

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

13 juillet 2000 *

Dans l'affaire C-36/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Tribunal de première instance de Liège (Belgique) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Idéal tourisme SA

et

État belge,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 12, paragraphe 3, et 28, paragraphe 3, sous b), 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 L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 96/95/CE du Conseil, du 20 décembre 1996, modifiant, en ce qui concerne le niveau du taux normal, la directive 77/388 (JO L 338, p. 89), ainsi que de l'article 92 du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE),

* Langue de procédure: le français.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. J. C. Moitinho de Almeida, président de chambre, R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (rapporteur) et V. Skouris, juges,

avocat général: M. G. Cosmas,
greffier: M^{me} D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Idéal tourisme SA, par M^{es} F. Herbert et S. Houx, avocats au barreau de Bruxelles,

- pour l'État belge, par M^{me} A. Snoecx, conseiller à la direction générale des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent, assistée de M^e B. van de Walle de Ghelcke, avocat au barreau de Bruxelles,

- pour le gouvernement français, par M^{me} K. Rispal-Bellanger, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. D. Colas, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, directeur du service juridique de la direction générale des Communautés européennes du ministère des Affaires étrangères, A. Cortesão de Seiza Neves, juriste à la même direction, et R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, juriste à la direction générale des transports terrestres, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^{me} H. Michard et M. D. Triantafyllou, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales d'Idéal tourisme SA, représentée par M^{cs} F. Herbert, S. Houx et M. Pittie, avocat au barreau de Bruxelles, de l'État belge, représenté par M^e B. van de Walle de Ghelcke, du gouvernement français, représenté par MM. D. Colas et F. Million, chargé de mission à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M^{me} H. Michard et M. D. Triantafyllou, à l'audience du 29 mars 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 mai 2000,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par décision du 8 février 1999, parvenue à la Cour le 10 février suivant, le Tribunal de première instance de Liège a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 12, paragraphe 3, et 28, paragraphe 3, sous b), 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 L 145, p. 1),

dans sa version résultant de la directive 96/95/CE du Conseil, du 20 décembre 1996, modifiant, en ce qui concerne le niveau du taux normal, la directive 77/388 (JO L 338, p. 89, ci-après la «sixième directive»), ainsi que de l'article 92 du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE).

- 2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant Idéal tourisme SA (ci-après «Idéal tourisme») à l'État belge au sujet de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») frappant des opérations de transport international de personnes par autocar, effectuées par Idéal tourisme.

La réglementation communautaire

- 3 L'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive dispose:

«Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

...

- b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre».

- 4 L'annexe F de la sixième directive, intitulée «Liste des opérations visées à l'article 28 paragraphe 3 sous b)», mentionne en son point 17:

«les transports de personnes;

les transports de biens, tels que les bagages et les voitures automobiles, accompagnés des voyageurs ou les prestations de services liées au transport de personnes ne sont exonérés que dans la mesure où les transports de ces personnes sont exonérés».

- 5 L'article 15 de la sixième directive, qui régit notamment l'exonération des transports internationaux, prévoit en son point 6:

«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.»

- 6 Selon l'article 17, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, les États membres accordent à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la TVA dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations exonérées conformément à l'article 15 de la même directive.

- 7 L'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive précise les modalités de fixation par les États membres du taux normal ainsi que des taux réduits de la TVA applicables aux opérations imposables.

- 8 L'article 92, paragraphe 1, du traité prévoit:

«Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.»

La réglementation nationale

- 9 En Belgique, le code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le «code de la TVA») prévoit, en son article 21, paragraphe 3:

«Par dérogation au paragraphe 2, le lieu de la prestation de services est réputé se situer:

...

3° à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues, lorsque la prestation a pour objet un transport.»

- 10 L'article 1^{er}, point 1, de l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (*Moniteur belge* du 31 juillet 1970), dispose:

«La taxe sur la valeur ajoutée est perçue:

1° au taux de 6 % pour les biens et services désignés au tableau A de l'annexe au présent arrêté.»

