

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MIGUEL POIARES MADURO

présentées le 7 avril 2005¹

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Bundesfinanzhof (Allemagne) a déféré à la Cour une question relative à l'interprétation de la notion d'«escale en dehors de la Communauté», au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), 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 uniforme².

biens [...] effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

3. La notion d'«intérieur du pays», prévue à l'article 3, paragraphe 2, de la sixième directive «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 [devenu, après modification, article 299 CE]».

I — Dispositions relevant du droit communautaire

2. L'article 2 de la sixième directive prévoit que sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») «les livraisons de

4. L'article 8, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive stipule que «[l]e lieu d'une livraison de biens est réputé se situer [...] dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté: à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison».

5. L'article 8, paragraphe 1, sous c), introduit par la directive 91/680, dans la version applicable au cours de l'exercice litigieux, résultant de la directive 92/111, stipule que le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer:

1 — Langue originale: le portugais.

2 — JO L 145, p. 1. Cette directive a été modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), et par la directive 92/111/CEE, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47), ci-après la «sixième directive».

«dans le cas où la livraison de biens est effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté: au lieu de départ du transport de passagers.

Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct.

[...]»

Aux fins de la présente disposition, on entend par:

- *partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté*, la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers,
- *lieu de départ d'un transport de passagers*, le premier point d'embarquement de passagers prévu à l'intérieur de la Communauté, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté,
- *lieu d'arrivée d'un transport de passagers*, le dernier point de débarquement prévu à l'intérieur de la Communauté, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté.

II — Faits, législation nationale et question préjudicielle

6. Au cours de l'exercice de 1994, M^{me} Köhler (ci-après la «demanderesse») a tenu une boutique sur un bateau de croisière. Dans le cadre de l'exploitation de cette boutique, sont intervenues des livraisons dont le caractère imposable est litigieux. Les croisières en cause partaient de Kiel, Bremerhaven et Travemünde, en passant par des ports situés en dehors de la Communauté, par exemple, en Norvège, en Estonie, en Russie ou au Maroc, et elles prenaient fin à Kiel, Bremerhaven ou Gênes. Ces voyages ne pouvaient être réservés que pour la totalité de la croisière; on ne proposait pas de trajets partiels comportant la possibilité d'embarquer pour la première fois ou de débarquer de manière définitive en cours de croisière.

7. Le Finanzamt a considéré que les ventes réalisées à bord, dans la boutique de la demanderesse, au cours du voyage, étaient imposables et assujetties à la TVA en

Allemagne, conformément à l'article 3e de l'Umsatzsteuergesetz 1993 (loi de 1993 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») qui transpose l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. En vertu de l'article 3e, paragraphe 1, de l'UStG, «[s]i un bien qui n'est pas destiné à être consommé sur-le-champ est livré à bord d'un bateau [...] au cours d'un transport de passagers à l'intérieur du territoire de la Communauté, le lieu de la livraison est réputé être le lieu de départ du moyen de transport concerné sur le territoire communautaire».

8. L'article 3e, paragraphe 2, de l'UStG dispose, quant à lui:

«On entend par transport de passagers à l'intérieur du territoire communautaire au sens du paragraphe 1 le transport ou la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors du territoire de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers dans le territoire de la Communauté. Le lieu de départ au sens de la première phrase est le premier point d'embarquement de passagers prévu à l'intérieur du territoire communautaire. Le lieu d'arrivée au sens de la première phrase est le dernier point de débarquement prévu à l'intérieur du territoire communautaire. L'aller et le retour sont considérés comme des transports distincts.»

9. Dans son recours formé contre la décision du Finanzamt, la demanderesse a affirmé que les ventes litigieuses n'étaient pas imposables en Allemagne, compte tenu de l'existence d'escales en dehors de la Communauté; elle en a déduit que, en vertu de l'article 3e de l'UStG, ces ventes n'ont pas été réalisées au cours d'un transport de passagers à l'intérieur de la Communauté.

