CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER présentées le 25 mars 2004 [1]

1. Les compagnies de navigation aérienne assurant le transport international de passagers opèrent généralement sur les marchés domestiques également. Le Vestre Landsret (juridiction territoriale de l'Ouest) [2] (Danemark) se demande si, en pareil cas, les prestations fournies aux avions assurant les liaisons intérieures d'un pays doivent être exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la «TVA»).

2. Afin de dissiper ces doutes, il a saisi la Cour d'une demande préjudicielle concernant l'interprétation de l'article 15, points 6, 7 et 9, de la sixième directive [3]. Il lui a ainsi adressé deux questions relatives à la portée des exonérations prévues par ces dispositions et aux critères permettant de déterminer si l'activité principale d'une entreprise est le commerce aéronautique entre plusieurs pays.

I — Les faits, la procédure au principal et les questions préjudicielles

3. Cimber Air A/S (ci-après «Cimber Air») fait partie du groupe homonyme qui appartient à une société holding du même nom et à l'entreprise SAS. Elle a pour activité essentielle d'assurer des liaisons aériennes régionales en Europe en coopération avec la compagnie SAS et avec la Lufthansa. Elle propose des vols intérieurs au Danemark ainsi que des vols entre ce pays et l'étranger; elle couvre également des lignes avec départ et arrivée en dehors du territoire danois [4].

4. La société possède une flotte de dix aéronefs [5], dont l'exploitation est organisée de manière à ce qu'un même appareil puisse être utilisé indistinctement pour toutes les destinations.

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — Le Vestre Landsret est une juridiction investie de compétences de première instance dans les affaires civiles et pénales. Il est également compétent à connaître des recours formés contre certains actes administratifs, notamment les recours en matière fiscale.

3 — 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 — La coopération avec SAS comprend des trajets intérieurs au Danemark ainsi que des vols à destination de l'étranger au départ de Copenhague, de Karup et de Sønderborg. En collaboration avec la Lufthansa, elle couvre des liaisons intérieures en Allemagne ainsi que des lignes régionales en Europe au départ de Berlin et de Hambourg.

5 — Deux de ceux-ci ont été donnés en location à d'autres compagnies tandis que cinq autres ont été pris en location.

5. Les activités de Cimber Air comprennent donc une partie «nationale» et une partie «internationale». Le volume d'affaires de l'une ou de l'autre varie en fonction de l'unité de mesure retenue. Si l'on utilise le volume d'activité ou les ratios «sièges/kilomètres offerts» et «passagers/kilomètres transportés», le trafic extérieur accuse une légère avance. En revanche, la part «nationale» s'avère plus importante en termes de nombre de passagers ou lorsque l'unité de mesure retenue est celle des fréquences cumulées [6].

6. Cimber Air a demandé au Skatteministeriet (ministère danois des Finances) le remboursement de la TVA qu'elle avait acquittée au cours de la période comprise entre le 1er mai 1996 et le 30 avril 2001 au titre des fournitures de biens et des prestations de services destinés à des vols intérieurs commerciaux de voyageurs. Elle lui a également demandé de lui reconnaître le droit à ce que les unes et les autres opérations soient exonérées de la taxe à partir de la seconde date dans la mesure où son activité principale consiste à assurer des liaisons internationales. L'administration défenderesse n'a accédé ni à l'une ni à l'autre demande.

7. Les débats engagés devant le Vestre Landsret portaient sur l'étendue des exonérations prévues par l'article 15, points 6, 7 et 9, de la sixième directive et, plus particulièrement, sur le point de savoir si les deux dernières de ces dispositions comprennent les opérations concernant les avions assurant des liaisons intérieures.

8. La juridiction danoise hésite sur la portée qu'il convient de donner à ces dispositions dont dépend la solution du litige. Il a donc adressé les deux questions préjudicielles suivantes à la Cour:

«1) les dispositions de l'article 15, points 7 et 9, ainsi que du [point] 6, de la sixième directive (directive 77/388/CEE du Conseil) doivent-elles être interprétées dans ce sens qu'un État membre peut ne pas accorder l'exonération de la TVA pour les livraisons destinées à un aéronef utilisé pour effectuer un vol intérieur, indépendamment du fait que la compagnie de navigation aérienne utilisant cet aéronef pratique essentiellement un trafic international, ou cet État membre a-t-il l'obligation d'exonérer de la TVA de telles livraisons?

2) Dans l'affirmative, quels critères, par exemple de chiffre d'affaires, de sièges-kilomètres, de passagers-kilomètres ou

6 — Quel que soit le paramètre employé, les différences ne sont pas significatives, la part maximale du trafic interne étant de 62,24 % si on la mesure en termes de nombre de passagers (pour les exercices cumulés 1996/1997) et sa part minimale de 32,41 % selon le ratio «passagers/kilomètres transportés» (pour les exercices cumulés 2000/2001). En tout état de cause, le volume d'affaires de cette partie de l'activité de l'entreprise est toujours inférieur (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % et 33,60 % respectivement pour les périodes 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 et 2000/2001).

de nombre de passagers ou de vols, sont pertinents pour déterminer si une compagnie de navigation aérienne pratique essentiellement un trafic international au sens de l'article 15, [point] 6?»

II — La procédure devant la Cour

9. Ont présenté des observations écrites dans le délai imparti par l'article 20 du statut CE de la Cour le gouvernement danois, Cimber Air et la Commission.

10. Ont comparu à l'audience du 4 mars 2004 pour y être entendus en leurs observations orales, le gouvernement danois, Cimber Air et la Commission ainsi que le gouvernement allemand.

III — Les règles communautaires dont l'interprétation est demandée

11. Les règles d'exonération sont énoncées au titre X de la sixième directive. Celles qui s'appliquent aux opérations intérieures et aux importations figurent à l'article 13 et à l'article 14 respectivement. L'article 15, quant à lui, énonce les exemptions applicables aux exportations en dehors de la Communauté, aux opérations assimilées et aux transports internationaux[7]. Dans cette dernière catégorie, il fait une distinction entre le trafic maritime et le trafic aérien, lequel est spécifiquement visé aux points dont la Cour est invitée à fournir une interprétation. Le texte des dispositions en cause est le suivant:

«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;

7 — Le titre X se termine par l'article 16, intitulé «Exonérations particulières liées au trafic international de biens».

7. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs visés au point 6;

[...]

9. les prestations de services, autres que celles visées au point 6, effectuées pour les besoins directs des aéronefs y visés et de leur cargaison;

[...]»

IV — La déduction et le remboursement, en droit danois, de la TVA grevant les prestations pour les aéronefs

12. Il n'est pas indispensable, pour fournir au Vestre Landsret les réponses qu'il souhaite obtenir, de connaître les règles de droit danois, en particulier celles qui ont trait à la fiscalité applicable à l'avitaillement des avions assurant le trafic aérien et commercial et aux fournitures de services qui leur sont destinées. Néanmoins, la connaissance de ces règles permet de comprendre avec précision les problèmes qui sont à l'origine du litige au principal.

13. Les règles qui régissent la TVA au Danemark sont inscrites dans la lov om mervœrdiafgift (ci-après la «momsloven»). Le texte actuellement en vigueur figure dans la loi codifiée n° 804, qui a été publiée le 16 août 2000 et qui a remplacé la loi antérieure avec effet au 1er juillet 1994.

14. L'article 34, paragraphe 1, exonère de la taxe: 1) les livraisons de biens et les prestations de services destinées à l'équipement et à l'avitaillement des aéronefs effectuant des vols internationaux (point 7); 2) la vente et la location d'aéronefs, à l'exception des avions de tourisme, ainsi que la livraison ou la location de leurs équipements fixes; les réparations, l'entretien et les travaux de réaménagement (points 8 et 9) et 3) les livraisons de biens destinés à l'avitaillement et à la consommation ou à la vente à bord, sans préjudice de la réglementation douanière (point 16). L'exonération dépend donc de la nature du voyage, sauf dans le cas des activités visées aux points 8 et 9, qui sont toujours exonérées, sauf dans le cas des avions de tourisme.

15. Par ailleurs, la momsloven exonère de la TVA le transport domestique et international de passagers (article 13, paragraphe 1, point 15), de sorte que, conformément à l'article 37, paragraphe 1, les compagnies aériennes ne sont pas autorisées à déduire la taxe qui leur est facturée pour l'achat de

biens et de services destinés à cette activité commerciale. En ce qui concerne les itinéraires externes, cependant, lorsque l'opération n'est pas exclue par l'article 34, la déduction est possible, car l'article 45, paragraphe 3, permet le remboursement du montant versé au Danemark pour les transactions liées au transport de passagers à destination d'autres pays.

16. En résumé, Cimber Air ne peut pas obtenir le remboursement de la taxe qu'elle a acquittée pour les biens et les services qu'elle a achetés aux fins de ses vols intérieurs en territoire danois.

V — Examen des questions préjudicielles

A — *Quelques précisions à caractère plus que terminologique*

17. La circulation internationale des biens est régie par le principe de l'imposition au lieu de destination ou de consommation. Pour éviter l'«exportation» d'impôts indirects en dehors du pays d'origine — ce qui entraînerait une double imposition —, il faut donc mettre en place un régime d'exonération des transactions extérieures [8]. En d'autres termes, comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt Lange [9], l'objectif des exonérations prévues par l'article 15 de la sixième directive consiste à ne pas assujettir à la TVA les consommateurs des États non-membres (point 20).

18. La sixième directive a été modifiée par la directive 91/680/CEE [10], dont l'objectif principal était de faciliter, après l'abolition des contrôles fiscaux aux frontières intérieures, le passage à un régime définitif d'imposition du commerce intracommunautaire dans les systèmes communs de la TVA frappant les échanges dans l'État membre d'origine. Les conditions nécessaires à la suppression des contrôles n'ayant pas été réunies à la date du 31 décembre 1992 (à savoir le jour précédant la date prévue pour cette suppression), la période transitoire qu'elle prévoyait a commencé à courir et la règle de l'imposition dans l'État membre de destination a donc été maintenue [11]. En attendant le régime définitif, les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie demeurent donc, temporairement, soumises à la taxe, l'opération imposable étant réputée s'effectuer à l'endroit où les

8 — Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Communitaria del IVA*, Cedecs Editorial S. L., 1ª ed., Barcelone, 1997, p. 236.

9 — Arrêt du 2 août 1993 (C-111/92, Rec. p. I-4677).

10 — Directive du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1).

11 — J'ai exprimé cette idée récemment dans les conclusions que j'ai présentées le 13 janvier 2004 dans l'affaire Lipjes (C-68/03, arrêt du 27 mai 2004, Rec. p. I-5879, p. I-5881).

biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur [articles 28 bis, paragraphe 1, sous a), et 28 ter, A, paragraphe 1, de la sixième directive, telle que modifiée]. En revanche, ces mêmes opérations ne sont pas soumises à l'impôt lorsque l'acheteur est un particulier non assujetti.

19. L'article 15 a été reformulé dans le but de préciser que les exportations exonérées sont les exportations «en dehors de la Communauté», c'est-à-dire à destination de pays tiers. Cette précision est logique puisque, d'une part, les acquisitions intracommunautaires d'un particulier ne sont pas soumises à la taxe, comme j'achève de le dire, de sorte qu'elles ne peuvent pas être considérées comme exonérées [12] et que, d'autre part, les acquisitions effectuées par un assujetti ou une personne morale, même non assujettie, sont toujours taxées. En même temps, la livraison corrélative effectuée dans l'État membre d'origine est exonérée dans ce second cas [article 28 quater, A, sous a)] afin d'éviter la double imposition.

20. La réforme de 1991 n'a cependant aucune incidence sur le transport des personnes. Quant aux transports de biens, elle les traite de manière accessoire en tant qu'instrument indispensable à la réalisation des opérations juridiques visées à l'article 28 bis [13]. Conformément à ce qui précède, les services de transport de voyageurs sont réputés fournis au lieu d'arrivée [article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive], de sorte que les États membres peuvent imposer au titre de la TVA une prestation de transport entre deux points de leur territoire national même si le trajet s'effectue en partie en dehors de celui-ci à condition de ne pas empiéter sur les compétences fiscales d'autres États [14]. En conséquence de l'arrêt Reisebüro Binder [15], la Cour a dit pour droit que, lorsque l'itinéraire du transport chevauche plusieurs États membres, la contre-prestation globale doit être répartie au prorata de la distance parcourue dans chacun d'entre eux.

21. Les réflexions qui précèdent permettent de déduire deux prémisses: premièrement, la notion de «transport international», qui figure à l'article 15, point 6, de la sixième directive, vise les transports effectués sur le territoire de plus d'un État membre et, deuxièmement, le nouveau régime ne modifie aucunement ce concept [16].

12 — L'exonération présuppose que l'opération était initialement soumise à la taxe, de sorte qu'on ne saurait parler d'exemption lorsqu'il n'y a pas soumission à l'impôt.

13 — Dans le cas de prestations de transport intracommunautaire de biens, l'opération imposable intervient, de manière générale, dans l'État membre de départ (article 28 ter, C, paragraphe 2, de la sixième directive, telle que modifiée).

14 — Arrêts du 23 janvier 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231, point 21), et du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691, point 18).

15 — Arrêt du 6 novembre 1997 (C-116/96, Rec. p. I-6103).

16 — Lorsqu'il l'a jugé nécessaire, le législateur communautaire de 1991 a introduit les modifications nécessaires dans l'article 15 de la sixième directive (outre le titre, il a modifié les points 1, 2, 3, 10, 12, 13 et 14).

22. Depuis l'entrée en vigueur de la modification de 1991, néanmoins, chaque fois que cette locution est utilisée dans le cadre de la sixième directive, on risque d'étendre sa signification aux transferts en dehors de l'Union. Les précisions que je viens d'apporter s'avèrent donc nécessaires afin d'éviter toute confusion. Chaque fois que j'utiliserai cette expression ou d'autres équivalents dans la suite des présentes conclusions, je me référerai au trafic dépassant les limites du territoire d'un État membre mais dont la destination ne se situe pas dans un pays tiers, hypothèse que la juridiction danoise semble avoir visée dans sa question.

B — *Les critères d'interprétation*

23. Dans les conclusions que j'ai présentées le 12 juillet 2001 dans l'affaire CSC Financial Services [17], j'ai indiqué les critères qui doivent présider à l'interprétation des dispositions qui exonèrent certaines opérations de la TVA.

24. J'ai souligné, en premier lieu, que, comme la Cour l'a itérativement déclaré dans sa jurisprudence [18], toute exonération de l'obligation fiscale doit être interprétée de manière restrictive parce qu'il s'agit d'une exception à la règle générale d'imposabilité énoncée à l'article 2, point 1, de la sixième directive.

25. J'ai également mis l'accent sur le principe de neutralité qui régit le système commun de la TVA, principe malmené par les exonérations fiscales dans la mesure où il restreint la portée du principe de généralité de la charge fiscale en tant qu'instrument au service de la concurrence dans un marché unique.

26. Ces deux idées ont une pertinence particulière pour la réponse qu'il convient de donner à la question préjudicielle parce que, comme la Commission et le gouvernement danois l'ont fait observer, une des dispositions visées dans les questions institue une exception manifeste au caractère général de la taxe, exception rendue nécessaire par des motifs à caractère pratique liés aux difficultés de son recouvrement. Dans les conclusions précitées [19], j'ai fait une distinction entre les exonérations objectives et les

17 — Arrêt du 13 décembre 2001 (C-235/00, Rec. p. I-10237).

18 — Arrêts du 26 juin 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Rec. p. I-2561, point 19); du 5 juin 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20); du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 64), et du 8 mars 2001, Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951, point 32). Le 20 novembre 2003, la Cour a rendu trois arrêts dans lesquels elle a confirmé le principe d'interprétation stricte des exonérations (Assurandør-Societet C-8/01, Rec. p. I-13711; Unterpertinger, C-212/01, Rec. p. I-13859, et Ambrumenil, C-307/01, Rec. p. I-13989, points 36, 34 et 52, respectivement).

19 — Note 11.

exonérations subjectives. Comme je vais l'expliquer ci-après, celles que prévoient les points 7 et 9 de l'article 15 de la sixième directive appartiennent à la première catégorie et requièrent une application plus sévère du principe d'interprétation stricte parce qu'elles répondent à des raisons pragmatiques et conjoncturelles étrangères aux principes fondamentaux de l'ordre juridique.

C — *Les exonérations des opérations relatives aux aéronefs*

27. L'article 15 de la sixième directive vise trois types d'activités concernant les avions à usage commercial [20]:

1) les livraisons, les transformations et l'affrètement des appareils ainsi que les réparations, l'entretien et la location des aéronefs ou des objets incorporés à ces aéronefs ou servant à leur exploitation (point 6);

2) les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs (point 7);

3) les autres prestations de services effectuées pour les besoins directs des aéronefs et leur cargaison (point 9).

28. Le point de rattachement qui entraîne l'application de l'exonération à la première classe d'activités est la compagnie qui assure le transport: si elle se consacre «essentiellement» au transport aérien international rémunéré, elle bénéficiera de l'exonération fiscale, que ses appareils effectuent des vols domestiques ou qu'ils soient utilisés en dehors du pays. Tout le monde est d'accord sur ce point.

29. Le désaccord apparaît dans l'interprétation des points 7 et 9. Pour la Commission et le gouvernement danois, les dérogations qu'ils prévoient n'exonèrent que les opérations imposables concernant les avions utilisés pour des vols internationaux. Pour Cimber Air et le gouvernement allemand, en revanche, leur champ d'application coïncide avec celui du point 6, le point de rattachement étant ici également l'entreprise de navigation aérienne, de sorte que, si sa «composante extérieure» domine, les prestations énumérées dans ces points ne sont pas soumises à la taxe, même lorsqu'elles sont au service d'aéronefs effectuant des déplacements à l'intérieur du territoire national.

30. Les raisonnements de Cimber Air et du gouvernement allemand paraissent attrayants et leur thèse s'avère la plus

20 — Le point 2, qui se réfère aux avions privés et de tourisme, est dénué de pertinence dans la présente affaire.

adéquate à première vue. En effet, l'explication littérale des points 7 et 9, lus en combinaison avec le point 6, induit à penser que les aéronefs qui y sont visés sont les aéronefs «utilisés par des compagnies [...] pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré» et, par conséquent, abstraction faite du type de liaison aérienne qu'elles assurent. Cette hypothèse va d'ailleurs dans le sens de la réalité économique et de la simplicité du fonctionnement de la taxe, critères utilisés par la jurisprudence communautaire [21], dans la mesure où les fournisseurs peuvent difficilement distinguer les biens et les services destinés à un vol domestique de ceux qui le sont à un vol international [22]. Enfin, une approche systématique de l'article 15 confirmerait leur opinion parce qu'au nombre des opérations «assimilées» qu'il vise, il faudrait compter celles qui concernent les avions utilisés en service intérieur par les entreprises pratiquant essentiellement un trafic international.

31. Néanmoins, un examen plus approfondi de ces dispositions et un regard attentif au système commun de la TVA diluent les arguments de la requérante au principal et du gouvernement allemand comme des morceaux de sucre dans une tasse de thé et permettent d'affirmer que, si l'exonération prévue par le point 6 se réfère à la compagnie aérienne et revêt ainsi un caractère subjectif, les deux autres subordonnent leur application à la nature du voyage effectivement réalisé par l'aéronef, ce qui met son caractère objectif hors de doute.

32. Le critère d'interprétation déduit de la structure de l'article 15 conduit, précisément, à un résultat différent de celui que prônent Cimber Air et le gouvernement allemand. Cette disposition énonce les exonérations des exportations en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux. La première catégorie inclut les trois premiers points, qui ont trait à l'exonération générale des échanges extérieurs, ainsi que l'exonération de tous les biens que les passagers transportent dans leurs bagages personnels et de certains travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue d'être réexpédiés en dehors des frontières communautaires.

33. Les exonérations des opérations assimilées à des exportations sont celles qui portent sur les acquisitions de biens et de services effectuées dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires, des organismes internationaux et de l'aide humanitaire internationale (points 10 et 12). Sont également des opérations assimilées les livraisons d'or aux banques centrales (point 11), les prestations accessoires à des exportations ou importations en régime spécial ainsi que les prestations des intermédiaires dans des opérations externes exonérées (points 13 et 14).

21 — À certaines occasions, la Cour utilise des critères sûrs et simples dans l'application des règles de la sixième directive (voir, par exemple, l'arrêt du 25 janvier 2001, Commission/France, C-429/97, Rec. p. I-637, point 49). Dans d'autres circonstances, elle s'est fondée sur la réalité économique (arrêt du 20 février 1997, DFDS, C-260/95, Rec. p. I-1005, point 23). L'article 15, initio, lui-même, de la sixième directive requiert une application correcte et simple des exonérations.

22 — La difficulté est encore plus grande si l'on songe qu'un avion effectuant un vol au-delà des frontières nationales un jour peut être utilisé en service intérieur le lendemain.

34. Les autres points de l'article 15 (à savoir les points 4 à 9 inclus) [23] ont trait au trafic extérieur des navires et aéronefs. Les dispositions analysées dans la présente procédure préjudicielle visent non pas les opérations assimilées à des exportations exonérées, mais, bien au contraire, portent sur la navigation aérienne internationale [24].

35. Ces règles visent donc les livraisons de biens et les fournitures de services dans les avions affectés à cette catégorie de voyage. Il advient néanmoins que, comme un aéronef peut, en pratique, être utilisé indistinctement pour des vols domestiques et des vols internationaux, il soit impossible de distinguer les opérations afférentes aux uns et aux autres. Tel est le cas de la mise à disposition des appareils eux-mêmes et de leur équipement ainsi que de leur transformation, réparation, entretien, affrètement et location, opérations visées au paragraphe 6. L'impossibilité de les distinguer entraîne de telles difficultés pour la gestion de la taxe qu'elle impose le recours à une fiction légale permettant d'exonérer toutes ces opérations lorsque le destinataire est une entreprise pratiquant «essentiellement» un trafic international rémunéré, c'est-à-dire une compagnie qui utilise principalement sa flotte pour le transport extérieur.

Ce point fait l'unanimité entre tous ceux qui ont déposé des observations en l'espèce.

36. Les inconvénients semblent moindres dans l'hypothèse de l'avitaillement et des services visés aux points 7 et 9 respectivement. Contrairement aux opérations que j'ai évoquées dans le point précédent, et dont l'objet est matériellement indivisible, la livraison de victuailles et l'assistance offerte pour subvenir aux besoins directs des véhicules et de leur cargaison (par exemple, les services de nettoyage, la mise à disposition, contre redevance, de la piste d'envol et d'atterrissage, des installations d'accueil des passagers ou de transit des marchandises, des aires de garage des aéronefs et des hangars ou encore la manutention des bagages) [25] sont des opérations qui peuvent être attribuées à un vol particulier. D'autres fournitures, telles que les fournitures de carburant, sont plus difficiles à ventiler, mais sont par nature divisibles et susceptibles d'être réparties au prorata entre les différentes lignes [26]. Il est vrai que la tâche n'est pas toujours simple, mais les difficultés qui peuvent surgir ne sont pas d'une telle ampleur qu'elles justifieraient une exception

23 — Ce sont précisément les points que la directive 91/680 n'a pas modifiés. Ils ont donc conservé leur rédaction originelle.

24 — La raison de les considérer comme étant exonérées de la TVA est la même que celle qui justifie l'exemption des exportations et des opérations qui leur sont assimilées (voir point 21 de l'arrêt Lange, précité), mais cet élément ne permet pas de confondre les trois catégories.

25 — Dans ses observations écrites, le gouvernement danois explique qu'en ce qui concerne les redevances de décollage et d'atterrissage, la fourniture de vivres pour la restauration à bord et la manutention des bagages, les fournisseurs ne facturent la TVA que lorsque l'avion assure un service intérieur.

26 — En ce qui concerne le carburant, la taxe est toujours facturée dans le système danois, mais la compagnie fait une déclaration mensuelle de consommation qui permet de la répartir entre les vols domestiques et les vols internationaux. De cette manière, la part relative de la taxe grevant ces derniers peut être récupérée.

au principe d'applicabilité générale de la TVA [27]. La règle d'interprétation stricte que j'ai citée plus haut se manifeste ici dans toute sa vigueur et milite en faveur du rejet de la thèse défendue par Cimber Air et le gouvernement allemand. Il ne faut pas oublier que, comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt Velker International Oil Company, précité, l'interprétation restrictive s'impose en particulier lorsque sont en cause des dispositions dérogatoires à la règle de l'assujettissement à la taxe des opérations réalisées à l'intérieur du pays (point 20).

37. Toute autre solution remettrait en question les pivots autour desquels s'articule le système commun de la TVA.

38. Comme je l'ai signalé dans les conclusions de l'affaire Lipjes, auxquelles je me suis déjà référé, la TVA est une taxe qui a pour objet de frapper les actes de consommation en tant qu'expression de la capacité économique des personnes. Le législateur a atteint cet objectif en imposant les opérations des entreprises et des professionnels, lesquels, parce qu'ils répercutent la taxe qu'ils ont supportée, transfèrent la charge fiscale au consommateur final de manière à ce que l'imposition soit «neutre». Il en résulte que toute mesure fiscale qui, à l'instar des exonérations objectives, exempte de la TVA des actes qui, en principe, devraient y être soumis rompt la chaîne et anéantit la neutralité. Il convient dès lors de l'interpréter et de l'appliquer de manière limitée. En conséquence, la rupture doit se pratiquer de manière égalitaire en ce sens que les livraisons de biens et les prestations de services de la même nature doivent toutes, sans exception, être soit soumises à la taxe, soit exonérées [28].

39. L'interprétation proposée par Cimber Air laisse cette règle essentielle entre parenthèses sans que, pour les raisons qui ont été signalées plus haut, aucune raison importante ne justifie son abandon.

40. Si les opérations visées aux points 7 et 9 de l'article 15 de la sixième directive, à savoir les opérations relatives aux avions qui effectuent des vols domestiques assurés par des entreprises dont l'activité principale est le trafic aérien international de passagers, devaient être exonérées de la taxe, ces compagnies se verraient privilégiées, sans

27 — Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 27 octobre 1992, Commission/Allemagne (C-74/91, Rec. p. I-5437), la Cour a déclaré que les difficultés techniques que soulève la ventilation entre les parties communautaire et extracommunautaire des prestations de transports aériens ne justifient pas le défaut de mise en œuvre de la sixième directive (point 12). Elle a confirmé cette jurisprudence à propos des croisières maritimes dans l'arrêt du 23 mai 1996, Commission/Grèce (C-331/94, Rec. p. I-2675, point 12). Ces inconvénients sont précisément le principal argument de Cimber Air, comme son représentant l'a reconnu en réponse aux questions que je lui ai posées au cours de l'audience. D'autre part, ces écueils ne sont pas aussi inéluctables que d'aucuns veulent bien le prétendre, car, selon les dires mêmes de l'agent du gouvernement danois, le système mis en place dans son pays à l'intention de la requérante fonctionne depuis 30 ans.

28 — Dans les arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20), et du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 30), la Cour a dit pour droit que 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.

motif aucun, par rapport à celles qui pratiquent, exclusivement ou de manière prédominante, le transport de passagers à l'intérieur des frontières nationales. Il n'existe aucune explication permettant d'exonérer de la taxe des opérations effectuées à l'intérieur du pays [29], opérations susceptibles d'être individualisées et qui, partant, peuvent être attribuées à une ligne aérienne particulière. Adopter la solution contraire méconnaîtrait le principe de l'applicabilité générale de la taxe, réduirait sa neutralité à néant et s'élèverait en obstacle sérieux à l'établissement d'une véritable concurrence dans le marché unique.

41. La réponse que je suggère est fondée sur les exigences structurelles de l'ordre juridique communautaire et fait abstraction des législations des États membres dès lors qu'elles offrent des solutions différentes [30]. C'est ainsi que le système danois, après avoir accordé une exonération générale pour les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètement et la location d'aéronefs utilisés par des compagnies du type décrit plus haut, ce en quoi il se réfère à la livraison de biens, à l'avitaillement et aux autres prestations, vise les appareils utilisés pour des vols extérieurs [31]. Tel est le cas également de la Value Added Tax Act 1994 [article 30, paragraphe 6, sous b)], qui exonère les livraisons effectuées en vue de permettre des vols vers des destinations situées en dehors du territoire du Royaume-Uni.

42. Il existe néanmoins des ordres juridiques dans lesquels le législateur a retenu une position différente. C'est ainsi que l'article 43, paragraphe 1, sous h), de la loi luxembourgeoise du 12 février 1979 relative à la *taxe sur la valeur ajoutée* [32] exonère, sans fournir d'autre précision, les opérations destinées à subvenir aux besoins de la navigation aérienne des appareils utilisés par les compagnies pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré. En Belgique, la loi du 3 juillet 1969, qui a institué le *code de la taxe sur la valeur ajoutée* [33], exonère non seulement les livraisons d'aéronefs et les prestations correspondantes lorsque les appareils sont utilisés par des compagnies répondant au critère précité (article 42, paragraphe 2, points 1°, 2° et 3°), mais encore

29 — Je rappelle que, conformément à son article 2, point 1, la sixième directive a pour objet de soumettre à la taxe «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux *à l'intérieur du pays* par un assujetti agissant en tant que tel» (*mis en italique* par moi).

30 — À de nombreuses reprises et dans des matières diverses, la Cour a utilisé l'idée de «concept de droit communautaire» pour indiquer qu'une notion déterminée figurant dans une règle émanant des institutions de l'Union ne devait pas être interprétée en fonction des singularités des systèmes nationaux, mais bien sur la base des exigences propres de l'ordre juridique de la Communauté. Dans le domaine de la TVA, je n'en veux pour exemple que la notion de «location de biens immeubles»
voir arrêt du 12 juin 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965, point 22), ainsi que les arrêts qui y sont cités], notion dont je m'occuperai prochainement dans l'affaire Temco Europa (C-284/03).

31 — L'article 34, paragraphe 1, point 7, de la momsloven exonère uniquement les livraisons de biens et les prestations de services effectuées en vue de l'équipement et de l'avitaillement des appareils qui assurent des vols internationaux.

32 — *Mémorial* A 1979, p. 451 et suiv.

33 — *Moniteur belge* du 17 juillet 1969.

l'avitaillement des avions qu'elles exploitent (point 4° du même article).

43. Un troisième groupe d'États membres applique des règles qui se situent dans la même systématique que la sixième directive, de sorte qu'en principe l'interprétation de leurs dispositions soulève des doutes identiques à ceux qui ont surgi à propos de la réglementation communautaire. C'est le cas, en France, du Code général des impôts (article 262, partie II, points 4°, 5°, 6° et 7°), en Allemagne, de l'Umsatzsteuergesetz (§ 8) [34] et, en Espagne, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (article 22, paragraphes 4, 6 et 7) [35]. Dans ce dernier pays, cependant, le Reglamento del impuesto [36] indique clairement qu'il s'agit d'opérations en rapport avec les aéronefs assurant des vols internationaux [37]. Ce point de vue est d'ailleurs confirmé par la doctrine [38].

44. En définitive, les réglementations nationales n'ont pas en commun un critère qui permettrait de dissiper les doutes que conçoit le Vestre Landsret. L'inconnue devra donc être résolue au moyen des principes qui configurent le système commun de la TVA. Comme je l'ai déjà observé, ces principes permettent de déduire que les exonérations prévues par l'article 15, points 7 et 9, de la sixième directive visent les opérations effectuées en relation avec les vols qui quittent le territoire national, que la compagnie aérienne exploitant les avions effectuant ces vols pratique essentiellement le trafic international rémunéré ou non.

45. La réponse que je propose à la Cour de donner à la première question rend superflu l'examen de la seconde.

34 — Loi du 9 juin 1999 (BGBl. 1999 I, p. 1270).

35 — Loi n° 37/1992, du 28 décembre (*Boletín Oficial del Estado* — ci-après «*BOE*» — du 29 décembre 1992, p. 44247). L'article 22, paragraphe 4, exonère les «livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètement total ou location des aéronefs suivants: les appareils utilisés exclusivement par des compagnies pratiquant essentiellement un trafic international dans l'exercice d'activités commerciales de transport rémunéré de marchandises ou de passagers». Les paragraphes 6 et 7 du même article instituent la même exonération pour l'avitaillement et les autres prestations de services destinés aux avions visés par les exemptions prévues par le paragraphe 4 précité. L'ancienne loi qui régissait cette taxe (loi n° 30/1985, du 2 août) était plus claire et se référait, à l'article 10, paragraphe 4, aux «aéronefs qui assurent des liaisons aériennes internationales».

36 — Ce texte réglementaire a été adopté, au lendemain de la loi, par le décret royal n° 1624/1992 (*BOE* du 31 décembre 1992).

37 — L'article 10, paragraphe 3, dispose que: «1. L'exonération s'étendra aux transports aller retour avec escale dans les territoires situés en dehors du champ d'application territorial de la taxe. 2. L'exonération ne s'applique pas aux transports des voyageurs, et de leurs bagages, qui, après avoir entamé le voyage sur le territoire de la Péninsule ou aux îles Baléares, arrivent à destination dans ces mêmes territoires bien que le navire ou l'avion poursuive sa route vers des ports ou des aéroports situés en dehors de ceux-ci».

38 — Serrano Sobrado, J. A., *El IVA en el comercio exterior*, edición del Banco Exterior de España, Madrid, 1987, estime que l'exonération concerne les aéronefs qui effectuent réellement un voyage international (p. 38). Cette opinion est partagée par Castellano Montero, L., *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, edición de la Cámera Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1997, p. 43. Il faut néanmoins reconnaître que le point de vue de l'administration espagnole est tout différent puisque, dans une décision dépourvue de force obligatoire qu'elle a rendue le 27 avril 1993 (dossier 496/93), la Dirección General de Tributos a déclaré que «les livraisons de produits d'avitaillement sont exonérées, que ces produits soient utilisés ou consommés au cours de vols internationaux ou de vols nationaux des aéronefs concernés». Interprétant l'article 7, paragraphe 6, du Reglamento de la Ley de 1985 (adopté par le décret royal n° 2028/1985, du 30 octobre — *BOE* du 31 octobre 1985 —), il a néanmoins estimé que «sont exonérées de la taxe les livraisons de produits destinés à l'avitaillement d'aéronefs qui effectuent des vols internationaux ou assimilés» (décision du 23 décembre 1986, publiée au *BOE* du 26 janvier 1987).

VI — Conclusion

46. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles du Vestre Landsret de la manière suivante:

«L'article 15, points 7 et 9, 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 les États membres ne sont pas tenus d'exonérer les opérations visées par ces dispositions si lesdites opérations ont trait à des aéronefs qui effectuent des vols domestiques, même lorsque ces vols sont assurés par des compagnies dont l'activité principale est le trafic aérien international rémunéré.»