



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

20 juin 2019*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 148, sous a) et c) – Exonérations liées aux transports internationaux – Livraison de plateformes de forage en mer autoélévatrices – Notion de “bateaux affectés à la navigation en haute mer” – Portée »

Dans l'affaire C-291/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), par décision du 7 décembre 2017, parvenue à la Cour le 26 avril 2018, dans la procédure

Grup Servicii Petroliere SA

contre

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M^{me} A. Prechal, présidente de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la troisième chambre, MM. F. Biltgen, J. Malenovský et M^{me} L. S. Rossi (rapporteure), juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M^{me} R. Șereș, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 31 janvier 2019,

considérant les observations présentées :

- pour Grup Servicii Petroliere SA, par M^{es} A.-M. Iordache, D. Dascălu et A. Iancu, avocați,
- pour le gouvernement roumain, par M. C. Canțar ainsi que par M^{mes} C.-M. Florescu et E. Gane, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement belge, par MM. J.-C. Halleux et P. Cottin, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le roumain.

– pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– pour la Commission européenne, par M^{mes} L. Lozano Palacios et A. Armenia, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 avril 2019,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 148, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE 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 »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Grup Servicii Petroliere SA, société ayant son siège en Roumanie, aux autorités fiscales de cet État membre, au sujet du refus d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à la livraison, par cette société, de trois plateformes de forage en mer autoélévatrices à des sociétés maltaises.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 15 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 (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 (JO 1992, L 384, p. 47) (ci-après la « sixième directive »), intitulé « Exonération des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux », disposait :

« 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 :

[...]

4. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux :
 - a) affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche ;
 - b) de sauvetage et d'assistance en mer, ou affectés à la pêche côtière, à l'exclusion pour ces derniers des provisions de bord ;

[...]

5. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b), ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets – y compris l'équipement de pêche – incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ;

[...] »

4 La sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive TVA, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

5 Le titre IX de la directive TVA, intitulé « Exonérations », contient dix chapitres. L'article 131 de cette directive, unique article figurant au titre IX, chapitre 1, de cette dernière, intitulé « Dispositions générales », prévoit :

« Les 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. »

6 L'article 148 de la directive TVA, figurant au titre IX, chapitre 7, de ladite directive, intitulé « Exonérations liées aux transports internationaux », dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche, ainsi que des bateaux de sauvetage et d'assistance en mer et des bateaux affectés à la pêche côtière sauf, pour ces derniers, les provisions de bord ;

[...]

c) les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations des bateaux visés au point a), ainsi que les livraisons, locations, réparations et l'entretien des objets, y compris l'équipement de pêche, incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ;

[...] »

Le droit roumain

7 L'article 143, paragraphe 1, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après le « code des impôts »), énonce :

« Sont exonérées de la taxe :

[...]

h) dans le cas des bateaux destinés à la navigation en mer, utilisés pour le transport international de personnes et/ou de biens, pour la pêche ou pour toute autre activité économique ou pour le sauvetage ou l'assistance en mer, les opérations suivantes :

1. la livraison, la modification, la réparation, l'entretien, l'affrètement, le crédit-bail et la location de bateaux, ainsi que la livraison, le crédit-bail, la location, la réparation et l'entretien d'équipements incorporés ou utilisés sur des navires, y compris des équipements de pêche ».

8 L'article 23 de l'Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (ordonnance du gouvernement n° 42/1997 relative aux transports par voies navigables maritimes et intérieures) dispose :

« Sont des bateaux, au sens de la présente ordonnance :

- a) les bateaux de mer et de navigation intérieure de toutes sortes, avec ou sans propulsion, qui naviguent en surface ou en immersion, conçus pour transporter des marchandises et/ou des personnes, pour pêcher, pour remorquer ou pousser ;
 - b) les installations flottantes, telles que les dragues, les élévateurs flottants, les grues flottantes, les bennes-preneuses flottantes, etc., avec ou sans propulsion ;
 - c) les constructions flottantes qui normalement ne sont pas destinées au déplacement, telles que les docks flottants, les débarcadères flottants, les pontons, les hangars flottants pour bateaux, les plateformes de forage et autres, les phares flottants ;
 - d) les embarcations de plaisance. »
- 9 Le point 1 de la decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (décision n° 3/2015 de la Commission fiscale centrale) prévoit :

« Du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2013 : dans le cas des bateaux destinés à la navigation en mer, utilisés pour le transport international de personnes et/ou de biens, pour la pêche ou pour toute autre activité économique en mer, les exonérations de TVA prévues à l'article 143, paragraphe 1, sous h), [du code des impôts] s'appliquent si le bateau est utilisé de manière effective et prépondérante pour la navigation en mer. Pour déterminer si un bateau est utilisé en mer de manière effective et prépondérante, on ne saurait prendre en compte les seuls critères objectifs, tels que la longueur ou le tonnage du bateau, mais ces critères pourraient être utilisés pour exclure du champ d'application des exonérations les bateaux qui, en tout état de cause, ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts, à savoir qui ne seraient pas aptes à la navigation en mer. [...]

