



# Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. PEDRO CRUZ VILLALÓN  
présentées le 26 avril 2012<sup>1</sup>

## Affaire C-33/11

### A Oy

[demande de décision préjudicielle formée par le Korkein hallinto-oikeus (Finlande)]

«Sixième directive TVA — Exonération visée à l'article 15, point 6 — Notion d'aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré — Livraison d'aéronefs à un opérateur qui ne pratique pas lui-même essentiellement un trafic aérien international rémunéré, mais qui met l'aéronef à la disposition d'un opérateur pratiquant un tel trafic — Compagnies aériennes de vols charter»

### I – Introduction

1. Dans la présente affaire, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême de Finlande) pose à la Cour trois questions préjudicielles en interprétation de la sixième directive<sup>2</sup> concernant l'exonération de la TVA applicable aux livraisons d'aéronefs destinés à être «utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré».

2. Les doutes du juge national concernant l'interprétation résultent, principalement, de trois circonstances factuelles: d'abord, la société qui a acheté les avions n'est pas une société de navigation aérienne telle que celles visées dans la disposition litigieuse, même si elle a cédé leur usage en les louant à une autre entreprise qui, elle, a cette qualité; ensuite, la compagnie aérienne en question est une compagnie assurant des vols charter et, enfin, les liens entre la personne physique titulaire des participations dans la société propriétaire de l'avion, celle-ci et la compagnie aérienne elle-même présentent une certaine complexité.

3. Le problème de l'applicabilité de l'exonération prévue à l'article 15, point 6, de la sixième directive dans des circonstances telles que celles-ci est inédit au vu de la jurisprudence et d'une importance économique considérable, puisqu'il semble que la présence de flottes d'avions loués est assez importante dans le secteur de la navigation aérienne européen. D'après les informations fournies par la requérante, un grand nombre d'États membres tendent à reconnaître le droit à l'exonération dans des cas tels que celui de l'espèce, mais la question est loin d'être pacifique. Ainsi, la Commission européenne est intervenue contre une telle interprétation large du champ d'application de l'exonération.

<sup>1</sup> — Langue originale: l'espagnol.

<sup>2</sup> — 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, ci-après la «sixième directive»).

4. Pour le reste, il nous semble nécessaire d'attirer l'attention sur le fait que les circonstances de l'espèce sont particulièrement complexes. Les relations contractuelles et les liens entre les sociétés qui entourent l'achat et l'usage des avions pourraient éventuellement faire peser des soupçons de fraude, mais il convient de préciser d'emblée qu'il appartient au seul juge national d'apprécier ces circonstances de fait.

## II – Cadre juridique

### A – *Le droit de l'Union: la sixième directive TVA*

5. Les dispositions de la sixième directive s'appliquent dans la présente affaire, notamment l'article 2, point 1, qui dispose que la TVA s'applique aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

6. L'article 15 de la sixième directive dispose notamment:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

6. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations d'aéronefs, utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets incorporés à ces aéronefs ou servant à leur exploitation».

### B – *Le droit national*

7. La sixième directive a été transposée en Finlande dans la loi sur la TVA (Arvonlisäverolaki), du 20 décembre 1993 (ci-après l'«AVL»), dont les dispositions pertinentes, dans la version applicable aux faits de la procédure au principal, sont les suivantes.

8. Aux termes de l'article 1, paragraphe 1, point 3, de l'AVL, la TVA est due à l'État sur toute acquisition intracommunautaire effectuée en Finlande de biens au sens de l'article 26 a de la même loi. Aux termes de l'article 2 b de l'AVL, la TVA sur l'acquisition intracommunautaire au sens de l'article 1, paragraphe 1, point 3, est due par l'acquéreur.

9. Le sixième chapitre de l'AVL (articles 70 à 72 n) se rapporte aux exonérations dans le commerce international. Aux termes de l'article 70, premier alinéa, point 6, de l'AVL, la taxe n'est pas due à l'occasion de la vente d'aéronefs, de pièces de rechange pour ces derniers et/ou d'éléments d'équipements destinés à être utilisés par un commerçant opérant essentiellement dans le domaine du trafic aérien international rémunéré.

10. L'article 72 f, point 1, de l'AVL dispose que l'acquisition intracommunautaire de biens est exonérée de TVA lorsque l'importation de ces biens ne donnerait pas lieu à perception de la TVA. Conformément à l'article 94, premier alinéa, point 9, de l'AVL, l'importation des bateaux visés à l'article 58, premier alinéa, et des aéronefs, pièces de rechange et équipements au sens de l'article 70, premier alinéa, point 6, de l'AVL est exonérée de TVA.

