



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M<sup>ME</sup> ELEANOR SHARPSTON  
présentées le 12 juillet 2018<sup>1</sup>

**Affaire C-495/17**

**Cartrans Spedition Srl**  
**contre**  
**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova**  
**Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii**

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie)]

« Renvoi préjudiciel – TVA – Directive 2006/112/CE – Article 146, paragraphe 1, sous e), et article 153 – Exonérations – Services de transport liés à l'exportation de marchandises – Preuve de l'exportation des marchandises en dehors du territoire de l'UE – Régime instauré par la convention douanière relative au transport international de marchandises – Carnets TIR »

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie) demande des éclaircissements sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE<sup>2</sup>. Il souhaite savoir si des règles nationales qui exigent des contribuables de produire des documents spécifiques en vue de bénéficier d'une exonération de la TVA sur des prestations de service (y compris le transport), lorsque celles-ci sont directement liées à l'exportation de marchandises en dehors du territoire de l'Union européenne, sont compatibles avec la directive TVA. Lorsque ces marchandises sont transportées sous le couvert d'un carnet de transport international routier (TIR), conformément au système mis en place par la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR, la juridiction de renvoi souhaite savoir si ce document constitue une preuve du fait que les marchandises en cause ont effectivement été exportées.

### **Le cadre juridique de l'Union**

#### ***La directive TVA***

2. L'article 131 de la directive TVA s'inscrit sous le titre IX intitulé « Exonérations » et dispose que « [l]es exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

<sup>1</sup> Langue originale : l'anglais.

<sup>2</sup> Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1 ; ci-après la « directive TVA »). Les opérations en cause ont eu lieu entre mars 2012 et avril 2014 ; j'emploierai la notion de « période en cause » pour faire référence à ce laps de temps. Voir en outre point 15 des présentes conclusions.

3. L'article 146 de la directive TVA figure au chapitre 6 (« Exonérations à l'exportation ») sous le titre IX. Parmi ces exonérations, l'article 146, paragraphe 1, sous e), de ladite directive mentionne « les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens ».

4. En vertu de l'article 153 de la directive TVA, les États membres « exonèrent les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans les opérations visées aux chapitres 6, 7 et 8 ou dans des opérations qui sont réalisées en dehors de [l'Union européenne] ».

### ***Le code des douanes***

5. Le code des douanes instauré par le règlement (CEE) n° 2913/92<sup>3</sup> établissait le cadre juridique pour les règles et les régimes douaniers au sein du territoire douanier de l'Union. En vertu de son article 4, point 16, sous b) et h), la notion de « régime douanier » couvrait le transit et l'exportation. Conformément à l'article 4, point 17, du code des douanes, on entendait par « déclaration en douane » l'acte par lequel une personne manifeste dans les formes et modalités prescrites la volonté d'assigner à une marchandise un régime douanier déterminé. En vertu de l'article 59 dudit code, les marchandises placées sous un régime douanier devaient faire l'objet d'une déclaration pour ce régime douanier. Les marchandises déclarées notamment pour le régime de l'exportation ou du transit se trouvaient sous surveillance douanière dès l'acceptation de la déclaration en douane « et jusqu'au moment où elle sort[aient] du territoire douanier de [l'Union] ou [étaient] détruites ou jusqu'au moment où la déclaration en douane [était] invalidée ».

6. L'article 91, paragraphe 1, sous a) et b), du code des douanes prévoyait que le *régime du transit externe* permettait la circulation d'un point à un autre du territoire douanier, respectivement, de marchandises de l'Union et de marchandises non originaires de l'Union. La circulation des biens au sens de l'article 91, paragraphe 1, du code des douanes sous couvert d'un carnet TIR était autorisée, conformément à l'article 91, paragraphe 2, sous b), dudit code, à condition que cette circulation : i) ait débuté ou doive se terminer à l'extérieur de l'Union ; ii) porte sur des envois de marchandises devant être déchargées sur le territoire douanier de l'Union et qui étaient acheminées avec des marchandises à décharger dans un pays tiers ; ou iii) soit effectuée d'un point à un autre de l'Union avec emprunt du territoire d'un pays tiers.

7. L'article 161 du code des douanes était intitulé « L'exportation ». En vertu de son paragraphe 1, le régime de l'exportation permettait la sortie hors du territoire douanier de l'Union d'une marchandise de l'Union. En vertu de son paragraphe 2, toute marchandise de l'Union destinée à être exportée devait être placée sous le régime de l'exportation, à l'exclusion des marchandises placées sous le régime du perfectionnement passif ou sous un régime de transit.