11 À la rubrique XXV, intitulée « Transports », du tableau A figurent:

« Les transports de personnes ainsi que des bagages non enregistrés et des animaux accompagnant les voyageurs. »

12 L'article 41, paragraphe 1, 1^o, du code de la TVA dispose que sont exemptés de la TVA:

« Les transports maritimes de personnes; les transports aériens internationaux de personnes; les transports de bagages et de voitures automobiles, accompagnés de voyageurs dans le cas des transports visés au présent 1^o. »

13 L'article 45, paragraphe 1, du code de la TVA est libellé comme suit:

« Tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés et les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées, dans la mesure où il les utilise pour effectuer:

1^o des opérations taxées;

2^o des opérations exonérées en vertu des articles 39 à 42. »

- 14 Ladite réglementation belge concernant l'exonération des transports aériens internationaux de personnes est antérieure à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 15 Idéal tourisme, dont le siège est à Liège (Belgique), est une société effectuant des opérations de transport international de personnes par autocar.
- 16 Dans sa déclaration mensuelle de TVA relative aux opérations du mois de juin 1997, Idéal tourisme a déclaré au taux de 0 %, au lieu du taux de 6 % prévu par la réglementation belge, les parties effectuées en Belgique des opérations de transport international de personnes par autocar. Ce faisant, elle a expliqué qu'elle s'était estimée discriminée sur le plan de la TVA par rapport aux transports aériens internationaux de personnes. En effet, selon elle, ce dernier mode de transport est exempté de TVA, ce qui n'empêche pas les entreprises de transport aérien de déduire la TVA en amont alors que la partie effectuée en Belgique des transports de personnes par autocar est, selon la réglementation belge, soumise à la TVA au taux de 6 %. Il s'agirait donc d'une discrimination contraire au principe général d'égalité qui appartient aux principes généraux du droit communautaire.
- 17 L'administration fiscale belge ayant demandé à Idéal tourisme les sommes de 554 845 BEF au titre de la TVA et de 55 000 BEF à titre d'amendes, celle-ci, après avoir réglé ces montants, a porté l'affaire devant le Tribunal de première instance de Liège afin d'en obtenir le remboursement. Devant cette juridiction, Idéal tourisme a fait valoir que la réglementation belge qui exonère les transports aériens internationaux de personnes ne viole pas seulement le principe général

d'égalité, mais constitue également une aide d'État au sens de l'article 92 du traité en faveur des compagnies de navigation aérienne.

- 18 Considérant qu'une interprétation du droit communautaire lui était nécessaire pour rendre son jugement, le Tribunal de première instance de Liège a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) La directive 77/388/CEE du Conseil, en particulier en ses articles 12, paragraphe 3, et 28, paragraphe 3, sous b), autorise-t-elle les États membres à instaurer, au détriment des entreprises de transport de personnes par autocar, une discrimination contraire au principe d'égalité de traitement et de non-discrimination portés par le droit communautaire?

2) Un régime TVA favorable à un secteur d'activités économiques déterminé, comme celui en cause dans le cas d'espèce, peut-il constituer une aide d'État au sens de l'article 92 du Traité de Rome, alors même qu'il ne protège pas exclusivement l'industrie nationale? »

Sur la recevabilité des questions préjudicielles

- 19 L'État belge exprime des doutes quant au caractère réel du litige au principal. Selon lui, les questions qu'Idéal tourisme a suggéré à la juridiction de renvoi de poser à la Cour, sans être purement hypothétiques, auraient néanmoins pour seul but d'obtenir un résultat qui n'a pas encore pu être atteint par la voie législative. Il s'en remet à la Cour en ce qui concerne la recevabilité du renvoi préjudiciel.

