

Affaire C-116/10

État du Grand-Duché de Luxembourg

et

Administration de l'enregistrement et des domaines

contre

Pierre Feltgen, agissant en qualité de curateur de la faillite de

Bacino Charter Company SA

et

Bacino Charter Company SA

(demande de décision préjudicielle, introduite par

la Cour de cassation (Luxembourg))

«Sixième directive TVA — Exonérations — Article 15, points 4, sous a), et 5 — Exonération des opérations de location de bateaux de mer — Portée»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Exonérations prévues par la sixième directive — Exonération de l'affrètement de bateaux affectés à la navigation en haute mer

(Directive du Conseil 77/388, art. 15, point 5)

L'article 15, point 5, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 91/680, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue par cette disposition ne s'applique pas aux prestations de services consistant à mettre un bateau, contre rémunération, avec équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer.

En effet, cet article vise les locations de bateaux 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. Afin qu'une telle prestation de location puisse être exonérée au titre de cette disposition, il faut que le locataire du bateau concerné utilise celui-ci pour exercer une activité économique. Il s'ensuit que, si le bateau est loué à des personnes qui l'utilisent exclusivement à des fins d'agrément et non dans un but lucratif, en dehors de toute activité économique, la prestation de location ne réunit pas les conditions explicites d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée posées à l'article 15, point 5, de la sixième directive.

(cf. points 13-14, 21 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

22 décembre 2010 (*)

«Sixième directive TVA – Exonérations – Article 15, points 4, sous a), et 5 – Exonération des opérations de location de bateaux de mer – Portée»

Dans l'affaire C-116/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Cour de cassation (Luxembourg), par décision du 18 février 2010, parvenue à la Cour le 3 mars 2010, dans la procédure

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

contre

Pierre Feltgen, agissant en qualité de curateur de la faillite de Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. D. Šváby, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász et G. Arestis (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour l'État du Grand-Duché de Luxembourg et l'administration de l'enregistrement et des domaines, par Mes F. Kremer et P.-E. Partsch, avocats,
- pour M. Feltgen, agissant en qualité de curateur de la faillite de Bacino Charter Company SA, et Bacino Charter Company SA, par Me B. Felten, avocat,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze, C. Blaschke et B. Klein, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement chypriote, par Mme D. Kallí, en qualité d'agent,
 - pour la Commission européenne, par Mme M. Afonso, en qualité d'agent,
- vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,
- rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 15, point 5, 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), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'État du Grand-Duché de Luxembourg et l'administration de l'enregistrement et des domaines (ci-après l'«administration fiscale») à M. Feltgen, curateur de la faillite de Bacino Charter Company SA, société de droit luxembourgeois (ci-après «Bacino»), et à cette dernière société, au sujet du paiement par celle-ci de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») figurant sur des bulletins d'imposition correspondant aux exercices 1998 et 1999.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

3 Sous l'intitulé «Exonérations des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées et des transports internationaux», l'article 15 de la sixième directive dispose:

«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;

[...]»

La réglementation nationale

4 La sixième directive a été transposée dans l'ordre juridique luxembourgeois par la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «loi luxembourgeoise»). L'article 43, paragraphe 1, sous i), deuxième tiret, de cette loi, dans sa version applicable à la date des faits au principal, prévoit que les prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime sont exonérées de la TVA dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal.

5 L'article 7, paragraphe 2, sous a), premier tiret, du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations d'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations précise que, par prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime visées audit article 43, il y a lieu d'entendre les affrètements et locations de bateaux, à l'exclusion des yachts et des autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport, affectés à la navigation maritime et assurant un transport rémunéré de personnes ou de biens ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

Le litige au principal et la question préjudicielle

6 Entre le 10 juillet 1998 et le 8 août 1999, Bacino a régulièrement mis, contre rémunération, un bateau dont elle était propriétaire ainsi qu'un équipage à la disposition de personnes physiques naviguant à des fins d'agrément en haute mer. Considérant que cette opération était exonérée de la TVA, Bacino ne s'est pas acquittée de celle-ci.

7 Estimant qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer l'exonération de TVA prévue à l'article 43, paragraphe 1, sous i), deuxième tiret, de la loi luxembourgeoise, dans la mesure où ce bateau constituait non pas un navire de commerce, mais un yacht au sens du règlement grand-ducal mentionné au point 5 du présent arrêt, l'administration fiscale a notifié à Bacino, au cours de l'année 2001, des bulletins d'imposition correspondant aux exercices 1998 et 1999, sur lesquels figuraient les montants dont cette société était redevable au titre de la TVA.

8 À la suite d'une réclamation demeurée infructueuse, Bacino a contesté cette imposition devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, soutenant que ladite opération relevait du champ d'application de l'article 43, paragraphe 1, sous i), deuxième tiret, de la loi luxembourgeoise.

9 Ce recours ayant été rejeté, Bacino a interjeté appel devant la cour d'appel, laquelle a fait droit à son recours. Cette juridiction a notamment conclu à l'existence d'une prestation principale de location de bateau avec équipage et d'une prestation accessoire de transport. Ayant relevé que le bateau dont Bacino était propriétaire était affecté à la navigation en haute mer et que le trafic de voyageurs était rémunéré de sorte que la location de ce bateau constituait une opération commerciale, ladite juridiction a jugé que les deux conditions énoncées à l'article 15, point 5, de la sixième directive étaient réunies.

10 L'administration fiscale a formé un pourvoi devant la Cour de cassation, laquelle, considérant que la solution du litige au principal nécessite l'interprétation du droit de l'Union, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les prestations de services effectuées par le propriétaire d'un bateau qui le met, contre rémunération, avec un équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer par ces clients, peuvent-elles être exonérées au titre de l'article 15, point

5, de la sixième directive [...] si ces prestations sont considérées à la fois comme prestation de location de bateau et comme prestation de transport?»

Sur la question préjudicielle

11 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 15, point 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de TVA prévue par cette disposition s'applique aux prestations de services consistant à mettre un bateau, contre rémunération, avec équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer.

12 À cet égard, il convient de rappeler la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition de droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, notamment, arrêts du 17 novembre 1983, *Merck*, 292/82, Rec. p. 3781, point 12; du 1er mars 2007, *Schouten*, C-34/05, Rec. p. I-1687, point 25, et du 3 décembre 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, non encore publié au Recueil, point 24).

13 Force est de relever, à cet égard, que le libellé même de l'article 15, point 5, de la sixième directive, lequel opère un renvoi à cet article 15, point 4, sous a), vise les locations de bateaux 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. Afin qu'une telle prestation de location puisse être exonérée au titre de cette disposition, il faut que le locataire du bateau concerné utilise celui-ci pour exercer une activité économique.

14 Il s'ensuit que, si, comme dans l'affaire au principal, le bateau est loué à des personnes qui l'utilisent exclusivement à des fins d'agrément et non dans un but lucratif, en dehors de toute activité économique, la prestation de location ne réunit pas les conditions explicites d'exonération de la TVA posées à l'article 15, point 5, de la sixième directive.

15 Au demeurant, il convient de préciser que l'article 15, point 5, de la sixième directive exonère également, par un renvoi à cet article 15, point 4, sous b), la location de bateaux de sauvetage et d'assistance en mer, ou affectés à la pêche côtière, à l'exclusion pour ces derniers des provisions de bord. Toutefois, les cas de figure visés par ces dispositions sont manifestement étrangers aux faits en cause dans l'affaire au principal.

16 L'interprétation figurant aux points 13 et 14 du présent arrêt est, en outre, corroborée par l'objectif du régime des exonérations prévues à l'article 15 de la sixième directive, lequel, s'agissant des opérations à l'exportation, des opérations assimilées et des transports internationaux, consiste à respecter le principe de l'imposition des biens ou des services concernés au lieu de destination de ceux-ci (voir arrêt du 18 octobre 2007, *Navicon*, C-97/06, Rec. p. I-8755, point 29).

17 Dans ces conditions, l'exonération prévue à l'article 15, paragraphe 5, de la sixième directive ne saurait bénéficier à des services de location d'un bateau destinés à des preneurs qui entendent utiliser celui-ci à des fins strictement privées, en tant que consommateurs finals.

18 Il importe également de relever que l'exposé des motifs accompagnant la proposition de sixième directive du Conseil 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, présentée par la Commission des Communautés européennes au Conseil des Communautés européennes le 29 juin 1973, indique explicitement que les bateaux de plaisance sont exclus de l'exonération prévue à l'article 15, point 5, de cette directive et que les services

fournis à la consommation finale se rapportant à ceux-ci doivent être soumis à la TVA. Cet exposé confirme que les prestations de location de bateaux fournies aux consommateurs finals qui les destinent à des fins d'agrément ou de plaisance sont exclues du champ d'application de cette exonération.

19 En outre, conformément à une jurisprudence constante, les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à cette taxe (voir, notamment, arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec. p. I-2561, point 19, et du 14 septembre 2006, *Elmeka*, C-181/04 à C-183/04, Rec. p. I-8167, point 15).

20 Par ailleurs, l'interprétation figurant aux points 13 et 14 du présent arrêt ne saurait être remise en cause par la qualification en droit national des prestations en cause au principal, laquelle est sans incidence sur la réponse qui doit être apportée à la question posée par la juridiction de renvoi. Il ressort, en effet, de la jurisprudence de la Cour et, en particulier, des points 27 et 28 de l'arrêt *Navicon*, précité, lequel a précisément eu pour objet l'interprétation de l'article 15, point 5, de la sixième directive, que l'assujettissement à la TVA d'une opération déterminée ou son exonération ne sauraient dépendre de sa qualification en droit national, dès lors que, conformément à une jurisprudence constante, si, en vertu de la phrase introductive de cet article 15, les États membres fixent les conditions des exonérations afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, toute évasion et tous abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues.

21 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 15, point 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de TVA prévue par cette disposition ne s'applique pas aux prestations de services consistant à mettre un bateau, contre rémunération, avec équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer.

Sur les dépens

22 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 15, point 5, 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, telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, doit être interprété en ce sens que l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue par cette disposition ne s'applique pas aux prestations de services consistant à mettre un bateau, contre rémunération, avec équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer.

Signatures

* Langue de procédure: le français.