8. Conformément à l'article 163, paragraphe 1, du code des douanes, le *régime de transit interne* permettait la circulation d'un point à un autre du territoire douanier, avec emprunt du territoire d'un pays tiers, de marchandises de l'Union sans modification de leur statut douanier. Cette circulation pouvait notamment s'effectuer sous le couvert d'un carnet TIR (article 163, paragraphe 2, du code des douanes).

<sup>3</sup> Règlement du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1 ; ci-après le « code des douanes »). Ce règlement a été modifié à plusieurs reprises : c'est sa version résultant des modifications introduites par le règlement (CE) n° 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 1), qui était en vigueur pendant la période en cause. La version actuelle de ce code est prévue par le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1).

9. En vertu de l'article 182 bis, paragraphe 1, du code des douanes, les marchandises sortant du territoire douanier devaient faire l'objet soit d'une déclaration en douane soit, lorsqu'une déclaration en douane n'était pas exigée, d'une déclaration sommaire<sup>4</sup>. Conformément à l'article 182 ter, paragraphe 1, du code des douanes, lorsque de telles marchandises avaient reçu une destination douanière nécessitant une déclaration en douane, cette déclaration devait être déposée au bureau de douane d'exportation avant que les marchandises ne sortent du territoire douanier. En vertu de l'article 183 du code des douanes, les marchandises sortant du territoire douanier étaient soumises à la surveillance douanière.

### ***La convention TIR***

10. Le système de transit TIR a été développé après la seconde guerre mondiale afin de contribuer à la redynamisation des économies de l'Europe d'après-guerre, sous les auspices de la Commission économique des Nations unies pour l'Europe (CEE-ONU). La convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR (convention TIR), conclue à Genève le 14 novembre 1975, a été approuvée au nom de la Communauté économique européenne de l'époque par le règlement (CEE) n° 2112/78 et est donc d'application directe<sup>5</sup>. La convention est entrée en vigueur le 20 juin 1983 à l'égard de ce qui est aujourd'hui l'Union européenne<sup>6</sup>. Cette dernière et chacun de ses États membres sont des parties contractantes. Une version consolidée du texte de cette convention a été publiée en annexe de la décision 2009/477/CE<sup>7</sup>.

11. En vertu de l'article 1<sup>er</sup> de la convention TIR, on entend par « transport TIR » le transport de marchandises d'un bureau de douane de départ à un bureau de douane de destination, sous le régime TIR. Le « titulaire » d'un carnet TIR est la personne à qui un carnet TIR a été délivré conformément aux dispositions pertinentes de la convention TIR et au nom de laquelle une déclaration douanière a été faite sous forme d'un carnet TIR indiquant la volonté de placer des marchandises sous le régime TIR au bureau de douane de départ<sup>8</sup>. En vertu de l'article 2 de la convention TIR, cette dernière vise les transports de marchandises effectués sans rupture de charge, à travers une ou plusieurs frontières, d'un bureau de douane de départ d'une partie contractante à un bureau de douane de destination d'une autre partie contractante, ou de la même partie contractante, à condition qu'une partie du trajet entre le commencement du transport TIR et son achèvement se fasse par route.

4 Les exceptions à cette règle ne sont pas pertinentes aux fins des présentes conclusions.

5 Règlement du Conseil du 25 juillet 1978 concernant la conclusion de la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR (convention TIR), en date, à Genève, du 14 novembre 1975 (JO 1978, L 252, p. 1).

6 La convention TIR est entrée en vigueur une fois accomplies toutes les formalités requises (voir l'article 2 du règlement n° 2112/78 ainsi que les articles 52 et 53 de la convention TIR). Sa date d'entrée en vigueur à l'égard de l'Union est indiquée au Journal officiel sous l'intitulé « Entrée en vigueur de la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR (convention TIR) » (JO 1983, L 31, p. 13).

7 Décision du Conseil du 28 mai 2009 publiant une version consolidée du texte de la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR (convention TIR), en date du 14 novembre 1975, et telle que modifiée depuis lors (JO 2009, L 165, p. 1).

