

territorial de la taxe sur la valeur ajoutée doit se faire en fonction des règles de base des articles 2 et 3 consacrant le principe strict de territorialité, et non des dispositions dérogatoires de l'article 9.

2. Si le champ d'application territorial de la directive 77/388 correspond 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 son 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. Dès lors, l'article 9, paragraphe 2, sous b), ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose au titre de la taxe sur la valeur ajoutée une prestation de transport entre deux points de son territoire national, même si le trajet s'effectue en partie en dehors de celui-ci, à condition qu'il n'empiète pas sur les compétences fiscales d'autres États.

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

SIR GORDON SLYNN

présentées le 12 décembre 1985 *

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

La société Trans Tirreno Express SpA transporte des passagers et des marchandises entre le port de Livourne, situé sur la péninsule italienne, et celui d'Olbia en Sardaigne, qui est un territoire italien et fait partie de la Communauté. Le 1^{er} octobre 1981, le bureau des contributions (TVA) de Sassari a réclamé à la société Trans Tirreno le paiement de 943 479 000 LIT au titre de la TVA qu'il prétendait due sur l'ensemble des montants perçus pour un tel transport au cours de l'année 1980. La société Trans Tirreno a objecté que cette décision était illégale, la TVA n'étant pas due sur la part des montants relatifs à la partie du trajet, la plus grande au reste, accomplie dans les eaux internationales.

Le litige a été porté devant la Commissione tributaria di secondo grado de Sassari qui a sursis à statuer et saisi la Cour à titre préjudiciel de la question de savoir si « l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive (c'est-à-dire la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, 77/388, JO 1977, L 145, p. 1) prévoit 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 ».

D'après son titre, cette directive porte sur « l'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la

* Traduit de l'anglais.

valeur ajoutée: assiette uniforme ». Son article 1^{er} impose aux États membres d'adapter le régime actuel de taxe sur la valeur ajoutée à ses dispositions.

Cette directive dispose, entre autres, également ce qui suit:

« Article 2

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

- 1) 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;
- 2) les importations de biens. »

« Article 3

- 1) Aux fins de l'application de la présente directive, 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. »

« Article 9

- 1) Le lieu d'une prestation de services est réputé 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 ou, à défaut d'un tel siège ou d'un établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.
- 2) Toutefois: ...
 - b) le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues. »

Aux termes de l'article 7, alinéa 4, sous c), du decreto del presidente della Repubblica n° 633, du 26 octobre 1972 (supplément ordinaire à la GURI n° 292, p. 2), tel que modifié par le décret n° 94, du 31 mars 1979 (GURI n° 93, p. 3011), les services de

transport sont considérés comme effectués sur le territoire de l'État proportionnellement à la distance y parcourue.

La question posée ne concerne pas seulement l'Italie. Elle s'applique également, par exemple, aux transports entre la métropole française et la Corse [où une exception est prévue à l'égard du transport de personnes en application de l'article 28, paragraphe 3, sous b), et de l'annexe F, point 17, dans les conditions existantes], le continent danois et Bornholm, Berlin et le reste de la République fédérale d'Allemagne. Ce problème intéressera également la Grèce.

La société Trans Tirreno et la République fédérale d'Allemagne allèguent que la directive ne requiert et ne permet de percevoir la TVA qu'à l'égard des transports effectués à l'intérieur du territoire d'un État membre et de ses eaux territoriales, même si le transport commence et se termine sur le territoire de cet État membre. Toute autre solution équivaldrait pour un État membre à exercer un pouvoir de souveraineté sur des territoires ne lui appartenant pas.

La République fédérale d'Allemagne s'appuie, en particulier, sur les termes de la proposition d'une dix-neuvième directive du Conseil relative aux taxes sur le chiffre d'affaires présentée par la Commission (JO C 347 du 29.12.1984, p. 5), qui énonce qu'« il convient de mettre fin à des divergences d'interprétation relatives à la territorialité de certaines prestations de transports aériens et maritimes » et stipule dans son article 1^{er} que le membre de phrase suivant est ajouté à l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive: « Un trajet maritime ou aérien est considéré comme effectué entièrement à l'intérieur du pays lorsque le lieu de départ et le lieu d'arrivée se trouvent dans ledit pays, dès lors qu'aucune escale n'est effectuée dans un autre pays. »

La France fait valoir que les États membres ne sont pas tenus de soumettre à la TVA les transports empruntant les eaux internationales. Taxer ce type de transport désavantagerait, par exemple, les transports de Nice vers la Corse, pour lesquels l'ensemble du trajet serait soumis à la TVA, par rapport aux transports effectués à partir de Gênes vers la Corse qui ne pourraient pas être soumis à la TVA en ce qui concerne le trajet effectué dans les eaux internationales.