10. Le Finanzgericht a rejeté le recours. Il a déclaré que le fait que le bateau a, entre les ports d'embarquement et d'arrivée, fait des haltes en dehors du territoire de la Communauté n'impliquait pas que les livraisons de biens devaient être considérées comme ayant été effectuées en dehors du territoire national. Selon lui, seules les haltes en dehors de la Communauté permettant un débarquement définitif de passagers ou l'embarquement de nouveaux passagers doivent être considérées comme des «escales» au sens de l'article 3e, paragraphe 2, de l'UStG.

11. La demanderesse a introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof qui a décidé de déférer la question suivante à la Cour:

«Les arrêts effectués par un bateau dans des ports d'États tiers, au cours desquels les voyageurs ne peuvent quitter le bateau que pendant une courte période, par exemple pour des visites, sans qu'il existe aucune possibilité de commencer ou de terminer le

voyage, constituent-ils des 'escales en dehors de la Communauté' au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 77/388/CEE ?»

III — Appréciation

12. La définition de la notion d'«escale» visée à l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive est une entreprise plus difficile que l'on ne pourrait le penser après une lecture rapide des dispositions en cause. En effet, le terme «escale» n'a pas de signification univoque pouvant être déduite du texte. Lors de l'interprétation de cette notion, on peut envisager différentes formes d'escale, qui vont de l'escale technique, notamment, en vue du réapprovisionnement du moyen de transport, ou simplement pour que les passagers puissent profiter d'une vue panoramique, jusqu'à l'escale lors de laquelle de nouveaux passagers peuvent embarquer et d'autres débarquer définitivement, en passant par l'escale pendant laquelle les passagers peuvent débarquer pour faire une visite ou des courses sur le territoire de l'État dans lequel l'escale a lieu, les passagers étant supposés revenir à bord par la suite. A priori, on pourrait, comme la demanderesse le suggère d'une certaine manière dans ses observations écrites, penser que, lorsque le législateur n'établit aucune distinction, ce n'est pas à l'interprète de le faire. Il serait cependant trop simpliste d'interpréter, dans le cadre de l'article 8 de la sixième directive, le terme «escale» dans le sens le plus large, sans essayer de comprendre la raison pour laquelle l'existence ou non d'une escale dans un État tiers a une incidence sur l'application du régime spécifique consacré à l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

A — L'emploi de la règle de conflit prévue à l'article 8 comme règle de répartition des compétences fiscales entre États

13. La réponse à la question posée par le Bundesfinanzhof exige une analyse préliminaire de l'article 8 de la sixième directive dans lequel apparaît la notion d'escale en dehors de la Communauté. Cet article comporte diverses règles de conflit visant à délimiter rationnellement entre les États membres les sphères d'application respectives de leurs législations nationales en matière de TVA, s'agissant des livraisons de biens³. Chacune de ces règles détermine l'État membre qui est exclusivement compétent pour soumettre une livraison de biens à la TVA, lorsque, conformément aux éléments de rattachement pertinents prévus à l'article 8, cette livraison a lieu sur son territoire. À cet égard, il convient de mettre en parallèle cet article 8 et l'article 9 de la sixième directive, qui prévoit les règles de conflit relatives aux prestations de services. Ces deux articles constituent, d'ailleurs, à eux seuls le contenu du titre VI de la sixième directive, intitulé «Lieu des opérations impossibles»⁴, et ils sont, l'un et l'autre, indistinctement visés par le septième considérant que je viens de mentionner.

14. Il est vrai que la Cour n'a pas encore eu l'occasion d'indiquer expressément que l'article 8 de la sixième directive vise à éviter des

3 — Voir le septième considérant de la sixième directive.

4 — Voir, à cet égard, les conclusions de l'avocat général Sir Gordon Slynn dans l'affaire *Trans Tirreno Express* (arrêt du 23 janvier 1986, 283/84, Rec. p. 231, spécialement p. 235 in fine).

conflits de compétence fiscale entre États, mais ce point de vue a été confirmé de manière non équivoque s'agissant dudit article 9. Ainsi, dans son arrêt rendu le 4 juillet 1985 dans l'affaire Berkholz, la Cour a fait valoir que les dispositions prévues à cet article 9 «vise[nt] 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», et, de cette manière, à déterminer de manière définitive l'État membre qui est exclusivement compétent pour imposer une prestation de services⁵. Il s'agit donc de règles indispensables pour «éviter des conflits de compétence»⁶. La Cour a indiqué, également à titre de critère d'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive une préférence pour l'élément de rattachement qui évite l'apparition d'un conflit de compétence fiscale entre États⁷.

compétence fiscale des autres États et qui, selon la Cour, est importante pour l'interprétation des règles prévues audit article 9 en matière de prestation de services.