La notion de navigation "en mer", au sens de la directive [2006/112] et de l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts, couvre toute partie de la mer située en dehors des eaux territoriales de tout État, qui est au-delà de la limite de 12 milles marins mesurés à partir des lignes de base établies conformément au droit international de la mer (convention des Nations unies sur le droit de la mer, conclue à Montego Bay le 10 décembre 1982). »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 Au mois de mai 2008, Grup Servicii Petroliere a vendu trois plateformes de forage en mer autoélevatrices, exploitées en mer Noire, à des sociétés maltaises, pour un montant total de 96 millions de dollars des États-Unis (USD) (environ 82 millions d'euros). Pour la livraison de ces plateformes, cette société a établi des factures, en appliquant le régime d'exonération de la TVA prévu à l'article 148, sous c), de la directive TVA et à l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts. Ladite société a continué à exploiter ces plateformes en mer Noire au cours de l'année 2008, en qualité d'affrètement.

- 11 Au cours de l'année 2016, les autorités fiscales roumaines ont émis un avis de redressement portant sur la TVA non acquittée au titre de ladite livraison, mettant à la charge de Grup Servicii Petroliere une somme de plus de 113 millions de lei roumaines (RON) (environ 25 millions d'euros), intérêts et pénalités de retard compris. Dans les motifs de cet avis, figurent, notamment, les éléments suivants :
- bien que les plateformes en question soient des bateaux, au sens de l'ordonnance du gouvernement n° 42/1997, et qu'elles puissent être utilisées pour la navigation en mer de manière illimitée, elles ne naviguent pas pendant l'activité de forage, mais se trouvent en position de stationnement ; leurs colonnes sont en position basse, s'appuient sur le fond de la mer et soulèvent le ponton (la partie flottante) au-dessus de la mer, sur une hauteur de 60 à 70 mètres ;
 - au regard des dispositions de la décision n° 3/2015 de la Commission fiscale centrale, pour que la livraison des plateformes relève de l'exonération prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous h), du code des impôts, il convient d'établir par tous moyens de preuve que le bateau en question navigue de manière effective et prépondérante en haute mer ;
 - or, les éléments de preuve détenus ont démontré que l'utilisation effective et prépondérante des plateformes a lieu en position de stationnement aux fins de l'activité de forage, et non pour la navigation, celle-ci n'étant que subsidiaire par rapport à l'activité de forage.
- 12 La réclamation administrative présentée contre ledit avis de redressement ayant été rejetée, Grup Servicii Petroliere a saisi la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie).
- 13 Il ressort de la décision de renvoi que, dans sa requête, cette société soutient, en substance, que les autorités fiscales roumaines ont illégalement limité la portée de l'exonération prévue à l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA, en subordonnant cette exonération non pas uniquement à ce que les bateaux exploités à des fins commerciales ou industrielles soient « utilisés » en haute mer, mais également à ce qu'ils « naviguent » en haute mer.
- 14 Nonobstant la jurisprudence de la Cour relative à l'interprétation de l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA, la juridiction de renvoi estime qu'il est nécessaire, afin de déterminer si l'exonération en cause au principal s'applique à la livraison d'une plateforme de forage en mer autoélevatrice, de trancher, en premier lieu, la question de savoir si une telle plateforme relève de la notion de « bateaux », au sens de l'article 148, sous a), de cette directive. En second lieu et en cas de réponse affirmative à cette question, ladite juridiction demande si l'exonération prévue à l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA est subordonnée à la condition que l'activité de navigation en haute mer soit effectivement prépondérante par rapport à celle de forage en mer.
- 15 C'est dans ces conditions que la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) L'article 148, sous c), lu en combinaison avec l'article 148, sous a), de la directive [TVA], doit-il être interprété en ce sens que l'exonération de TVA s'applique sous certaines conditions à la livraison d'une plateforme de forage en mer autoélevatrice, à savoir si une telle plateforme relève de la notion de "bateau", au sens de cette disposition du droit de l'Union, dans la mesure où cette disposition régit, conformément au titre du chapitre 7 de la directive [TVA], les "[e]xonérations liées aux transports internationaux" ?
 - 2) En cas de réponse affirmative à la [première] question, l'article 148, sous c), lu en combinaison avec l'article 148, sous a), de la directive [TVA], doit-il être interprété en ce sens qu'une condition essentielle pour l'application de l'exonération de TVA tient au fait que la plateforme de forage en mer autoélevatrice, qui a navigué jusqu'en haute mer, s'y trouve effectivement lors de son exploitation (en tant qu'activité commerciale/industrielle), dans un état mobile, flottant, qu'elle se déplace en mer, d'un point à un autre, pendant une durée supérieure à celle pendant

laquelle elle est en stationnement, immobile, en conséquence de l'activité de forage en mer, en d'autres termes, l'activité de navigation doit-elle être effectivement prépondérante par rapport à celle de forage ? »

Sur les questions préjudicielles

- 16 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'expression « bateaux affectés à la navigation en haute mer » y figurant s'applique à la livraison d'ouvrages flottants, tels que des plateformes de forage en mer autoélevatrices du type de celles en cause au principal, qui sont utilisés de manière prépondérante en position immobile, pour exploiter des gisements d'hydrocarbures en mer.
- 17 À titre liminaire, il convient de rappeler que les livraisons dont l'exonération est prévue à l'article 148, sous c), de la directive TVA sont subordonnées à la condition qu'elles aient pour objet des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche, au sens de l'article 148, sous a), de cette directive.
- 18 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'article 148, sous a), de la directive TVA est rédigé dans les mêmes termes que l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive, que la directive TVA a abrogée et remplacée. En conséquence, la jurisprudence relative à cette disposition de la sixième directive reste pertinente pour l'interprétation de l'article 148, sous a), de la directive TVA (arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, points 24 et 25).
- 19 C'est ainsi que la Cour en a déduit que, à l'instar des exonérations prévues par la sixième directive, celles visées à l'article 148 de la directive TVA constituent des notions autonomes du droit de l'Union qui doivent, par conséquent, faire l'objet d'une interprétation et d'une application uniformes dans l'ensemble de l'Union européenne (arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, point 41 et jurisprudence citée), ce qui implique que l'exonération de TVA d'une opération déterminée ne saurait dépendre de sa qualification dans le droit national (voir en ce sens, notamment, arrêt du 18 octobre 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, point 28).
- 20 Par ailleurs, étant donné qu'elles constituent une dérogation au principe général selon lequel chaque livraison de biens et chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti sont soumises à la TVA, lesdites exonérations doivent être interprétées de manière stricte (voir, en ce sens, arrêts du 14 septembre 2006, *Elmeka*, C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 15, et du 21 mars 2013, *Commission/France*, C-197/12, non publié, EU:C:2013:202, point 30).
- 21 Il y a également lieu de rappeler que la Cour a déjà jugé que la condition relative à l'affectation à la navigation en haute mer, prévue à l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive, s'appliquait non pas uniquement aux bateaux assurant un trafic rémunéré de voyageurs, mais aussi à ceux qui exercent une activité commerciale, industrielle ou de pêche, tous énumérés désormais à l'article 148, sous a), de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêts du 14 septembre 2006, *Elmeka*, C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, points 14 à 16, et du 21 mars 2013, *Commission/France*, C-197/12, non publié, EU:C:2013:202, point 32).
- 22 C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient d'interpréter l'expression « bateaux affectés à la navigation en haute mer », figurant à l'article 148, sous a), de la directive TVA, en tenant compte, en l'absence de définition de cette expression ou des mots qui la composent, des termes de cette disposition et du contexte dans lequel elle s'inscrit ainsi que des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir en ce sens, notamment, arrêt du 18 octobre 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, point 24).