L'Italie, le Danemark et la Commission partagent l'avis contraire. Tout en admettant que la règle n'est pas expressément formulée dans la sixième directive, ils soutiennent que rien ne permet d'exonérer le transport dans les eaux internationales lorsque le trajet commence et se termine dans le même État membre. Dans le cas inverse, les bateaux chercheraient à passer le plus possible dans les eaux internationales plutôt que dans les eaux nationales. Le principe du rattachement du navire à l'État du pavillon devrait, est-il affirmé, être appliqué aux transports sur un navire du pays dans lequel le trajet commence et finit, de sorte que marchandises et passagers seraient censés rester toujours sur le territoire national. La position contraire conduirait au résultat absurde que la marchandise serait considérée comme exportée à partir d'un État membre et réimportée dans ce même État.

En ce qui concerne les biens, la Commission soutient qu'en vertu de l'article 8 de la directive, lorsque le trajet commence et se termine dans le même État membre, le lieu de la livraison est l'endroit dans lequel les biens se trouvent au moment du départ de l'expédition ou du transport et que, aux termes de l'article 11 A, paragraphe 2, sous

b), la base d'imposition comprend « les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur ». Quant aux personnes, le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues et, en application de l'article 11 A, paragraphe 1, sous a), la base d'imposition est constituée « par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur » de la part, entre autres, de l'acheteur. La situation est tout à fait différente lorsque les biens et les personnes sont transportés d'un État membre à un autre. Conformément aux articles 11 B, paragraphe 3, et 15, paragraphes 1 et 13, les marchandises sont taxées dans le pays d'importation sur la base du prix total du transport et sont exonérées dans le pays d'exportation. Pour les passagers, chaque État membre taxe la partie du trajet effectuée sur son territoire.

D'après nous, il n'y a pas lieu de recourir à la proposition de dix-neuvième directive pour interpréter la sixième directive. Il est manifeste que les opinions diffèrent et que la Commission veut, pour mettre fin à ces divergences, préciser le cadre exact de la sixième directive tel qu'elle le comprend. La sixième directive doit être examinée à part.

Dans l'affaire 168/84, Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (arrêt rendu le 4 juillet 1985, Rec. 1985, p. 2251), la Cour avait à se prononcer sur l'article 9 de la sixième directive. Elle est parvenue à la conclusion que cette disposition visait à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de

manière uniforme le lieu où la taxe doit être payée. L'objectif est d'éviter que deux pays soient libres de fixer leurs taxes, ce qui pourrait conduire à des doubles impositions, et, dans certains cas, d'empêcher la non-imposition. Sur la base de l'article 3, la Cour a également énoncé que le champ d'application des directives coïncidait pour chaque État membre avec le champ d'application de la législation fiscale en cause. Ainsi, selon la Cour, l'article 9 ne limite pas la liberté des États membres d'imposer des taxes en dehors du domaine de leur souveraineté territoriale, à bord de bateaux relevant de leur juridiction. Dans cette affaire, la Cour a décidé qu'il appartenait à l'État membre concerné de soumettre à l'impôt les propriétaires de machines à sous installées sur des ferry-boats au siège principal ou permanent de l'exploitant.

Cependant, l'espèce susmentionnée concerne le paragraphe 1 de l'article 9, c'est-à-dire la règle générale qui fixe le lieu d'une prestation de services au siège de l'activité du prestataire ou dans un établissement stable qui lui appartient ou à son domicile ou à sa résidence habituelle, et non le paragraphe 2 qui, par dérogation, fixe le lieu des prestations à l'endroit où s'effectue le transport.