16. Par conséquent, c'est dans ce cadre général qu'il convient, s'agissant du sens et de la fonction de l'article 8 de la sixième directive, de comprendre la règle spécifique prévue au paragraphe 1, sous c), de cet article et, notamment, le sens de l'emploi, dans le cadre de cette règle, de la notion d'«escale en dehors de la Communauté».

B — Genèse et finalités de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, notamment de la notion d'«escale en dehors de la Communauté»

15. On sait qu'il existe un parallélisme entre le système de règles de répartition des compétences fiscales, prévu à l'article 9 de la sixième directive, et celui prévu à l'article 8 de cette même directive. Il me semble donc souhaitable d'examiner cet article 8 à la lumière de sa finalité de règle de conflit, consistant à éviter des interférences avec la

17. L'examen de la genèse du point c) introduit par les directives 91/680 et 92/111 n'affecte pas et, bien au contraire, confirme le sens général de l'article 8 comme disposition prévoyant un ensemble de règles destinées à éviter des conflits de compétence en matière fiscale entre États.

5 — 168/84, Rec. p. 2251, point 14; arrêt du 11 septembre 2003, *Cookies World* (C-155/01, Rec. p. I-8785, point 46). Voir, également, arrêts du 17 novembre 1993, *Commission/France* (C-68/92, Rec. p. I-5881, point 14), *Commission/Luxembourg* (C-69/92, Rec. p. I-5907, point 15), et *Commission/Espagne* (C-73/92, Rec. p. I-5997, point 12).

6 — Arrêt du 13 mars 1990, *Commission/France* (C-30/89, Rec. p. I-691, point 10), ainsi que arrêts *Berkholz*, point 14, et *Trans Tirreno Express*, point 15, précités.

7 — Arrêts *Berkholz*, précité, point 17; du 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rec. p. I-2395, point 16), et du 20 février 1997, *DFDS* (C-260/95, Rec. p. I-1005, point 19).

18. C'est par le biais de la directive 91/680, relative à l'abolition des frontières fiscales entre États membres, que l'on a introduit ce point c) prévoyant un régime simplifié pour la TVA applicable aux livraisons de biens à

bord d'un moyen de transport au cours d'un voyage intracommunautaire, conformément au principe de l'imposition dans l'État membre d'origine. Ce point était destiné à permettre l'adoption d'un régime simplifié d'imposition, applicable aux voyages ayant leurs lieux d'arrivée et de départ dans la Communauté, conformément au principe précité. Une telle solution s'imposait naturellement à la suite de l'abolition des frontières fiscales entre États membres qui rendait l'application de la règle générale, prévue au point b), de l'imposition à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison, manifestement indésirable du fait qu'elle aboutissait à une segmentation des livraisons de biens en fonction de l'État membre dont le territoire est traversé par le moyen de transport.

19. Le texte du point c) précité, introduit par la directive 91/680, a été modifié par la directive 92/111, au motif que, selon la Commission des Communautés européennes, les termes dans lesquels ledit point c) était rédigé prêtaient à confusion⁸. À cet égard, les travaux préparatoires de la directive 92/111 montrent que l'expression «sans escale en dehors de la Communauté» ne figurait pas dans la proposition de modification de ce point c) faite par la Commission. Cette expression a été ajoutée par le Conseil de l'Union européenne, sans indication explicite des motifs qui la justifiaient. Outre cette modification, le Conseil a également voulu que le régime simplifié d'imposition en fonction de l'État d'origine, prévu audit

point c), s'applique non pas aux livraisons de biens effectuées «au cours d'un transport intracommunautaire de passagers», comme l'a proposé la Commission, mais, dans des termes moins larges, uniquement «au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté»⁹.

20. Ces deux modifications finales de la proposition de la Commission montrent bien, à mon avis, le souci de faire en sorte que l'adoption du régime simplifié, à savoir la soumission à la TVA de l'État d'origine du transport intracommunautaire, n'interfère pas avec la compétence fiscale d'États tiers sur leurs territoires respectifs. C'est cette finalité qui explique l'inclusion de la notion d'«escale en dehors de la Communauté» dans le texte du point visé, dans des termes que, d'ailleurs, le droit international justifie pleinement¹⁰.

21. Il est en effet constant en droit international que, d'une part, en vertu de sa souveraineté, chaque État membre dispose d'un pouvoir absolu et exclusif de fixer les impôts à l'intérieur de son territoire et que, d'autre part, il est nécessaire d'obtenir

9 — C'est moi qui souligne.

10 — Bien que le sixième considérant de la directive 92/111 ne vise pas expressément la nécessité de ménager les relations avec les «territoires tiers» dans la clarification introduite par le législateur communautaire quant à la définition du lieu d'imposition de certaines opérations effectuées à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, au cours du transport de passagers à l'intérieur de la Communauté, les deuxième, troisième, et quatrième considérants de cette même directive montrent bien comment celle-ci a tenu compte des relations avec les «territoires tiers» lors de la formulation des dispositions prévues en vue de l'abolition des frontières fiscales dans la Communauté.

8 — Voir la page 4 de l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification [COM(92) 448 final] (JO 1992, C 335, p. 10), présentée par la Commission au Conseil à Bruxelles le 4 novembre 1992.

l'accord de cet État dans le cadre de sa souveraineté en vue d'éventuelles dérogations à ce principe, à savoir l'application de lois fiscales étrangères à l'intérieur du territoire de cet État, au lieu et place de ses propres lois¹¹. D'ailleurs, ce principe apparaît clairement s'agissant de navires marchands stationnés dans des ports étrangers. Dans la mesure où ils se trouvent dans les eaux internes de l'État du port¹², ils restent intégralement soumis aux lois fiscales de celui-ci¹³. Cette situation n'est pas affectée par le fait que l'État en question a

la possibilité de renoncer à l'exercice effectif de sa compétence fiscale à l'intérieur du navire, que ce soit parce qu'il considère qu'il s'agit d'un domaine relevant exclusivement de l'«économie interne» de celui-ci¹⁴, ou qu'il souhaite seulement ne pas prendre des mesures susceptibles de dissuader les navires étrangers de se diriger vers ses ports¹⁵.

11 — Voir Gest, G., Tixier, G., — *Droit fiscal international*, 2^e édition, PUF, Paris, 1990, p. 17, visant le «pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée». Dans le même sens, Qureshi, A. H., «The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law», in *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, Londres, 1994, p. 29, 31, et Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, p. 3. Voir également Rutsel Silvestre, M., *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, p. 7, 15, 16, 23, spécialement p. 37, présentant la compétence fiscale de l'État comme découlant de sa souveraineté, qui définit également les limites de cette compétence. Se référant expressément à la «souveraineté territoriale» de l'État, l'auteur prend à titre de référence l'affirmation du juge Moore dans l'affaire du Lotus (arrêt de la Cour permanente de justice internationale du 7 septembre 1927, France/Turquie, série A, n° 10, p. 69), en vertu duquel «le principe de la juridiction absolue et exclusive dans les limites du territoire national s'applique aux étrangers comme aux citoyens ou habitants du pays; et l'étranger ne peut revendiquer d'être soustrait à l'exercice de cette juridiction, sauf dans la mesure où il pourrait démontrer: 1° qu'en raison d'une immunité spéciale, il n'est pas soumis à l'application de la législation locale; 2° que la législation locale n'est pas conforme au droit international».

12 — Voir Churchill, R. R.; Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3^e édition 1999, p. 61, qui affirme que «[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters», et que «[b]y entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board» (*idem*, p. 65). Concernant les ports en tant que parties intégrantes des eaux internes de l'État, qui ne doivent pas être confondues avec les eaux territoriales de celui-ci, voir O'Connell, D. P., *The International Law of the Sea*, vol. I, Clarendon Press, Oxford, 1982, p. 385. On assiste même, comme le signale Vignes, D., «La juridiction de l'État du port et le navire en droit international» in *Le navire en Droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paris, 1993, p. 127 à 150, spécialement p. 127, à un élargissement de la compétence (ou «creeping jurisdiction») de l'État du port, à une époque plus récente.

13 — En ce sens, pour plus de développements, Gidel, G., *Le Droit international public de la mer — Le temps de paix*, tome II, les eaux intérieures, Topos Verlag et Librairie Édouard Duchemin, Liechtenstein/Paris, 1981, p. 79 et suiv., et, spécialement, quant à l'assujettissement intégral du navire aux lois fiscales de l'État du port, p. 119 à 125.

22. Le souci d'éviter que l'application de la sixième directive n'aboutisse à des interférences avec la souveraineté fiscale des États sur les territoires de ceux-ci apparaît, d'ailleurs, de manière manifeste dans la jurisprudence de la Cour. Ainsi, dans son arrêt *Trans Tirreno Express*, la Cour a expressément reconnu la liberté d'un État membre de soumettre «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»¹⁶. C'est pourquoi, dans l'affaire *Trans*

14 — Voir Churchill, R. R.; Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, précité, p. 68, qui considère que concernant le domaine interne au navire, l'État du port peut «as a matter of strict law», exercer, de quelque manière que ce soit, sa compétence du simple fait de l'entrée volontaire de ces navires dans ses eaux internes.

15 — On connaît bien, notamment, la concurrence commerciale entre ports pour attirer les escales des navires de croisière. Voir Combacau, J., Sur, S., *Droit international public*, 5^e édition, Montcrestien, Paris, 2001, p. 461, concernant le droit de refuser l'entrée au port.

16 — Point 21 dudit arrêt, ainsi que l'arrêt du 13 mars 1990, *Commission/France*, précité, point 18 (c'est moi qui souligne). La Cour vise indistinctement, dans l'affaire *Trans Tirreno Express*, précitée d'«autres États» incluant logiquement les États tiers et pas seulement les autres États membres. Même si, dans ce cas d'espèce, l'objectif était la sauvegarde de la compétence fiscale d'autres États membres, il est logique que l'objectif du respect du principe de la territorialité s'impose également lorsqu'il s'agit d'États tiers. D'ailleurs, comme le gouvernement grec l'a indiqué au cours de l'audience, c'est ce qui découle de la nécessité de respecter le champ d'application territorial du système commun de TVA défini aux articles 2 et 3, paragraphe 2, de la sixième directive. Voir, également, Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, précité, p. 3, 4.

Tirreno Express, la Cour a précisé, à titre de limite de l'application du système commun de TVA que celui-ci «n'empiète pas sur les compétences fiscales d'autres États»¹⁷. Si on considère que, dans les eaux internationales, un État peut étendre le champ d'application de sa législation fiscale, il n'en va pas de même s'il «emprunte [un] espace relevant de la souveraineté nationale d'un autre État»¹⁸. La compétence fiscale d'un État membre pour l'application du système commun de TVA prend donc, conformément au principe de territorialité, fin à l'endroit où commence la compétence fiscale d'États tiers pour imposer les livraisons de biens réalisées sur leurs territoires respectifs.

effectuées à bord d'un moyen de transport au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté. Ces livraisons de biens continuent donc à être assujetties à un seul régime de TVA: celui de l'État de départ de ce transport intracommunautaire. De cette manière, on évite le retour à la règle générale de la territorialité stricte, prévue au point b) du paragraphe 1 de cet article, règle qui entraînerait l'application, tout au long du voyage, d'autant de régimes nationaux de TVA que d'États membres traversés pendant le voyage¹⁹.

C — Les conséquences d'une escale en dehors de la Communauté pour les livraisons de biens effectuées à bord d'un moyen de transport

23. Pour répondre à la question posée par le Bundesfinanzhof, il est nécessaire de prendre en considération les conséquences d'une escale en dehors de la Communauté sur l'imposition des livraisons de biens à bord d'un moyen de transport.