### III – Litige au principal et questions préjudicielles

11. En 2002 et en 2004, respectivement, la société finlandaise A Oy a acheté deux aéronefs à réaction auprès d'un même fabricant français. A Oy a été inscrite comme propriétaire des avions, tandis que la société B Oy, qui gérait une compagnie internationale de vols charter, était désignée comme utilisateur. Le capital de la société A Oy est intégralement détenu par une personne physique X. A Oy, quant à elle, possède 25 % de la société C Oy, et B Oy est détenue à 78 % par la société C Oy.

12. Le vendeur français a déclaré les deux opérations comme étant des ventes intracommunautaires. En Finlande, A Oy n'a pas déclaré l'achat des aéronefs comme étant une acquisition intracommunautaire de biens. En 2003 et en 2005, respectivement, A Oy a vendu les avions à une entreprise enregistrée à Chypre, à un prix inférieur au prix d'achat.

13. En vertu du contrat conclu entre les deux compagnies, B Oy pouvait prendre en location auprès d'A Oy les aéronefs pour ses propres besoins commerciaux et facturer à cette dernière société les travaux de maintenance des aéronefs et les vols<sup>3</sup>.

14. Le chiffre d'affaires total d'A Oy au cours de l'exercice du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2002, d'une part, et du 1<sup>er</sup> janvier 2003 au 30 juin 2004, d'autre part, résulte intégralement des enregistrements effectués sur la base des factures de vente adressées à X, à l'exception de la facture adressée à l'entreprise chypriote ayant acheté les avions. Ces factures adressées à X, le propriétaire d'A Oy, se fondaient sur celles adressées par B Oy à A Oy pour l'utilisation des avions. De même, les enregistrements de dépenses liées aux avions concernaient principalement les factures établies par B Oy pour la maintenance des avions et pour les vols. Le contrôle fiscal a permis de constater que les factures d'achat avaient pour l'essentiel été répercutées sans modification sur X.

15. Le 4 novembre 2005, le centre des impôts compétent a émis des avis de redressement au titre de la TVA due sur l'achat intracommunautaire des aéronefs susmentionnés. Simultanément, il était constaté qu'A Oy n'avait aucun droit à réduction du montant dû ou à remboursement de la TVA

16. Par décision du 26 mai 2008, le Halsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki) a rejeté le recours introduit par A Oy. Selon le tribunal administratif susmentionné, les achats d'avion ont constitué des acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA, qu'A Oy n'a pas déclarées au fisc, et A Oy n'aurait pas opéré dans le secteur du trafic aérien international au sens de l'article 70, premier alinéa, point 6, de l'AVL; en revanche elle aurait en pratique agi comme la propriétaire de C Oy, une société de commerce international de produits dérivés du pétrole. D'après une déclaration sur les activités de B Oy, ces avions n'auraient pas été utilisés dans le cadre du trafic aérien international assuré par cette société au sens de l'article 70, premier alinéa, point 6, de l'AVL. L'arrangement entre les deux sociétés visait simplement à pourvoir aux besoins personnels en matière de transport de X. Le tribunal a donc conclu qu'A Oy n'avait aucun droit à réduction ou à remboursement de la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire des avions.

17. A Oy a attaqué ce jugement devant le Korkein hallinto-oikeus. Elle fait valoir qu'aucune TVA n'était due sur l'acquisition des aéronefs, car ces appareils étaient utilisés par une compagnie d'aviation opérant essentiellement dans le domaine du trafic international aérien rémunéré, à savoir B Oy. Les autorités fiscales finlandaises, en revanche, ont estimé que ce fait était totalement dénué de pertinence, car l'acheteur des aéronefs n'était autre que la société A Oy.

3 — Dans son écrit, A Oy explique que B Oy assurait «la gestion, l'entretien et les réparations, s'occupait du personnel au sol et du personnel navigant, répondait des autorisations nécessaires et de la documentation correspondante ainsi que des tableaux horaires, en plus de commercialiser et de vendre en son nom propre des services de transport aérien fournis à l'aide de ces appareils». Outre ces deux avions, A Oy ajoute que B Oy exploitait un grand nombre d'autres avions faisant partie de sa flotte et desservant des lignes internationales.