Selon nous, la Commission fait une juste approche générale de la directive. En cas de livraison de biens à l'intérieur d'un État membre, l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport doit être le lieu de la livraison, et la base imposable comprend les frais de transport [articles 8 et 11 A, paragraphe 2, sous b)]. Lorsqu'il s'agit d'une livraison de biens à partir d'un État membre vers un autre, le montant des frais, y compris des frais de transport, est exonéré d'impôt dans le pays d'exportation, mais la taxe est due dans le pays d'importation sur une base incluant les frais de transport [article 15, paragraphes 1 et 13, article 10, paragraphe 3, et article 11 B, paragraphe 3, sous b)].

Pour le transport de personnes à l'intérieur d'un État membre, la TVA est payable sur le trajet à l'intérieur de l'État membre, « la prestation » s'effectuant sur l'ensemble du trajet et la taxe étant payée sur la contrepartie. Actuellement, si le transport d'une personne s'effectue d'un État vers un ou plusieurs autres, la taxe est due dans chaque État membre pour la partie du transport qui s'y effectue, chaque partie étant respectivement un lieu de prestation. En vertu de l'article 28, paragraphe 5, les transports de personnes seront taxés en régime définitif dans le pays de départ pour l'ensemble du trajet effectué à l'intérieur de la Communauté.

Sur un point, toutefois, nous n'adhérons pas à la thèse de la Commission. Elle affirme que l'article 9, paragraphe 2, ne s'applique qu'au transport des passagers. Or, ce paragraphe, contrairement à d'autres articles, ne fait aucune distinction spécifique entre le transport de personnes et celui des biens. Il est formulé en termes généraux. Il nous paraît parfaitement susceptible de s'appliquer au transport de marchandises en tant que transaction indépendante, mais non au transport de marchandises qui fait partie intégrante de la livraison de celles-ci. Si tel n'était pas le cas, il y aurait une lacune manifeste dans la directive, ce qui, à notre avis, n'est pas exact.

Ainsi qu'il résulte clairement des considérants de la directive, l'un de ses objectifs essentiels était de mettre fin aux conflits de compétence. Dans ce cadre, les articles 8 et 9 entreprennent de déterminer le lieu des prestations, principalement dans le but de couper court à toute discussion sur la détermination de l'État membre dans lequel la prestation est effectuée. Lorsque l'ensemble de la prestation est fourni à l'intérieur d'un État membre, il n'y a pas de conflit de cette nature; il est alors crucial de savoir: a) à

quel moment le fait générateur de la taxe intervient — la réponse étant, aux termes de l'article 10, paragraphe 2, « au moment où la livraison du bien ou de la prestation de services est effectuée », et b) quelle est la base d'imposition, laquelle est, en vertu de l'article 11 A, paragraphe 1, « tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur de la part de l'acheteur », y compris, en application de l'article 11 A, paragraphe 2, sous b), les frais de transport. Bien qu'il s'agisse de questions fondamentales, contrairement à la thèse avancée par le gouvernement italien, nous interprétons les articles 8 et 9 comme définissant le lieu des prestations au sens de toutes les prestations, y compris celles qui sont effectuées exclusivement à l'intérieur d'un État membre.

Compte tenu du fait que, comme l'a énoncé la Cour dans l'affaire 168/84, le champ d'application de la directive coïncide avec le champ d'application de la législation fiscale applicable, la question essentielle est, à notre sens, de savoir si la directive interdit en quoi que ce soit à un État membre de soumettre à la TVA l'ensemble du transport entre deux points de son territoire, même si une partie de celui-ci s'effectue dans des eaux internationales. A partir du moment où aucune partie du transport ne s'effectue sur le territoire d'un autre État membre, y compris dans ses eaux territoriales, nous ne voyons rien dans la directive qui interdise à un État membre de procéder de la sorte. Bien plus, ce pouvoir nous semble compatible avec l'article 10, paragraphe 2, dans lequel les prestations de services sont considérées comme « effectuées » lorsque le transport commence (sur la péninsule) ou, comme nous inclinons à le penser (par analogie avec la livraison de marchandises), lorsqu'il est achevé (en Sardaigne).

En conséquence, dans le cadre de la directive visée, l'Italie est libre de considérer l'ensemble du transport de la péninsule vers la Sardaigne comme constituant la presta-

tion de services de transport soumise à la TVA, même si une partie du trajet s'effectue à travers les eaux internationales. A notre avis, cette solution ne dérive pas d'une règle de droit international relative au pavillon du navire, même si un bateau battant pavillon italien pourrait, en outre, être considéré comme constituant un territoire italien aux fins de déterminer le lieu de transport. La règle est la même pour les biens ou les personnes à transporter sur des navires battant un autre pavillon. Elle ne découle pas de dispositions juridiques relatives au pavillon mais d'une interprétation appropriée de la portée de la directive.

Le fait que le calcul de la part du transport effectuée dans les eaux internationales entraîne des difficultés administratives ne constitue pas une raison suffisante pour interpréter une directive contrairement à ses termes clairs, mais tend à plaider pour l'interprétation selon laquelle l'ensemble du trajet effectué entre deux points dans un État membre sans traverser d'autres territoires doit être couvert.

La France souscrit à la conclusion suivant laquelle un État membre est libre de soumettre à la TVA l'ensemble du transport, y compris le passage dans les eaux internationales. L'Italie, le Danemark et la Commission vont plus loin — il est obligatoire, à leur avis, de taxer l'ensemble du transport. D'après la République fédérale d'Allemagne, il est interdit d'inclure le passage dans les eaux internationales dans le transport.

Aux fins de pouvoir statuer en l'espèce, il n'est pas nécessaire au tribunal italien de savoir si une telle taxation est obligatoire; il lui suffit de savoir qu'elle peut être imposée. Pour cette raison et parce qu'il est possible qu'un recours contre un autre État membre au titre de l'article 169 du traité CEE soit porté devant la Cour plénière, il est peut-être peu souhaitable, tout autant que

superflu, que la chambre tranche la question de savoir si l'imposition d'une telle taxe sur l'ensemble du trajet est obligatoire. Pour le cas où la chambre serait d'avis qu'elle doit se prononcer sur ce point, nous nous devons de l'aborder.

Cette question n'est pas tranchée dans l'affaire 168/84. La Cour a déclaré dans cet arrêt que la directive ne limite pas la liberté des États membres de soumettre à l'impôt l'opération concernée. Elle n'a pas affirmé qu'il s'agissait pour eux d'une obligation.

Comme nous l'avons vu, il ne résulte nullement des termes exprès de la directive que l'ensemble du transport, y compris la partie s'effectuant dans les eaux internationales, doit être taxé de la sorte. D'un autre côté, le but essentiel de cette directive est d'harmoniser les dispositions communautaires en matière de TVA; le sous-titre « Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme » l'indique. Dès lors qu'il

est établi que le transport s'effectue entre deux points dans un seul État membre, les règles devraient être identiques dans tous les États membres. En faisant dépendre l'assujettissement à l'impôt dans un État membre du lieu de la prestation et du fait générateur de la taxe, il nous semble, sur la base des arguments avancés, que la taxe doit frapper l'ensemble du transport, même si une partie de celui-ci a lieu dans les eaux internationales. Il serait extraordinaire que le mode de taxation diffère selon que le transport s'effectue par terre ou par mer entre deux points identiques d'un même État membre.

En revanche, d'autres considérations entrent en ligne de compte si une partie du transport s'effectue à travers le territoire, y compris les eaux territoriales et l'espace aérien, d'un autre État, qu'il soit ou non membre de la Communauté, de sorte que l'opinion que nous avons exprimée ici ne s'applique pas directement aux transports entre Berlin et le reste de la République fédérale d'Allemagne.

Quoi qu'il en soit, nous considérons qu'en l'espèce il y a lieu de répondre comme suit à la question posée:

La sixième directive 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, et en particulier son article 9, paragraphe 2, ne doit pas être interprétée en ce sens qu'elle interdit à un État membre d'assujettir à la TVA le transport de biens et de personnes d'un point à un autre à l'intérieur de ce territoire, même si ce transport s'effectue principalement ou en partie dans les eaux internationales, à condition qu'aucune partie du transport n'ait lieu dans le territoire, y compris les eaux territoriales, d'un autre État membre ou d'un pays tiers.

Il appartient à la juridiction nationale de statuer sur les dépens des parties au principal: les frais exposés par les États membres qui sont intervenus et par la Commission ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.