24. Comme je l'ai déjà signalé, l'article 8 de la sixième directive met en place un régime simplifié d'imposition des livraisons de biens

25. Le fait qu'il existe des escales en dehors de la Communauté justifie certes, pour les raisons déjà exposées ci-dessus, que, au cours de ces escales dans des territoires soumis à la compétence fiscale d'États tiers, l'application du système commun de TVA soit suspendue s'agissant des livraisons de biens effectuées sur lesdits territoires. Ce fait ne justifie pas cependant que l'on écarte l'application du régime simplifié à toute la partie restante du voyage, que celui-ci se déroule sur le territoire de la Communauté proprement dit ou dans les eaux internationales, et cela même lorsque le moyen de transport se trouve seulement en transit dans l'espace territorial d'États tiers, sans qu'il y ait une interférence effective avec la souveraineté fiscale d'autres États.

17 — Arrêt Trans Tirreno Express, précité, point 21.

18 — Arrêt Trans Tirreno Express, précité, point 18.

19 — D'ailleurs la doctrine est expressément d'avis que cette règle constitue «the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods» (Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, volume I, IBFD Publications, 2005, p. 557, spécialement p. 559, 560). Ceci, manifestement, dans l'hypothèse où le bien en cause n'est pas un bien devant être expédié ou transporté, cas de figure visé à ce même article 8, paragraphe 1, sous a).

26. En effet, une segmentation en plusieurs parties intracommunautaires — à titre de conséquence d'une interruption de l'application du régime simplifié du fait d'une escale en dehors de la Communauté — de ce qui est en fait un seul voyage intracommunautaire (dans la mesure où il relie effectivement les deux points les plus éloignés sur le territoire de la Communauté, prévus pour l'embarquement et le débarquement de passagers) s'opposerait frontalement à l'objectif de simplification sous-jacent au point c). En même temps, le fait que l'on vise à éviter toute interférence avec la souveraineté fiscale d'États tiers dans les ports de ceux-ci ne justifie pas que l'on renonce à l'application de ce régime simplifié dans les cas autres que ceux strictement nécessaires pour assurer cet objectif. Pour cela, il suffit de suspendre l'application du régime de la TVA de l'État d'origine au cours d'une escale en dehors de la Communauté.

régime simplifié que pendant la durée de chaque escale²⁰.

28. Rien ne justifie, bien au contraire, que, à chaque fois que le voyage reprend son cours intracommunautaire, il convienne d'appliquer, de manière successive, différents régimes de TVA. Ce serait là la conséquence d'un éventuel retour au régime de la territorialité prévu à l'article 8, paragraphe 1, sous b), ou à l'application, de manière répétée, du régime prévu au point c) de cette disposition²¹.

29. L'interprétation, ainsi proposée, pour ledit article 8, paragraphe 1, sous c), dans le sens qu'une escale en dehors de la Communauté constitue seulement une cause de suspension, pendant la durée de l'escale, de l'application du régime simplifié mis en place par cet article, ne s'oppose pas à ce que le voyage intracommunautaire s'intègre dans un voyage plus long ayant, éventuellement, son lieu de départ et/ou d'arrivée en dehors de la Communauté. C'est là précisément le sens de la référence faite, dans la partie finale de la définition du lieu de départ et du lieu

27. Par conséquent, il convient d'interpréter l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive en ce sens que le régime simplifié que cet article met en place reste applicable à la totalité d'un voyage intracommunautaire, c'est-à-dire d'un voyage entre un premier lieu d'embarquement de passagers situé sur le territoire de la Communauté et la dernière étape sur le territoire de la Communauté où les passagers peuvent finir leur voyage. L'existence d'escales en dehors de la Communauté entre ces deux lieux ne doit entraîner la suspension de l'application de ce

20 — Par conséquent, pendant la durée de l'escale du moyen de transport dans un port d'un État tiers, les livraisons de biens effectuées à bord ne seront pas sujettes au régime de TVA du premier État membre dans lequel le voyage intracommunautaire a débuté. Le moyen de transport en cause se trouve, au cours de cette période, intégralement soumis à la compétence fiscale d'un État tiers et donc les livraisons de biens effectuées à bord au cours de cette escale interviennent manifestement en dehors du champ d'application territorial de la sixième directive.

21 — Pour les raisons exposées ci-dessus, nous ne pouvons pas nous joindre à l'interprétation de l'article 8, paragraphe 1, sous c), qui semble avoir été adoptée par Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, précité, p. 560, note 552, avec l'exemple y cité.

d'arrivée du transport, à l'existence éventuelle d'une «escale en dehors de la Communauté»²². Dans ces parties du voyage sans caractère intracommunautaire, le régime simplifié prévu au point c) concerné n'est manifestement pas applicable.

30. De la même manière, si un voyage a son point de départ, par exemple, en Allemagne et qu'il n'y a aucun point d'arrivée prévu pour ces passagers sur le territoire de la Communauté, ledit voyage n'aura pas de caractère intracommunautaire, de sorte que les livraisons de biens effectuées à bord sont soumises au régime territorial strict prévu au point b). Dans ce cas, seront soumises à la TVA en Allemagne les livraisons de biens qui se trouvent sur le territoire allemand au moment de la livraison.

D — L'interprétation proposée pour la notion d'«escale en dehors de la Communauté»

31. Ni le libellé du texte ni l'objectif qui, au vu de ce que l'on peut constater, a vraisemblablement déterminé l'inclusion de la notion d'escale en dehors de la Communauté dans le texte du point c) ne fournissent une orientation précise en vue d'une interprétation de cette notion qui apparaîtrait clairement comme étant la plus pertinente.

32. Les éléments d'interprétation impliqués en l'espèce permettent seulement, d'une part, d'écarter certaines interprétations en raison de leur caractère particulièrement incompatible avec les objectifs visés et, d'autre part, de mettre en avant l'existence de plusieurs interprétations possibles et également défendables pour cette notion.

33. S'agissant de l'interprétation proposée par le Finanzamt et reprise par le gouvernement allemand, je pense qu'il s'agit, précisément, d'une interprétation incompatible avec les objectifs de la norme en cause. En réalité, une telle interprétation aurait pour conséquence l'application du système commun de TVA aux livraisons de biens effectuées au cours du séjour du bateau sur le territoire d'un État tiers, lorsque les passagers peuvent débarquer du bateau et faire des courses sur ce territoire. Je pense qu'une interprétation de la notion d'escale qui entraîne ce résultat n'est absolument pas souhaitable, compte tenu de l'objectif, visé, d'éviter les conflits avec la compétence fiscale d'États tiers sur le territoire de ceux-ci²³.

34. En ce qui concerne les interprétations possibles de la notion qui me paraissent compatibles avec la finalité de la norme, la Cour est, en définitive, confrontée à la

22 — À cet égard, il est important d'attirer l'attention sur le fait que, par exemple, en Allemagne, la norme de transposition prévue à l'article 3e, paragraphe 2, de l'UStG ne comporte pas ces mentions finales, prévues dans les définitions, dans la sixième directive, du «lieu de départ d'un transport de passagers» et du «lieu d'arrivée d'un transport de passagers».

23 — J'ajouterais que, du point de vue littéral, comme la Commission l'a indiqué au cours de l'audience, bien que le législateur ait, à différents endroits du point c) en cause, expressément visé l'embarquement de nouveaux passagers et le débarquement définitif de passagers pour définir les lieux de départ et d'arrivée du transport, il ne l'a pas fait en rapport avec la notion d'escale.

nécessité de choisir parmi différentes solutions également défendables, divergeant essentiellement au niveau de la manière plus ou moins stricte dont est assurée la poursuite du double objectif visé par le législateur: la simplification du régime fiscal applicable et la prévention de conflits avec la souveraineté fiscale d'États tiers sur les territoires en dehors de la Communauté.

faire arrêter un moyen de transport sur le territoire d'un État tiers au cours du voyage intracommunautaire de celui-ci.

35. Parmi ces interprétations défendables sur le plan téléologique, celle qui garantit de la manière la plus stricte l'absence d'interférence avec la compétence fiscale d'un État tiers dans lequel une escale a lieu est celle qui interprète la notion d'escale simplement comme une halte dans un lieu approprié (port, aéroport, gare), en fonction du moyen de transport en cause²⁴. Par conséquent, indépendamment de la possibilité, pour les passagers, de sortir, par exemple, d'un bateau au cours d'une escale dans un port d'un État tiers, le système commun de TVA n'inclurait pas les livraisons de biens effectuées à bord au cours de cette escale, dans la mesure où le bateau en question est totalement soumis à la souveraineté fiscale de l'État du port. Il s'agit cependant d'une interprétation qui, du fait qu'elle respecte de manière tellement rigoureuse l'objectif consistant à éviter les interférences avec la compétence territoriale d'États tiers, risque d'entraîner des comportements abusifs. Il en est ainsi dans la mesure où elle légitime la suspension de l'application du régime prévu au point c) aux livraisons de biens effectuées à bord au cours d'une escale comme résultant de la simple décision de

36. Une autre interprétation défendable du point de vue téléologique pour la notion d'escale est celle proposée par la Commission et, dans des termes quasiment identiques, par le gouvernement grec, ainsi que par la demanderesse. Leur argumentation consiste, en définitive, à affirmer que, en vue de se trouver dans l'hypothèse d'une escale au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il est nécessaire que le voyageur ait la possibilité de sortir du moyen de transport en cause, ne serait-ce que pour une courte période de temps, et de faire des achats dans l'État tiers dans lequel a lieu l'escale. Ce n'est que dans ces circonstances que la soumission des livraisons de biens à bord au système commun de TVA risquerait de générer un conflit avec la compétence fiscale de l'État tiers, conflit qu'il convient d'éviter. Cela revient donc à dire que c'est uniquement dans l'hypothèse où existe la possibilité d'un choix entre l'acquisition de biens à l'intérieur du moyen de transport et leur acquisition à l'extérieur de celui-ci qu'il pourrait y avoir effectivement un conflit de compétence, inacceptable à la lumière des objectifs poursuivis par le législateur lors de l'intégration de la notion d'escale audit point c). En d'autres termes: le conflit de compétence à éviter n'intervient que dans l'hypothèse où, dans un lieu déterminé, comme un port, juridiquement soumis à la souveraineté fiscale de l'État du port, les établissements à bord de bateaux y stationnés, bien qu'effectivement situés sur le même marché que les établissements en dehors du bateau, seraient soumis, en vertu du droit commu-

24 — Ce point de vue est, d'ailleurs, soutenu par la version anglaise du texte qui vise simplement un «stop» en dehors du territoire de la Communauté.

nautaire, à un régime d'imposition indirecte, différent de celui auquel sont soumis les établissements précités, également situés dans cet État.

37. Cette dernière interprétation n'est pas aussi strictement conforme au principe de soumission intégrale du moyen de transport à la souveraineté fiscale de l'État sur le

territoire duquel se trouve ledit moyen de transport et à l'objectif de prévention d'éventuels conflits de compétence fiscale avec des États tiers. Je pense cependant qu'il est préférable d'opter pour cette interprétation, étant donné que le conflit résultant d'une éventuelle soumission des livraisons de biens effectuées à bord, dans les cas où il n'y a pas de possibilité de débarquer et de faire des achats, à un régime fiscal différent de celui applicable sur le territoire de l'État tiers est plutôt hypothétique.

IV — Conclusion

38. Conformément aux considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de répondre comme suit à la question déférée par le Bundesfinanzhof:

«Les arrêts effectués par un bateau dans des ports d'États tiers, au cours desquels les passagers ne peuvent quitter le bateau que pendant une courte période, par exemple pour des visites, sans qu'il existe aucune possibilité de commencer ou de terminer le voyage, constituent des 'escales en dehors de la Communauté' au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), 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, telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388, et par la directive 92/111/CEE, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, dans la mesure où les passagers ont la possibilité de faire des achats sur le territoire de cet État tiers, de sorte que le régime prévu au point précité est suspendu pour la durée de l'escale.»