- 20 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (voir, notamment, arrêt du 15 décembre 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 59). Néanmoins, la Cour a estimé ne pas pouvoir statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation ou l'appréciation de la validité d'une règle communautaire, demandées par la juridiction nationale, n'ont aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait ou de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir arrêts *Bosman*, précité, point 61, et du 9 mars 2000, *EKW et Wein & Co.*, C-437/97, Rec. p. I-1157, point 52).
- 21 Or, il découle clairement de la décision de renvoi que le recours formé par *Idéal tourisme* vise le remboursement du montant de la TVA qu'elle a versé à l'État belge et donc le bénéfice pour elle-même d'une exonération de la TVA sans perdre pour autant le droit à déduction de la TVA payée en amont.
- 22 Il convient de constater que le dossier ne fait pas apparaître des éléments dont il résulterait, de manière manifeste, que les parties au principal se sont préalablement concertées pour amener la Cour à statuer par le biais d'un litige construit, comme c'était le cas dans l'affaire qui était à l'origine de l'arrêt du 16 décembre 1981, *Foglia* (244/80, Rec. p. 3045). Il est au contraire évident que les parties sont en désaccord sur un certain nombre de points importants et il résulte clairement du dossier qu'*Idéal tourisme* ne s'est pas mise d'accord avec l'État belge pour poser des questions préjudicielles hypothétiques à la Cour.
- 23 Quant à la pertinence de la première question, il y a lieu de constater que celle-ci n'en est pas manifestement dépourvue étant donné qu'il résulte du dossier que la juridiction de renvoi considère que les transporteurs de personnes par autocar

subissent, par rapport aux compagnies aériennes, une discrimination lui paraissant a priori contraire au principe communautaire d'égalité et de non-discrimination.

- 24 Il n'appartient pas à la Cour, dans le cadre de l'examen de la recevabilité de la première question, de porter une appréciation sur cette analyse.
- 25 Il y a donc lieu de répondre à la première question préjudicielle.
- 26 En revanche, il convient de constater que la seconde question posée est manifestement dénuée de pertinence pour la solution du litige au principal.
- 27 Par cette seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'exonération de la TVA dont profitent les compagnies aériennes constitue une aide d'État incompatible avec le droit communautaire.
- 28 Le litige au principal ne concerne cependant pas le point de savoir si tel est ou non le cas, mais porte sur la question de savoir si certaines opérations effectuées par Idéal tourisme sont ou ne sont pas grevées de la TVA.
- 29 Il n'y a donc pas lieu de répondre à la seconde question préjudicielle (voir, en ce sens, pour une affaire analogue, arrêt EKW et Wein & Co., précité, point 53).

Sur la première question

- 30 Par sa première question, le juge national demande en substance si le principe d'égalité de traitement s'oppose à la législation d'un État membre qui, d'une part, conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, continue à exonérer les transports aériens internationaux de personnes et, d'autre part, taxe les transports internationaux de personnes par autocar.
- 31 Idéal tourisme prétend qu'elle serait, en tant que société de transport par autocar, en concurrence directe avec les compagnies de navigation aérienne sur les distances moyennes, à savoir celles comprises entre 300/400 km et 2 500/3 000 km. La différence de taxation ne serait donc pas justifiée et violerait le principe d'égalité de traitement. Selon l'État belge et les gouvernements français et portugais, en revanche, ces deux modes de transport ne sont pas suffisamment substituables pour être considérés comme appartenant au même marché. La Commission, quant à elle, souligne que la différence de taxation selon le type de moyen de transport utilisé par l'assujetti, objectivement justifiée ou non, doit être considérée comme conforme à la sixième directive aussi longtemps que le législateur communautaire n'aura pas mis fin au régime transitoire d'exonération.
- 32 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, lu en combinaison avec l'annexe F de la même directive, autorise, en des termes clairs et sans ambiguïté, les États membres à continuer à appliquer dans les mêmes conditions certaines exonérations prévues dans leur législation avant l'entrée en vigueur de la sixième directive. Si, par conséquent, cet article ne permet pas aux États membres d'introduire de nouvelles exonérations ou d'étendre la portée des exonérations existantes postérieurement à la date d'entrée en vigueur de ladite directive, en revanche, il ne fait pas obstacle à la réduction des exonérations existantes, d'autant plus que leur suppression

constitue l'objectif de l'article 28, paragraphe 4, de la sixième directive (voir arrêt du 29 avril 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, Rec. p. I-2491, point 19).