18. Estimant qu'il existait des doutes quant à l'interprétation de la notion de «compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré» visée à l'article 15, point 6, de la sixième directive et quant au fait de savoir si cette disposition empêchait un acheteur d'avions ne les exploitant pas lui-même dans le trafic international susmentionné d'être exonéré de la TVA, le Korkein hallinto-oikeus a sursis à statuer et a posé les questions préjudicielles suivantes:

- «1) L'article 15, point 6, de la sixième directive 77/388/CEE sur la TVA doit-il être interprété en ce sens que la notion de 'compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré' englobe les compagnies d'aviation d'affaires pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré dans le secteur des vols affrétés, pour répondre aux besoins d'entreprises et de particuliers?
- 2) L'article 15, point 6, de la sixième directive 77/388/CEE sur la TVA doit-il être interprété en ce sens que l'exonération qu'il prévoit s'applique uniquement aux livraisons d'aéronefs effectuées directement à une compagnie aérienne pratiquant essentiellement un trafic aérien international rémunéré ou cette exonération s'étend-elle à la livraison d'aéronefs à un opérateur qui ne pratique pas lui-même essentiellement un trafic aérien international rémunéré, mais met l'aéronef à la disposition d'un opérateur pratiquant un tel trafic?
- 3) Compte tenu du fait que la compagnie aérienne a également pu utiliser les aéronefs pour d'autres vols, importe-t-il pour la réponse à la deuxième question que le propriétaire des aéronefs répercute la charge correspondant à l'utilisation de ces derniers sur un particulier qui est son actionnaire et qui utilise les aéronefs achetés essentiellement à ses propres fins, commerciales et/ou privées?»

#### **IV – Procédure devant la Cour**

19. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée au greffe de la Cour le 21 janvier 2011.

20. A Oy, le gouvernement finlandais et la Commission ont déposé des observations écrites.

21. À l'audience, tenue le 8 février 2012, ont comparu, pour formuler leurs observations orales, le représentant de l'entreprise A Oy, la Commission et le gouvernement finlandais.

#### **V – Analyse des questions préjudicielles**

22. Pour des raisons systématiques, nous considérons qu'il est préférable de laisser pour la fin la réponse à la première question préjudicielle.

##### *A – La deuxième question préjudicielle*

23. Par sa deuxième question préjudicielle, la juridiction de renvoi veut savoir si l'exonération visée à l'article 15, point 6, de la sixième directive s'applique aux seules livraisons d'aéronefs effectuées directement à une compagnie aérienne pratiquant essentiellement un trafic aérien international rémunéré ou si elle peut également s'appliquer lorsque l'acquisition est faite par un autre opérateur économique ne pratiquant pas lui-même ce trafic, mais mettant l'aéronef à la disposition d'une compagnie qui, elle, pratique un tel trafic.

24. Une première analyse de la teneur littérale de la disposition en cause ne permet pas de répondre complètement à cette question, puisque, si la plupart des versions linguistiques de la sixième directive fondent expressément l'exonération sur le critère de l'«utilisation» de l'aéronef par une compagnie pratiquant le trafic international<sup>4</sup>, la version finnoise vise les livraisons à des compagnies aériennes sans faire référence à ce critère, ce qui laisse à penser que l'exonération a un caractère subjectif et ne s'applique qu'au cas d'une compagnie aérienne pratiquant le trafic international achetant directement l'avion<sup>5</sup>.

25. Au vu de ces divergences, et ainsi qu'il ressort d'une jurisprudence constante, l'exonération doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément<sup>6</sup>.

26. Ainsi, il convient de souligner dès à présent que, selon nous, une interprétation téléologique de la disposition conduit à penser que l'exonération s'applique dès lors que l'aéronef est utilisé par une compagnie de navigation aérienne pratiquant essentiellement le trafic aérien rémunéré, que celle-ci l'ait acheté directement ou par l'intermédiaire d'un opérateur économique qui lui en a cédé l'usage (1). Les principes de base sur lesquels se fonde le système commun de la TVA et, notamment, le principe de «neutralité concurrentielle» renforcent cette conclusion (2), sans que la jurisprudence, peut-être plus restrictive, ressortissant des arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*<sup>7</sup>, et du 14 septembre 2006, *Elmeka*, y fasse obstacle (3)<sup>8</sup>.

#### 1. L'interprétation téléologique de l'exonération

27. Faut-il le rappeler, la Cour considère que les exonérations prévues à la sixième directive sont des notions autonomes du droit de l'Union qui doivent se situer dans le contexte général du système commun de TVA. Étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti, les exonérations sont d'interprétation stricte. Toutefois, cette exigence ne veut pas dire que les termes employés pour définir les exonérations doivent être interprétés de telle manière qu'ils les privent d'effet. Leur interprétation doit, premièrement, être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et, deuxièmement, respecter les exigences du principe de neutralité fiscale<sup>9</sup>.

28. La Cour a énoncé que l'objectif des exonérations «des opérations à l'exportation, des opérations assimilées et des transports internationaux» prévues à l'article 15 de la sixième directive «consiste à respecter le principe de l'imposition des biens ou des services concernés au lieu de destination de ceux-ci»<sup>10</sup>.