8 Article 1<sup>er</sup>, sous a) et o), respectivement.

12. Il ressort de l'article 3, sous b), de la convention TIR que les transports doivent avoir lieu sous la garantie d'associations agréées conformément à l'article 6 de ladite convention<sup>9</sup> et doivent être effectués sous le couvert d'un carnet TIR. L'article 4 de ladite convention prévoit que les marchandises transportées sous le régime TIR ne seront pas assujetties au paiement ou à la consignation des droits et taxes à l'importation ou à l'exportation aux bureaux de douane de passage.

### ***Le manuel transit TIR***

13. Le manuel transit de la Commission<sup>10</sup> indique que « le carnet TIR sert de déclaration en douane pour le transport de marchandises et atteste de l'existence de la garantie. Les carnets TIR sont distribués par une organisation internationale [actuellement, l'Union internationale des transports routiers (IRU)] aux associations garantes nationales. Une déclaration en douane réalisée au moyen d'un carnet TIR n'est valable que pour un seul transport TIR. Le carnet TIR est mis en œuvre dans le pays de départ et sert de document aux fins du contrôle douanier dans les parties contractantes de départ, de passage et de destination » (voir le troisième sous-paragraphe du point 1.2 de la partie IX – le régime TIR).

### **Le droit roumain**

14. Dans sa décision, la juridiction de renvoi indique qu'en vertu du droit national, les services de transport liés directement à l'exportation de biens sont exonérés de la TVA. Elle ajoute que, conformément aux règles en vigueur durant la période en cause, les services de transport n'étaient exonérés de la TVA qu'à la condition que le contribuable concerné soit en mesure de prouver que les biens transportés avaient effectivement été exportés en produisant les documents suivants au soutien d'une demande d'exonération : une facture émise par le transporteur, un contrat de transport conclu avec le bénéficiaire de la prestation, des documents spécifiques de transport et des documents établissant que les marchandises transportées ont été exportées (ci-après les « documents requis »).

### **Les faits, la procédure et les questions préjudicielles**

15. Cartrans Spedition SRL (ci-après « Cartrans »), un intermédiaire de services de transport routier ayant son siège en Roumanie, a fourni des prestations de services de transport de marchandises à trois occasions en Turquie, sur la période allant de mars à mai 2012, à deux occasions en Géorgie, en août 2012, ainsi qu'une fois en Iraq, en février 2013, et une fois en Ukraine, en avril 2014. Le 13 août 2014, les autorités roumaines compétentes ont établi un rapport de contrôle fiscal et dressé un avis d'imposition mettant à la charge de Cartrans une somme de 16 203 lei roumains (RON) (environ 3 650 euros).

9 En vertu de l'article 6 de la convention TIR, chaque partie contractante peut habiliter des associations à délivrer les carnets TIR et à se porter caution, dans la mesure où les conditions stipulées dans la première partie de l'annexe 9 sont respectées. Ces conditions sont notamment les suivantes : preuve que l'association opère officiellement en tant qu'organisation représentative des intérêts du secteur des transports depuis au moins un an ; preuve de la solidité de sa situation financière et de l'existence des moyens logistiques lui permettant de remplir les obligations qui lui incombent au titre de la convention TIR, et preuve que son personnel possède les connaissances pour appliquer la convention TIR comme il convient. D'autres conditions requièrent l'absence d'infractions graves ou répétées à l'encontre de la législation douanière ou fiscale ; l'établissement d'un accord écrit ou de tout autre instrument juridique entre l'association et les autorités compétentes de la partie contractante sur le territoire de laquelle elle est établie, et un engagement stipulant notamment que l'association respectera les obligations prévues par la convention TIR.

10 Manuel transit (régime TIR) du 1<sup>er</sup> juillet 2009 TAXUD/1873/2007 – FR Final publié par le comité du code des douanes de la Commission européenne – section transit (TIR). La Commission européenne est en train de mettre à jour le manuel. Par conséquent, la version actuelle datée du 27 avril 2016 (TAXUD/A 2/TRA/003/2016-FR) est qualifiée de « document de travail ».

16. Les autorités compétentes soutiennent que Cartrans n'a pas prouvé que les marchandises transportées avaient effectivement été exportées, car elle n'a produit aucun des documents suivants : un contrat de transport conclu avec le bénéficiaire de la prestation, des documents spécifiques de transport et des documents établissant que les marchandises transportées ont été exportées, conformément au droit national. Selon elles, Cartrans n'avait justifié que la réalisation de prestations de transport sur un parcours extérieur au profit des exportateurs.

17. Cartrans a contesté cette appréciation. Au soutien de sa demande d'exonération de la TVA, elle a produit, pour chacune des sept factures visées par la TVA liquidée, les carnets TIR et des documents de transport CMR visés par les services douaniers des pays vers lesquels Cartrans avait transporté les marchandises en cause en vue de leur exportation<sup>11</sup>. Cartrans soutient que les carnets TIR contiennent tant des mentions concernant les marchandises transportées que des attestations des services des douanes concernant l'exportation de biens dans les pays respectifs et que, à l'évidence, le carnet TIR a une valeur probante puisqu'il représente l'instrument certifiant la réalisation d'un transit en douane du bureau de départ jusqu'au bureau des douanes de destination.

18. La juridiction de renvoi considère qu'une interprétation des dispositions de la directive TVA relatives aux exonérations pour l'exportation et les prestations de services effectuées par des intermédiaires est nécessaire aux fins de trancher le litige au principal. Aussi a-t-elle décidé de renvoyer à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Aux fins de l'exonération de TVA pour les opérations et les services de transport liés à l'exportation de biens, conformément à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le carnet TIR visé par les autorités douanières du pays de destination des biens est-il un document prouvant l'exportation des biens transportés compte tenu du régime de ce document prévu au manuel transit pour le régime TIR n° TAXUD/1873/2007 du comité du code des douanes – section transit de la direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne ?
- 2) L'article 153 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique fiscale imposant aux contribuables d'apporter la preuve de l'exportation des biens transportés exclusivement au moyen de la déclaration en douane d'exportation et refusant le droit à déduction de la TVA pour les services de transport des biens exportés en l'absence d'une telle déclaration, en dépit de l'existence du carnet TIR visé par les douanes du pays de destination desdits biens ? »

19. Cartrans, le gouvernement roumain et la Commission ont présenté des observations écrites. Aucune demande d'audience n'a été faite et aucune audience n'a été tenue.

<sup>11</sup> Je comprends la notion de « documents de transport CMR » en ce sens qu'il s'agit de documents apportant la preuve d'un contrat de transport routier de marchandises fondé sur la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route conclue à Genève le 19 mai 1956. Comme ces documents ne se trouvent pas à la base des questions de la juridiction de renvoi, je ne dirai rien d'autre à leur sujet.

## Appréciation

### *Remarques préliminaires*

20. Les questions de la juridiction de renvoi reposent sur la prémisse en vertu de laquelle Cartrans demande une exonération de la TVA au motif qu'elle a fourni ses services en tant qu'intermédiaire agissant pour le compte d'autrui, aux fins de l'article 153 de la directive TVA<sup>12</sup>. L'ordonnance de renvoi qualifie Cartrans d'« intermédiaire de services de transport de marchandises par la route ». Toutefois, la juridiction de renvoi ne précise pas si la demande d'exonération de la TVA déposée par Cartrans est motivée par le fait qu'elle a elle-même assuré des services de transports et des opérations accessoires au sens de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA ou si elle a simplement agi en tant qu'intermédiaire au sens de l'article 153 de cette même directive.

21. La notion d'« intermédiaire » n'est pas définie par l'article 153 de la directive TVA. Dans le cadre d'une interprétation conforme à l'objectif de la directive TVA, le sens ordinaire de cette notion est celui d'une personne qui intervient entre deux parties<sup>13</sup>. Dans le contexte des services de transport routier, cette notion peut inclure la prestation d'un appui logistique en vue de coordonner les déplacements des marchandises du vendeur vers leur acheteur, ainsi que (mais pas nécessairement) la prestation de services visant à assurer le transport physique des biens d'un point de départ à une destination. Conformément à l'article 153 de la directive TVA, les prestations de services de transport par un intermédiaire font l'objet d'une exonération spécifique de la TVA lorsque l'intéressé a transporté des marchandises vers une destination située en dehors de l'Union au nom et pour compte d'autrui. L'ordonnance de renvoi ne comportant pas d'informations sur le rôle exact de Cartrans, il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier si Cartrans a agi en tant qu'intermédiaire pour le compte d'autrui ou si elle a transporté elle-même les marchandises en cause dans le contexte de l'affaire au principal.

22. En tout état de cause, l'article 153 de la directive TVA s'applique lorsque le contribuable en cause intervient dans des opérations visées notamment au chapitre 6 de ladite directive. En l'espèce, la disposition pertinente du chapitre 6 est l'article 146, paragraphe 1, sous e). J'examinerai donc les questions préjudicielles à la lumière de celle-ci.

### *Les première et seconde questions préjudicielles*

23. La juridiction de renvoi souhaite savoir si, dans des conditions où le contribuable souhaite bénéficier d'une exonération de la TVA fondée sur le fait qu'il a fourni des services liés au transport de marchandises exportées en dehors de l'Union, les États membres peuvent exiger du contribuable qu'il produise des documents spécifiques en vue d'apporter la preuve du fait que les marchandises en question ont effectivement été exportées et si les carnets TIR constituent une telle preuve. Comme ces questions préjudicielles constituent deux facettes de la même problématique, je les examinerai conjointement.

24. Le gouvernement roumain estime que la directive TVA permet aux États membres de rejeter les demandes d'exonération de la TVA au titre de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal. Cartrans et la Commission contestent ce point de vue.

<sup>12</sup> Je comprends la seconde question préjudicielle, qui fait référence au droit « à déduction » de la TVA pour la prestation de services de transport, en ce sens qu'elle vise le « droit à l'exonération de la TVA », et ce pour deux raisons. Premièrement, les dispositions en cause ne font pas partie du régime particulier applicable aux déductions de TVA. Deuxièmement, l'ordonnance de renvoi porte manifestement sur les règles relatives à l'exonération de la TVA : elle ne comporte aucune référence aux règles applicables aux déductions.

<sup>13</sup> Arrêt du 2 avril 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, point 30).

25. Je ne partage pas non plus l'approche du gouvernement roumain.

26. Deux points ne sont pas contestés par les parties. Premièrement, dans la mesure où il est clair que l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA concerne l'exonération de la TVA pour les exportations en dehors de l'Union, il est conforme aux principes généraux du droit fiscal international que la taxe soit prélevée sur la consommation des biens et des services au lieu de destination. Par conséquent, toutes les opérations afférentes à des exportations sont généralement exonérées de la taxe. Deuxièmement, comme cette disposition prévoit une exonération de la TVA, elle doit être interprétée strictement<sup>14</sup>.

27. Les exonérations prévues au chapitre 6 de la directive TVA (« Exonérations à l'exportation ») sont obligatoires. Ainsi, si un contribuable est en mesure de prouver la prestation de services de transport et d'opérations accessoires au sens de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, l'exonération prévue doit être accordée. En l'absence de disposition expresse en ce sens, les États membres ne sont pas libres d'introduire des conditions substantielles additionnelles.

28. Il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour qu'il doit exister un lien direct entre le transport des biens vers une destination située hors de l'Union et les services en cause pour que l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA s'applique. Autrement dit, ces services doivent être fournis directement (selon le cas) à l'exportateur, à l'importateur ou au destinataire des biens visés à ladite disposition<sup>15</sup>. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier ce point dans le cadre de son examen des faits et des circonstances entourant le cas d'espèce.

29. L'ordonnance de renvoi précise qu'en vertu du droit national, le transport afférent à l'exportation de biens est un service exonéré de la TVA uniquement si le contribuable en cause est en mesure d'en apporter la preuve au moyen des documents requis.

30. Il me semble qu'une pratique nationale qui exige du contribuable de prouver que les biens transportés ont effectivement été exportés n'est pas conforme au droit de l'Union. L'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA ne prévoit aucune exigence de la sorte. Cette disposition instaure plutôt une condition en vertu de laquelle les prestations de services, y compris les transports, doivent être directement *liées* aux exportations de marchandises.

31. En outre, je partage l'avis de la Commission selon lequel aucune disposition de la directive TVA n'établit de condition en vertu de laquelle un contribuable devrait fournir une preuve spécifique en vue de bénéficier de l'exonération prévue à son article 146, paragraphe 1, sous e).

32. Il ressort de la description que la juridiction de renvoi fait du régime national que les règles de droit en question introduisent des exigences de pure forme. Toutefois, de telles exigences relatives à la forme sous laquelle un contribuable démontre son éligibilité à l'exonération ne sauraient mettre en cause le droit à l'exonération de la TVA en vertu du droit de l'Union lorsque les conditions matérielles d'application de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA sont remplies<sup>16</sup>.

33. En vertu de l'article 131 de la directive TVA, les exonérations prévues, notamment, à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de ladite directive, s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions de droit de l'Union et dans les conditions fixées par les États membres en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels. Dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit de l'Union, et notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité<sup>17</sup>.

14 Arrêt du 29 juin 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, points 18 et 22).

15 Arrêt du 29 juin 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, point 23).

16 Arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, point 32).

17 Arrêt du 9 octobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, point 27).

34. Le principe de sécurité juridique requiert que les effets de la législation soient clairs et prévisibles pour les justiciables<sup>18</sup>. En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, ce principe s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une législation introduisant des charges fiscales<sup>19</sup>. Dans ces conditions, la Cour a jugé que les obligations qui incombent à un assujetti en matière de preuve sont régies par les conditions expresses prévues par le droit national ainsi que par les règles fixées pour des transactions similaires<sup>20</sup>.

35. Dans son ordonnance, la juridiction de renvoi indique que le droit roumain ne comporte aucune base légale prévoyant expressément quel type de document fait preuve de l'exportation de marchandises transportées. Il ressort de la description faite par ladite juridiction que les règles de droit national en cause semblent résulter de la combinaison entre des dispositions légales et la pratique administrative. Il appartiendra à la juridiction de renvoi de déterminer si ces règles sont suffisamment claires et précises pour satisfaire au principe général de sécurité juridique.

36. S'agissant de la proportionnalité, la Cour a jugé que les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause<sup>21</sup>. Par conséquent, les mesures nationales ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à la préservation ou à la garantie des finances publiques<sup>22</sup>. Dans un cas de figure dans lequel une administration fiscale refusait d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire au motif que la preuve comptable de celle-ci avait été produite tardivement, sans prendre en compte le fait que les exigences de fond étaient remplies, la Cour a jugé que la législation nationale allait au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe<sup>23</sup>. Je considère que ce raisonnement devrait s'appliquer aux circonstances de la présente affaire. Ainsi, si un contribuable remplit les conditions substantielles fixées à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, ces dernières ne sauraient être supplantées par de pures exigences de forme prévues par le droit national.

37. Ces exigences nationales ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union en la matière<sup>24</sup>.

38. Le principe de neutralité fiscale exige que l'exonération de la TVA soit accordée si les conditions de fond sont satisfaites, même si certaines formalités ont été omises par le contribuable<sup>25</sup>. Il n'existe que deux cas de figure dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut entraîner la perte du droit à l'exonération de la TVA<sup>26</sup>. Le premier cas est celui de la fraude<sup>27</sup>. Le second est celui dans lequel la violation des règles en cause a pour effet d'empêcher que la preuve que certaines exigences de fond ont été satisfaites soit portée à l'attention des autorités compétentes<sup>28</sup>.

39. Il n'est pas contesté, dans l'affaire au principal, que Cartrans a fourni des prestations de services au sens de la directive TVA et que ces services ont été fournis en dehors du territoire de l'Union. Dans ces conditions, une pratique nationale qui veut que les autorités compétentes n'examinent pas les preuves établissant que les biens en cause ont été livrés à un acheteur (ou destinataire) dans un pays tiers opère comme une présomption selon laquelle l'exonération ne saurait être octroyée.

18 Arrêt du 29 avril 2004, *Sudholz* (C-17/01, EU:C:2004:242, point 34).

19 Arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, point 48).

20 Arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, point 38).

21 Arrêt du 18 novembre 2010, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, point 20).

22 Arrêt du 21 février 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, point 20).

23 Arrêt du 27 septembre 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, point 29).

24 Arrêt du 27 septembre 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, point 26).

25 Arrêt du 9 février 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, point 36).

26 Arrêt du 9 février 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, point 38).

27 Arrêt du 9 février 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, point 39).

28 Arrêt du 9 février 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, point 42).

40. Il me semble que les règles nationales en cause vont au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'exacte perception de la taxe, et ce pour les raisons suivantes. Premièrement, la juridiction de renvoi indique que lorsqu'un contribuable n'est pas en mesure de présenter les documents requis au soutien de sa demande d'exonération, cette dernière est rejetée. Un tel résultat est incompatible avec le principe de neutralité fiscale, dans la mesure où la TVA ne sera pas prélevée au lieu de destination des marchandises, mais à un endroit par lequel celles-ci transitent<sup>29</sup>. Deuxièmement, les règles nationales en cause sont appliquées d'une manière qui implique que, lorsque les conditions formelles ne sont pas remplies, les autorités compétentes ne recherchent même pas si les conditions substantielles de l'exonération visées à l'article 146, paragraphe 1, sous e) de la directive TVA *sont effectivement remplies*. Troisièmement, rien dans la décision de renvoi n'indique que le non-respect des conditions formelles implique nécessairement un cas de fraude ou que la violation des règles en cause a pour effet d'empêcher les autorités compétentes de déterminer si les conditions de fond sont remplies ou non.

41. Il en découle que les autorités d'un État membre ne sauraient, en principe, refuser d'octroyer une exonération de la TVA sans examiner si les conditions substantielles établies par les dispositions applicables de droit de l'Union sont remplies, au simple motif que le contribuable concerné n'a pas produit certains documents spécifiques en vue de prouver l'exportation effective des marchandises en cause.

42. Le carnet TIR doit-il être considéré comme une preuve formelle de l'exportation des marchandises en cause ?

43. Il existe, à cet égard, un terrain d'entente entre les parties, dans la mesure où toutes trois estiment que, dans le cadre du code des douanes, le régime du transit et celui de l'exportation sont distincts.

44. Cartrans soutient qu'un contribuable qui fournit des services de transport ne devrait pas être tenu de produire une déclaration d'exportation à titre de preuve de l'exportation des biens en cause. En effet, le fournisseur des services de transport n'a accès qu'à la preuve du transit, conformément au régime TIR. Pour le gouvernement roumain, le fait qu'un bureau de douane ait visé un carnet TIR ne prouve pas, en lui-même, que les biens en cause ont été transportés et exportés vers une destination en dehors de l'Union. La Commission affirme que le régime TIR confirme que les biens ont été transportés à leur destination. Dans ce contexte, le carnet TIR ne saurait remplacer la déclaration en douane d'exportation qui établit que les biens en cause ont été placés sous le régime de l'exportation.

45. Il me semble que c'est à juste titre que les parties observent qu'il découle du code des douanes que le régime du transit et celui de l'exportation sont différents<sup>30</sup>.

46. Dans ses conclusions dans l'affaire BGL, l'avocat-général Léger<sup>31</sup> a présenté un bon aperçu de la convention TIR qui fait partie de l'ordre juridique de l'Union conformément à la décision 2009/477. Comme il l'explique, la convention TIR facilite les transports internationaux de marchandises par véhicules routiers : elle simplifie et harmonise les formalités administratives à accomplir en matière douanière lors du franchissement des frontières. Les chargements de marchandises transportées sont soumis à une seule inspection, par le bureau de douane de départ, à l'exclusion de toute autre inspection par les bureaux de douane de passage ou de destination (sauf en cas de soupçons d'irrégularité). Une caractéristique importante est que ces marchandises ne sont pas assujetties au paiement ou à la consignation de droits et de taxes à l'importation ou à l'exportation. Les marchandises doivent être accompagnées, tout au long de leur transport, par un document d'expédition uniforme, le carnet TIR, délivré par le bureau de douane de départ et qui servira d'élément de référence pour contrôler la régularité de l'opération. Le paiement des droits et des taxes,

29 Voir ci-dessus, point 37.

30 Voir points 6 à 8 ci-dessus.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, points 4 à 7.

susceptible d'être exigé de la part des services douaniers à l'encontre d'un transporteur, doit être en partie garanti par une association nationale habilitée à cet effet par les autorités des parties contractantes. Cette garantie est elle-même couverte par IRU et par un groupe d'assurances établi en Suisse<sup>32</sup>.

47. Les carnets TIR sont imprimés par l'IRU et distribués par les associations garantes aux transporteurs qui y mentionnent une série d'informations, notamment sur les marchandises transportées. Chaque carnet TIR se compose d'un jeu de feuillets comprenant une paire d'exemplaires (n<sup>os</sup> 1 et 2). Au début de l'opération de transport, le bureau de douane de départ vérifie le chargement, notamment sa concordance par rapport aux marchandises déclarées dans le carnet TIR, puis procède à son scellement. Il annote ensuite le premier feuillet du carnet TIR, qui lui a été remis par l'utilisateur, en prélève l'exemplaire n<sup>o</sup> 1, vise la souche correspondante et lui restitue le carnet. À la sortie du territoire traversé, le bureau de douane de passage vérifie l'état des scellés, prélève l'exemplaire n<sup>o</sup> 2, vise la souche correspondante et restitue le carnet TIR à son utilisateur. Il transmet ensuite l'exemplaire n<sup>o</sup> 2 au bureau de douane de départ, qui vérifie alors sa concordance avec l'exemplaire n<sup>o</sup> 1. Lorsque l'exemplaire n<sup>o</sup> 2 ne comporte aucune réserve sur la régularité de l'opération TIR, celle-ci se trouve régulièrement apurée sur le territoire traversé. En revanche, lorsque l'exemplaire n<sup>o</sup> 2 comporte des réserves ou n'a pas été reçu par le bureau de douane de départ, l'opération TIR est considérée comme irrégulière sur le territoire en cause. Dès lors, les autorités douanières de ce territoire sont en droit de réclamer le paiement des droits et des taxes qui sont de ce fait devenus exigibles. Ce processus se répète sur le territoire de chaque pays traversé, sauf entre les États membres de l'Union, car ils constituent un seul et unique territoire douanier<sup>33</sup>.

48. Ce résumé des principales caractéristiques du régime TIR confirme qu'un carnet TIR visé par les autorités douanières n'a pas pour objectif de prouver l'exportation effective des marchandises concernées. Ainsi, en vertu de ce régime, « le carnet TIR sert de déclaration en douane pour le transport de marchandises et atteste de l'existence de la garantie »<sup>34</sup>.

49. Comme le régime douanier du transit (dans lequel s'inscrivent les opérations TIR) et celui de l'exportation sont différents<sup>35</sup>, le carnet TIR ne saurait être assimilé à une déclaration en douane effectuée lorsque les marchandises quittent le territoire douanier de l'Union, au sens de l'article 182 bis du code des douanes<sup>36</sup>.

50. En ce qui concerne l'affaire au principal, en vue de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, un contribuable doit démontrer l'existence de *prestations de services* (y compris le transport) *directement liées aux exportations ou importations de marchandises*.

51. À mes yeux, il n'est donc pas nécessaire qu'un contribuable tel que Cartrans doive prouver que les marchandises en cause ont effectivement été exportées. La preuve qu'il doit fournir est celle du *lien direct* entre les prestations de services de transport et l'exportation des marchandises. La manière dont la preuve en est apportée n'est pas régie par le droit de l'Union et relève en fin de compte des autorités nationales, sous le contrôle des juridictions nationales. Ceci dit, si le carnet TIR ne constitue pas nécessairement une preuve concluante de l'exportation, il me semble qu'il s'agit d'un document qui est effectivement pertinent dans le cadre de l'appréciation de la question de savoir si les prestations de services de transport présentent un lien direct avec *l'exportation* des biens convoyés par le transporteur

<sup>32</sup> Voir points 11 et 13 ci-dessus.

<sup>33</sup> Conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, points 7 et 8).

<sup>34</sup> Voir page 7 du manuel transit TIR.

<sup>35</sup> Voir point 45 ci-dessus.

<sup>36</sup> Voir point 9 ci-dessus.

routier en question. En l'absence d'éléments suggérant que les marchandises couvertes par le carnet TIR *n'ont pas* été exportées de manière effective, il me semble que ce document apporte des preuves solides au soutien d'une demande d'exonération de la TVA conformément à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA<sup>37</sup>.

## Conclusion

52. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre aux questions posées par le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie) de la façon suivante :

L'article 146, paragraphe 1, sous e), et l'article 131 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des règles de droit national qui requièrent la production de documents spécifiques en vue de prouver que les marchandises transportées par un contribuable prestataire de services de transport routier vers une destination située en dehors du territoire de l'Union européenne ont effectivement été exportées. Il appartient aux autorités compétentes, sous le contrôle des juridictions nationales, d'examiner et d'apprécier les preuves dans chaque cas d'espèce. Lesdites preuves peuvent renvoyer au carnet de transport international routier (TIR), tel que défini par la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR annexée à la décision 2009/477/CE du Conseil, du 28 mai 2009, publiant une version consolidée du texte de la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR (convention TIR), en date du 14 novembre 1975, et telle que modifiée depuis lors, en vue de déterminer si les marchandises en cause ont physiquement quitté le territoire de l'Union et donc si les prestations de services de transport présentaient un lien direct avec l'exportation desdites marchandises.

<sup>37</sup> Voir arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, point 37), dans lequel la Cour a jugé que la qualification d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaires doit être effectuée sur la base d'éléments objectifs, tels que l'existence d'un mouvement physique des biens concernés entre des États membres. Ce raisonnement s'applique en l'espèce dans la mesure où le contribuable peut démontrer que les marchandises en cause ont physiquement quitté le territoire de l'Union.