- 23 À cet égard, sans qu'il soit nécessaire de se prononcer, dans le cadre de la présente affaire, sur la notion de « haute mer », dont la définition spatiale a évolué dans le droit international de la mer, ni sur les caractéristiques techniques devant être satisfaites par un bateau afin qu'il puisse être considéré comme affecté à la navigation en haute mer, il importe de relever, en premier lieu, que l'expression « bateaux affectés à la navigation », visée à l'article 148, sous a), de la directive TVA, implique nécessairement que les ouvrages flottants dont il est question soient utilisés pour naviguer. Or, un bateau ne saurait être considéré comme étant « affecté » à la navigation que s'il est utilisé, à tout le moins principalement ou de manière prépondérante, pour se déplacer dans l'espace maritime.
- 24 Sur le plan textuel, cette interprétation est confortée par les différentes versions linguistiques de cet article 148, sous a), qui, lorsqu'elles n'emploient pas le terme « affectés », recourent, en général, au participe passé du verbe « utiliser », à l'instar des versions en langues tchèque (« *užívaných* »), anglaise (« *used* »), roumaine (« *utilizate* »), finnoise (« *käytettävät* ») et suédoise (« *används* »).
- 25 S'agissant, en deuxième lieu, de l'objectif poursuivi par le régime auquel appartient l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA, la Cour a déjà jugé qu'il découle de l'intitulé du titre IX, chapitre 7, de cette directive que cet objectif consiste à encourager le transport international (voir, en ce sens, arrêt du 4 mai 2017, A, C-33/16, EU:C:2017:339, point 37). Dans ce cadre, la livraison de bateaux affectés à la navigation en haute mer est exempte de TVA en vertu de l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA, à condition que lesdits bateaux soient destinés à se déplacer vers la haute mer. Ainsi, cet objectif corrobore l'interprétation visée au point 23 du présent arrêt, selon laquelle un ouvrage flottant ne peut être qualifié de « bateau affecté à la navigation en haute mer » que s'il est utilisé, à tout le moins principalement ou de manière prépondérante, pour se déplacer dans l'espace maritime.
- 26 La poursuite dudit objectif n'est pas contredite par l'éventualité que, par exemple, dans les domaines de l'environnement ou des droits d'accises, les notions de « bateaux » ou de « navigation » soient, le cas échéant, interprétées différemment. En effet, à supposer qu'une telle différence d'interprétation existe, il suffit de constater que la réglementation de l'Union adoptée dans ces domaines poursuit des objectifs autres que ceux visés par les exonérations prévues à l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA.
- 27 En troisième et dernier lieu, l'interprétation de l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA consistant à limiter la portée de celui-ci aux ouvrages flottants principalement utilisés pour se déplacer dans l'espace maritime est conforme au contexte dans lequel cette disposition s'inscrit, à savoir le régime des exonérations de TVA, lesquelles doivent, ainsi qu'il a été rappelé au point 20 du présent arrêt, recevoir une interprétation stricte.
- 28 En l'occurrence, ainsi que l'a relevé, en substance, M. l'avocat général aux points 24 et 25 de ses conclusions, il est constant que les plateformes de forage en mer autoélevatrices, qui ont fait l'objet de la livraison en cause au principal, sont des unités mobiles de forage en mer constituées d'un ponton flottant, auquel sont fixés plusieurs bras mobiles relevés pendant l'opération de remorquage jusqu'au site de forage, et qui, lorsqu'il se trouve en position de forage, est placé à plusieurs dizaines de mètres au-dessus du niveau de la mer au moyen de ces bras déployés prenant appui sur le fond de la mer, afin de former une plateforme statique.
- 29 Compte tenu de ces caractéristiques, il apparaît que les plateformes de forage en mer en cause au principal ne sont pas de nature à être principalement utilisées aux fins de la navigation, ce qu'il incombe toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, de telle sorte que ces ouvrages flottants ne sauraient être qualifiés d'ouvrages « affectés à la navigation », au sens de l'article 148, sous a), de la directive TVA. Au contraire, ainsi que le gouvernement roumain et la Commission européenne l'ont fait valoir et sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, ceux-ci ont pour fonction principale d'exploiter, en position immobile, des gisements d'hydrocarbures en mer.

- 30 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 148, sous a) et c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'expression « bateaux affectés à la navigation en haute mer » y figurant ne s'applique pas à la livraison d'ouvrages flottants, tels que des plateformes de forage en mer autoélevatrices du type de celles en cause au principal, qui sont utilisés de manière prépondérante en position immobile, pour exploiter des gisements d'hydrocarbures en mer.

Sur les dépens

- 31 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

L'article 148, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que l'expression « bateaux affectés à la navigation en haute mer » y figurant ne s'applique pas à la livraison d'ouvrages flottants, tels que des plateformes de forage en mer autoélevatrices du type de celles en cause au principal, qui sont utilisés de manière prépondérante en position immobile, pour exploiter des gisements d'hydrocarbures en mer.

Signatures