4 — Ainsi, dans la version espagnole, apparaît «aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea»; dans la française «utilisés par des compagnies de navigation aérienne»; dans l'anglaise, «used by airlines»; dans l'allemande, «die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden»; dans l'italienne, «usati da compagnie di navigazione aerea» ou, dans la néerlandaise, «die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen».

5 — Cela a été modifié dans la version finnoise 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), dont l'article 148 comprend, dans toutes les versions linguistiques, le critère de l'«utilisation» de l'aéronef.

6 — Voir, par exemple, arrêt du 27 octobre 1977, *Bouchereau* (30/77, Rec. p. 1999, point 14).

7 — C-185/89, Rec. p. I-2561.

8 — C-181/04 à C-183/04, Rec. p. I-8167.

9 — Voir arrêts du 18 novembre 2004, *Temco Europe* (C-284/03, Rec. p. I-11237, point 17); du 8 juin 2006, *L.u.P.* (C-106/05, Rec. p. I-5123, point 24); du 13 juillet 2006, *United Utilities* (C-89/05, Rec. p. I-6813, points 21 et 22); du 14 juin 2007, *Horizon College* (C-434/05, Rec. p. I-4793, point 16); du 18 octobre 2007, *Navicon* (C-97/06, Rec. p. I-8755, point 22), et du 28 janvier 2010, *Eulitz* (C-473/08, Rec. p. I-907, point 27).

10 — Arrêts *Navicon*, précité, point 29, et du 22 décembre 2010, *Feltgen et Bacino Charter Company* (C-116/10, Rec. p. I-14187, point 16).

29. Conformément à cet objectif, la jurisprudence est, notamment, en ce sens que l'exonération prévue à l'article 15, point 5, de la sixième directive doit s'appliquer à un affrètement partiel des bateaux affectés à la navigation en haute mer et utilisés pour la navigation internationale (arrêt Navicon, précité, point 30), mais ne saurait bénéficier à des services de location d'un bateau destinés à des preneurs qui entendent utiliser celui-ci à des fins strictement privées, en tant que consommateurs finals (arrêt Feltgen et Bacino Charter Company, précité, point 17).

30. Dans le cas concret des exonérations concernant les transports internationaux, il convient de considérer qu'il s'agit d'opérations assimilées à des exportations et de leur appliquer le même traitement fiscal pour la raison que la consommation doit avoir lieu à l'étranger<sup>11</sup>.

31. Tout ceci confirme, selon nous, que les exonérations prévues à l'article 15 poursuivent un objectif fonctionnel, destiné à exonérer toute la chaîne d'opérations liées aux moyens de transport internationaux jusqu'au consommateur final. Ce caractère fonctionnel est difficilement conciliable avec l'élément subjectif que la Commission et le gouvernement finlandais veulent introduire dans l'interprétation de l'exonération.

32. En l'espèce, il ne fait aucun doute que l'article 15, point 6, de la sixième directive s'applique bien à l'opération de location de l'avion par A Oy à B Oy, dès lors que le preneur est une compagnie aérienne qui utilisera l'avion aux fins visées dans ladite disposition. Ainsi, la même logique devra s'appliquer concernant l'opération d'achat de l'avion par un intermédiaire, dont l'exonération est parfaitement compatible avec celle applicable à la location.

## 2. Le principe de «neutralité concurrentielle»

33. L'interprétation que nous proposons en ce qui concerne la portée de l'exonération est confirmée par les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA.

34. Conformément à une jurisprudence constante, le système commun de TVA est régi par deux principes: «d'une part, la TVA est perçue sur chaque prestation de services et sur chaque livraison de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti. Et, d'autre part, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA»<sup>12</sup>. En fait, comme la doctrine l'a signalé, ces deux idées correspondent aux deux facettes ou applications principales de ce principe de neutralité fiscale<sup>13</sup>.

35. En l'espèce, c'est la deuxième facette ou acception du principe qui est importante, laquelle n'est que la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement<sup>14</sup>. Ainsi, dès lors que le principe d'égalité veut que, en général, les situations comparables ne soient pas traitées de manière différente à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée<sup>15</sup>, sa manifestation dans le cadre de la TVA «s'oppose notamment à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point

11 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Lenz, du 2 mai 1990, dans l'affaire Velker International Oil Company, précitée.

12 — Arrêt Navicon, précité, point 21.

13 — En ce sens, Martínez Muñoz, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», *Revista española de Derecho Financiero*, 145, janvier-mars 2010, p. 182. Voir également Guichard, M., «L'Esprit des lois' communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité», *Revue de droit fiscal*, n° 36, 2001, p. 1205, et Vanistendael, F., «Neutrality and the limits of VAT», *Selected issues in European tax law*, 1999, p. 13.

14 — Arrêt L.u.P., précité, point 48.

15 — Voir, notamment, arrêt du 12 avril 1984, Unifrex/Commission et Conseil (281/82, Rec. p. 1969, point 30).

de vue de la TVA»<sup>16</sup>. Il s'agit, en définitive, d'une «neutralité concurrentielle» dont la méconnaissance «ne peut être envisagée qu'entre opérateurs économiques concurrents», cependant que la violation du principe général d'égalité de traitement «peut se trouver caractérisée, en matière fiscale, par d'autres types de discriminations, affectant des opérateurs économiques qui ne sont pas forcément concurrents, mais se trouvent néanmoins dans une situation comparable sous d'autres rapports»<sup>17</sup>.

36. La «neutralité concurrentielle» doit être sauvegardée et doit être prise en considération lors de l'interprétation des exonérations de TVA. Notamment, il convient d'éviter que l'application de ces exonérations entraîne un traitement différent, du point de vue de la TVA, de livraisons de biens ou de prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres.

37. À l'évidence, il risque d'y avoir un tel traitement inégal entre activités concurrentes dans un cas comme celui de la présente espèce. Une compagnie aérienne achetant directement un aéronef tirerait profit de l'interprétation «subjective» de l'exonération, contrairement à une société qui ne serait pas elle-même une compagnie aérienne pratiquant le trafic international et qui achèterait un avion pour le louer à une compagnie pratiquant cette activité.

38. Tout d'abord, et s'agissant de la constatation d'une inégalité de traitement, un acheteur qui n'est pas une compagnie aérienne ne peut certes pas bénéficier de l'exonération et doit payer la TVA, mais rien ne l'empêche d'en obtenir le remboursement plus tard, au titre de l'article 28 septies, point 1, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive. Sans préjudice de cet éventuel remboursement, le seul fait de payer la TVA implique néanmoins une avance de trésorerie dont les conséquences financières peuvent être significatives étant donné l'importance des montants en jeu. Par conséquent, le choix entre, d'une part, l'exonération ou, d'autre part, la taxation de l'opération suivie de la reconnaissance du droit à remboursement n'est pas économiquement neutre; c'est l'éventuel coût du financement de cette avance de trésorerie qui est constitutif du traitement inégal susmentionné.

39. Par ailleurs, et s'agissant de l'existence d'une «situation de concurrence» entre les termes de comparaison, il serait possible de soutenir que le principe de neutralité concurrentielle ne s'applique pas en l'espèce, puisque cette différence de traitement touche deux sociétés (le propriétaire de l'avion et la compagnie aérienne) qui n'exercent pas la même activité et qui ne sont pas en concurrence. Toutefois, il est probable que le propriétaire de l'avion répercute les coûts financiers de l'éventuelle avance de trésorerie que représente la TVA sur le prix de la location de l'avion. Ainsi, les compagnies aériennes qui décident de constituer toute ou une partie de leur flotte sur la base de la location pourraient être économiquement désavantagées par rapport à celles qui seraient propriétaires des avions, et ce pour des raisons purement fiscales, sans lien avec une différence de situation ni avec les conséquences financières que peut avoir le choix légitime et volontaire entre une opération d'achat et une opération de location.

40. De surcroît, si, concrètement, l'«usage» de l'avion est sans importance et seule compte, aux fins de l'obtention de l'exonération, l'activité exercée par l'entreprise acquéreuse, à savoir si, pour accorder l'exonération, il suffit que l'avion soit acheté par une compagnie aérienne pratiquant principalement le trafic aérien international rémunéré, il est tout à fait possible d'imaginer un cas de figure dans lequel cette différence de traitement concernerait deux compagnies qui, en définitive, opéreraient comme «intermédiaires» dans l'achat d'un avion. Ainsi, une entité financière qui achèterait un avion pour le louer à une compagnie aérienne ne bénéficierait pas de l'exonération, alors que l'exonération serait accordée à une compagnie aérienne pratiquant le trafic international A achetant un aéronef non pas

16 — Arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20); du 11 octobre 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467, point 36); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 40); du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne (C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20); du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427, point 41); du 12 janvier 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Rec. p. I-589); du 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, Rec. p. I-4027, point 56); L.u.P., précité, point 32, et du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, Rec. p. I-7203, point 42).

17 — Arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283, point 49).

pour son propre usage, mais pour le céder à titre onéreux à une autre compagnie aérienne B. L'entité financière et la compagnie aérienne A réaliseraient des opérations assimilables à tous les égards<sup>18</sup>, mais soumises à un régime fiscal différent et plus désavantageux pour la première à cause d'une conception «subjective» erronée de l'exonération.