- 33 Il en découle qu'un État membre qui, comme le royaume de Belgique, d'une part, soumet à la TVA les transports internationaux effectués par les entreprises de transport de personnes par autocar et, d'autre part, continue à exonérer les transports aériens internationaux de personnes ne serait pas autorisé à étendre aux premiers l'exonération dont bénéficient les seconds, quand bien même la différence de traitement porterait atteinte au principe communautaire d'égalité de traitement. En revanche, il pourrait taxer également les transports aériens en vue de faire disparaître une telle différence de traitement.
- 34 Mais il convient de constater qu'un État membre peut, d'une part, continuer à exonérer, dans les conditions visées à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, les transports internationaux aériens de personnes et, d'autre part, taxer les transports internationaux de personnes par autocar.
- 35 Il est vrai que le principe d'égalité de traitement fait partie des principes fondamentaux du droit communautaire. Ce principe veut que les situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée (arrêt du 25 novembre 1986, *Klensch e.a.*, 201/85 et 202/85, Rec. p. 3477, point 9).
- 36 Ainsi qu'Idéal tourisme le soutient à juste titre, il découle également du point 10 de l'arrêt *Klensch e.a.*, précité, que, lorsqu'ils transposent une directive dans leur droit national, les États membres sont tenus de respecter le principe d'égalité de traitement.

37 Toutefois, il convient de rappeler que le régime communautaire de la TVA est le résultat d'une harmonisation progressive des législations nationales dans le cadre des articles 99 et 100 du traité CE (devenus articles 93 CE et 94 CE). Comme la Cour l'a constaté à plusieurs reprises, cette harmonisation, telle qu'elle a été réalisée par des directives successives et, notamment, par la sixième directive, n'est encore qu'une harmonisation partielle (voir arrêt du 5 décembre 1989, ORO Amsterdam Beheer et Concerto, C-165/88, Rec. p. 4081, point 21).

38 Ainsi que l'État belge l'a indiqué lors de l'audience, cette harmonisation envisagée n'est pas encore réalisée dans la mesure où la sixième directive a, en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous b), autorisé sans réserve les États membres à continuer de maintenir certaines dispositions de leur législation nationale antérieures à la sixième directive qui seraient, sans ladite autorisation, incompatibles avec celle-ci. Dès lors, dans la mesure où un État membre maintient de telles dispositions, il ne transpose pas la sixième directive et ne viole donc ni cette directive ni les principes généraux communautaires que les États membres doivent, selon l'arrêt Klensch e.a., précité, respecter en mettant en œuvre la réglementation communautaire.

39 À l'égard d'une telle situation, il appartient au législateur communautaire d'établir le régime communautaire définitif des exonérations de la TVA et de réaliser ainsi l'harmonisation progressive des législations nationales en matière de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 5 octobre 1999, Royscot e.a., C-305/97, point 31, Rec. p. I-6671).

40 Il y a donc lieu de répondre à la première question que, en l'état actuel de l'harmonisation des législations des États membres relatives au système commun de TVA, le principe communautaire d'égalité de traitement ne s'oppose pas à la

législation d'un État membre qui, d'une part, conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, continue à exonérer les transports aériens internationaux de personnes et, d'autre part, taxe les transports internationaux de personnes par autocar.

Sur les dépens

- 41 Les frais exposés par les gouvernements français et portugais, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Tribunal de première instance de Liège, par décision du 8 février 1999, dit pour droit:

En l'état actuel de l'harmonisation des législations des États membres relatives au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le principe communautaire

d'égalité de traitement ne s'oppose pas à la législation d'un État membre qui, d'une part, conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), 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, dans sa version résultant de la directive 96/95/CE du Conseil, du 20 décembre 1996, modifiant, en ce qui concerne le niveau du taux normal, la directive 77/388, continue à exonérer les transports aériens internationaux de personnes et, d'autre part, taxe les transports internationaux de personnes par autocar.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Gulmann

Hirsch

Skouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 13 juillet 2000.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida