L'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive CEE prévoit-il l'application de la TVA uniquement en ce qui concerne les trajets parcourus à l'intérieur du territoire d'États membres au cours de transports internationaux (d'État à État) ou également pour les transports nationaux (à l'intérieur d'un même État) qui — comme en l'espèce — s'effectuent principalement sur une mer extraterritoriale? »

Observations présentées à la Cour

- 5 Des observations écrites et orales ont été présentées par la société Trans Tirreno Express SpA, par le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, le gouvernement de la République française et la Commission. Le gouvernement du royaume de Danemark a présenté des observations écrites, celui de la République italienne des observations orales.
- 6 D'après la société Trans Tirreno Express SpA, il résulte d'une interprétation littérale et rigoureuse de la disposition en cause que celle-ci consacre le principe de la territorialité de l'imposition fiscale et que les trajets effectués en eaux internationales ne peuvent ni ne doivent être imposés.
- 7 Le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne invoque les articles 2 et 3 de la sixième directive pour faire valoir que les eaux extraterritoriales ne font pas partie de « l'intérieur du pays » au sens de la directive et que seule la partie du trajet parcouru à l'intérieur du pays serait soumise à la TVA, cela même dans le cas d'un transport qui commencerait et se terminerait dans le même État membre.
- 8 Le gouvernement de la République française soutient que la sixième directive n'obligerait les États membres à soumettre à la TVA que les prestations de transport effectuées sur leur territoire national. En dehors de leur territoire national, les États seraient libres d'imposer ou non la TVA, comme la Cour l'a d'ailleurs admis, il est vrai sur une disposition différente, dans l'arrêt du 4 juillet 1985 (Berholz, 168/84, Rec. 1985, p. 2251).
- 9 Le gouvernement du royaume de Danemark, de son côté, estime que la sixième directive ne se prononcerait pas de façon explicite sur la question, mais qu'il faudrait déduire de son système général que la perception de la TVA sur les portions de trajet effectuées en eaux internationales est non seulement possible, mais doit être effectuée pour éviter des abus consistant à se soustraire à la perception de la taxe par des détours artificiels dans les eaux internationales. Il estime, par ailleurs, que, pour les navires nationaux se trouvant dans des eaux internationales, une prestation de transport dans les eaux internationales continuerait de relever des règles fiscales nationales, ces navires se trouvant dans la juridiction de l'État d'immatriculation.

- 10 Le gouvernement de la République italienne a soutenu que l'article 9 de la sixième directive aurait pour fonction de résoudre les conflits de compétence dans l'hypothèse où une prestation de services intéresse l'ordre juridique de plusieurs États. Dans le cas présent, un tel conflit ferait défaut et une solution devrait être trouvée sur base des articles 2 et 3 de la sixième directive. Il incomberait, en définitive, à chaque État membre de déterminer le champ d'application territorial de son régime de TVA.
- 11 La Commission estime que l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive s'applique uniquement au transport de personnes; le transport de biens, constituant une prestation accessoire, serait réglé par d'autres dispositions. En ce qui concerne le transport de personnes entre deux points du même pays, il s'agirait d'un transport interne pour lequel la directive imposerait la soumission à la TVA nationale, même sur les parcours effectués en eaux internationales, à condition qu'il ne soit fait aucune escale dans un autre État.

Sur la réponse à donner à la question préjudicielle

- 12 Pour répondre à la question posée, il importe d'examiner l'objectif de l'article 9 dans le cadre du système général de la directive.
- 13 Le champ d'application territorial de la directive est déterminé aux articles 2 et 3. Aux termes de l'article 2, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel. Selon l'article 3, l'intérieur du pays correspond au champ d'application du traité instituant la CEE, tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227. L'article 3, paragraphe 2, exclut expressément certains territoires nationaux.
- 14 Comme la Cour l'a indiqué dans l'arrêt du 4 juillet 1985 (Berkholz, précité), l'article 9 vise, ainsi qu'il ressort du septième considérant de la directive, à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services.
- 15 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, le

paragraphe 1 de l'article 9, dérogeant au principe strict de territorialité, établit la règle générale que la prestation est réputée se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue.

16 A cette règle générale, le paragraphe 2 apporte un certain nombre de dérogations pour des prestations spécifiques pour lesquelles la localisation fictive de la prestation au siège du prestataire serait inappropriée et pour lesquelles il donne d'autres critères de rattachement.

17 C'est ainsi que l'article 9, paragraphe 2, sous b), rattache, dans le cas de prestations de transport, le lieu d'exécution et, partant, le lieu d'assujettissement au lieu où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues. Cette exception à la règle générale posée par le paragraphe 1 s'impose du fait que, pour le transporteur, le siège de son activité économique n'est pas un rattachement utile pour établir la compétence territoriale en vue de la taxation; en effet, la nature même de l'exécution de cette prestation de services spécifique que constitue le transport, susceptible de s'accomplir sur le territoire de plusieurs États membres, exige un critère différent qui doit essentiellement permettre de délimiter les compétences respectives des différents États membres pour les besoins de l'imposition.

18 Il y a lieu de constater qu'un transport du type de celui en cause dans l'affaire pendante devant la juridiction de renvoi ne soulève, en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA, aucun concours de compétence 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.

19 La détermination du champ d'application territorial de la TVA doit, dans l'hypothèse de tels transports, qui peuvent être considérés comme des transports purement internes, se faire en fonction des règles de base des articles 2 et 3 de la directive et non de l'article 9.

20 Si le champ d'application territorial de la sixième directive correspond, ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, au champ d'application du traité CEE tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227 et si le régime de la directive s'applique donc

obligatoirement et impérativement à l'ensemble du territoire national des États membres, 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, aussi longtemps qu'ils n'empiètent pas sur les compétences d'autres États.

- 21 Il y a donc lieu de répondre à la question posée que l'article 9, alinéa 2, sous b), de la sixième directive du Conseil (77/388), 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, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre soumette à sa législation sur la TVA une prestation de transport entre deux points de son territoire national, même si le trajet s'effectue en partie en dehors de son territoire national, à condition qu'il n'empiète pas sur les compétences fiscales d'autres États.

Sur les dépens

- 22 Les frais exposés par le gouvernement de la République italienne, le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, le gouvernement de la République française, le gouvernement du royaume de Danemark et la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par la Commissione tributaria di secondo grado de Sassari, par ordonnance du 23 novembre 1984, dit pour droit:

L'article 9, alinéa 2, sous b), de la sixième directive du Conseil (77/388), 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, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre soumette à sa législation sur la TVA une prestation de transport entre deux points de son territoire national, même si le trajet s'effectue en partie en dehors de son territoire national, à condition qu'il n'empiète pas sur les compétences fiscales d'autres États.

Bahlmann

Due

Schockweiler

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 23 janvier 1986.

Le greffier

P. Heim

Le président de la deuxième chambre

K. Bahlmann