### 3. La jurisprudence relative aux livraisons de biens et aux prestations de services destinées aux navires

41. Enfin, nous devons faire référence à la jurisprudence *Velker International Oil Company* et *Elmeka*, même si, selon nous, celle-ci ne saurait invalider la conclusion à laquelle conduisent l'interprétation téléologique de l'exonération et le principe de neutralité concurrentielle.

42. La question posée par le *Korkein hallinto-oikeus* présente, à première vue, un lien indiscutable avec celles traitées dans les deux arrêts susmentionnés. Les deux affaires avaient pour objet des opérations de fourniture de carburant à des navires. Dans l'affaire *Velker International Oil Company*, en premier lieu, il était demandé à la Cour si les livraisons faites à un entrepreneur qui n'utilise pas lui-même les biens comme avitaillement, mais qui les livre à un autre entrepreneur qui leur donnera alors cette affectation pouvaient être considérées comme des «livraisons de biens destinés à l'avitaillement» des bateaux décrits à l'article 15, point 4, de la sixième directive (et donc comme étant exonérées au titre de cette disposition). Dans l'affaire *Elmeka*, en deuxième lieu, la question était la même, mais cette fois-ci en liaison avec l'exonération prévue à l'article 15, point 8, qui exonère les prestations de services «effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer» visés au point 5<sup>19</sup>. Dans les deux cas, la Cour a énoncé que les exonérations ne pouvaient s'appliquer qu'aux livraisons de biens et aux prestations de services directement fournies à l'exploitant du navire ou à l'armateur et ne pouvaient donc être étendues à celles qui étaient faites «à un stade antérieur de commercialisation»<sup>20</sup>.

43. La Commission et le gouvernement finlandais ont soutenu en l'espèce l'application par analogie de cette jurisprudence. Toutefois, nous estimons que cette application par analogie ne saurait prospérer, dans la mesure où aucun des deux arguments principaux sur lesquels ces arrêts fondent l'interprétation stricte des exonérations en cause dans ces espèces ne pourrait s'étendre, a priori, au contexte de l'article 15, point 6.

44. Le premier de ces arguments fait référence aux difficultés pratiques inhérentes à l'application de la solution contraire: «l'extension de l'exonération aux stades antérieurs à la livraison finale des biens à l'exploitant de bateaux exigerait des États qu'ils mettent en place des mécanismes de contrôle et de surveillance en vue de s'assurer de la destination ultime des biens livrés en exonération de taxe», mécanismes qui «se traduiraient, pour les États et pour les opérateurs concernés, par des contraintes qui seraient inconciliables avec l'application correcte et simple des exonérations' prescrite par la première phrase de l'article 15 de la sixième directive»<sup>21</sup>.

45. Ces objections perdent beaucoup de leur force lorsque, comme en la présente espèce, les livraisons de biens ou les prestations de services ne sont pas destinées à l'avitaillement ou aux besoins directs d'un navire ou d'un avion, mais à l'opération de vente de ce navire ou de cet aéronef elle-même. De surcroît, il convient de ne pas oublier que, pour qu'un aéronef soit destiné au transport commercial de fret ou de voyageurs, il faut obtenir une série d'autorisations spécifiques qui rendront plus facile le contrôle sur le point de savoir si ledit aéronef va effectivement être utilisé par une

18 — À cet égard, il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, «pour évaluer si des produits ou des prestations de services sont semblables, l'identité du producteur ou du prestataire de services et la forme juridique sous laquelle ceux-ci exercent leurs activités sont, en principe, sans pertinence». Voir arrêts du 17 février 2005, *Linneweber et Akritidis* (C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, points 24 et 25), et *Turn- und Sportunion Waldburg*, précité, point 34.

19 — Qui lui-même renvoie au point 4, sous a) et b).

20 — Arrêt *Velker International Oil Company*, précité, point 22.

21 — Arrêts précités *Velker International Oil Company*, point 24, et *Elmeka*, point 23.

compagnie aérienne<sup>22</sup>. De ce point de vue, une livraison de combustible (comme dans les affaires *Velker International Oil Company* et *Elmeka*) ou d'autres biens destinés à l'avitaillement du vaisseau, dont la destination sera effectivement difficile à contrôler de manière simple et efficace, est difficilement comparable à la livraison d'un avion ou d'un bateau.

46. Par conséquent, rien ne s'opposerait à l'application de l'exonération dans ces cas-là, dès lors que le fait que l'avion serait utilisé par une compagnie aérienne telle que celles visées à l'article 15, point 6, de la sixième directive serait connu au moment de l'achat de l'avion, et qu'il serait apporté la preuve de cette circonstance aux autorités fiscales<sup>23</sup>. Une telle précaution n'empêcherait pas, selon nous, l'«application correcte et simple des exonérations» exigée par la première phrase de l'article 15 de la sixième directive et serait, en tout état de cause, une solution davantage propre à éviter les fraudes que le refus de l'exonération.

47. Les arrêts *Velker International Oil Company* et *Elmeka* reposent aussi sur un deuxième argument qui tourne autour du caractère général de la TVA et de l'interprétation stricte des exonérations de la taxe qui en découle<sup>24</sup>. À l'évidence, ces impératifs sont aussi applicables, du moins en principe, à l'exonération de l'article 15, point 6. Toutefois, ainsi que nous l'avons précisé plus haut, la jurisprudence exige également que l'interprétation des exonérations de TVA soit conforme aux objectifs qu'elles poursuivent et respecte le principe de neutralité fiscale, élément qui, dans le contexte de l'exonération en cause ici, amène à conclure en sens inverse des arrêts *Velker International Oil Company* et *Elmeka*.

#### 4. Conclusion concernant la deuxième question préjudicielle

48. Eu égard à ce qui précède, nous estimons que la lettre de la disposition (qui, dans la plupart des versions linguistiques, fait expressément référence à l'«usage» de l'aéronef), les objectifs de l'exonération et le principe de neutralité de la TVA imposent dans ce cas une interprétation finaliste de l'exonération. L'article 15, point 6, de la sixième directive doit donc être interprété en ce sens que l'exonération prévue par celui-ci doit s'appliquer aux livraisons d'aéronefs à des opérateurs économiques qui ne pratiquent pas essentiellement eux-mêmes le trafic aérien international rémunéré, mais qui cèdent l'usage de cet aéronef à une compagnie aérienne qui pratique elle-même cette activité.

#### B – La troisième question préjudicielle

49. En quelque sorte pour compléter la question précédente, dans sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande quelle est la pertinence, pour la réponse à la deuxième question, de certaines circonstances factuelles de la présente espèce; notamment le fait que la société propriétaire des aéronefs (A Oy) répercute le prix de l'usage de ses aéronefs sur un particulier (X) qui détient les participations dans le capital de la société propriétaire et qui utilise les aéronefs achetés principalement pour ses propres besoins commerciaux et/ou particuliers, eu égard au fait que la compagnie aérienne pouvait également affecter les aéronefs à d'autres vols.

22 — A Oy fait référence dans son écrit à l'AOC (Air Operation Certificate), en précisant que son obtention et son maintien coûtent très cher (selon A Oy, il s'agit d'une dépense annuelle supplémentaire de 138 000 à 195 000 euros). Cela rendrait improbable un traitement frauduleux de ce certificat, qui n'est pas nécessaire lorsque l'avion est destiné à un usage privé.

23 — Selon ce que la société A Oy affirme dans son écrit, les autorités belges ont prévu une précaution de ce type dans leurs règles administratives internes et les autorités néerlandaises considèrent qu'une déclaration signée de l'acheteur concernant la destination de l'avion est une preuve suffisante.

24 — Arrêts précités *Velker International Oil Company*, point 19, et *Elmeka*, point 15.

50. La requérante a contesté l'exactitude de cette exposition des faits. Indépendamment de cela, nous considérons que les circonstances factuelles invoquées dans la décision de renvoi sont dépourvues de pertinence pour la réponse à la deuxième question et n'empêchent pas, en principe, d'accorder l'exonération examinée ici à un opérateur économique cédant l'usage de l'avion acheté à une compagnie aérienne pratiquant le trafic international.

51. Comme nous avons eu l'occasion de le souligner plus haut, au regard de l'article 15, point 6, de la sixième directive, le seul critère permettant de déterminer si cette exonération est applicable est l'usage de l'aéronef par une compagnie aérienne pratiquant essentiellement le trafic international rémunéré. Dans la mesure où l'acquéreur de l'avion peut prouver que l'aéronef est effectivement exploité économiquement par une compagnie aérienne répondant à ces caractéristiques, les relations commerciales ou d'un autre type pouvant exister entre la société propriétaire de l'avion, son actionnaire majoritaire et la compagnie aérienne elle-même ne devraient avoir aucune conséquence sur l'imposition de la TVA. Ainsi, même si l'avion est partiellement utilisé par le propriétaire, si celui-ci prend certains frais à sa charge et si toute l'opération est éventuellement avantageuse d'un point de vue fiscal autre que celui de la TVA, cela n'a aucune pertinence aux fins de l'exonération, dès lors que la compagnie aérienne exploite économiquement l'avion dans son activité ordinaire.

52. En revanche, s'il est prouvé que l'aéronef n'est pas réellement destiné à être exploité économiquement par la compagnie aérienne et qu'il est uniquement destiné à un usage privé — en définitive, le consommateur final — par une personne physique ou morale, alors l'exonération pourra être refusée étant donné que les conditions prévues à l'article 15, point 6, de la sixième directive ne sont pas remplies. En tout état de cause, il appartient à la juridiction nationale connaissant du litige au principal d'apprécier ces circonstances.

### *C – La première question préjudicielle*

53. Par sa première question, le Korkein hallinto-oikeus demande à la Cour si la notion de «compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré», visée à l'article 15, point 6, de la sixième directive couvre également les compagnies aériennes qui pratiquent essentiellement des services de trafic international de vols charter.

54. De nouveau, les doutes quant à l'interprétation de cette disposition semblent tirer leur origine des divergences entre les versions linguistiques de la sixième directive.

55. Certaines de ces versions utilisent des termes qui pourraient suggérer que les lignes aériennes doivent être régulières. C'est le cas de la version anglaise qui parle de «international routes», terminologie qui pourrait évoquer l'existence de routes et de vols réguliers. Toutefois, la plupart des versions linguistiques mettent l'accent sur le fait que la compagnie aérienne utilisant l'avion pratique essentiellement le trafic international, sans aucune référence, directe ou indirecte, au fait que cette activité est exercée moyennant des vols charter ou des lignes régulières.

56. La jurisprudence vient clairement au soutien de cette interprétation large. L'affaire *Cimber Air*<sup>25</sup>, actuellement la seule concernant l'exonération de l'article 15, point 6, de la sixième directive, concernait le problème de l'applicabilité de cette exonération concernant des opérations d'achat d'aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement le trafic international rémunéré, mais qui effectuaient également des vols intérieurs avec lesdits avions. Dans cet arrêt, la Cour a insisté sur le fait que l'élément déterminant pour appliquer l'exonération était la nature des activités que la compagnie utilisant l'avion exerçait «essentiellement» et non l'usage concret auquel cet avion précis était affecté.

<sup>25</sup> — Arrêt du 16 septembre 2004 (C-382/02, Rec. p. I-8379).

57. Si l'on applique cette logique, le type de route devrait également être indifférent pour l'application de l'exonération.

58. Enfin, cette solution respecte davantage le principe de neutralité fiscale, puisqu'il semble qu'il n'y ait aucune raison objective de traiter différemment, aux fins de la TVA, deux compagnies aériennes pratiquant le trafic international, par le simple fait que l'une opère fondamentalement moyennant l'organisation de vols charter et l'autre à travers des vols réguliers, ou parce que l'avion en question est destiné à l'un ou l'autre type de vols.

59. En conclusion, l'article 15, point 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la notion de «compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré» englobe aussi les compagnies d'aviation d'affaires qui, contre prestation, pratiquent essentiellement un trafic international de vols charter pour répondre aux besoins d'entreprises et de particuliers.

## VI – Conclusion

60. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles de la Korkein hallinto-oikeus comme suit:

- «1) L'article 15, point 6, 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, doit être interprété en ce sens que la notion de 'compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré' englobe aussi les compagnies d'aviation d'affaires qui, contre prestation, pratiquent essentiellement un trafic international de vols charter pour répondre aux besoins d'entreprises et de particuliers.
- 2) L'article 15, point 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération qu'il prévoit s'applique non seulement aux livraisons d'aéronefs effectuées directement à une compagnie aérienne pratiquant essentiellement un trafic aérien international rémunéré, mais aussi aux livraisons d'aéronefs à des opérateurs économiques qui ne pratiquent pas eux-mêmes essentiellement un trafic aérien international rémunéré, mais mettent l'aéronef à la disposition d'une compagnie aérienne pratiquant un tel trafic.
- 3) Le fait que le propriétaire des aéronefs répercute le prix de l'usage des aéronefs sur un particulier qui détient les participations dans le capital de la société propriétaire et qui utilise les aéronefs achetés principalement pour ses propres besoins commerciaux et/ou particuliers, eu égard au fait que la compagnie aérienne pouvait également affecter les aéronefs à d'autres vols, ne modifie pas la conclusion tirée de la réponse à la deuxième question préjudicielle, sauf si ces circonstances révèlent que l'aéronef n'est pas réellement destiné à être exploité économiquement par la compagnie aérienne, mais à être utilisé exclusivement et de manière privée par une personne physique ou morale, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier.»