



COMMISSION EUROPÉENNE

SERVICE JURIDIQUE

Bruxelles, le 24 novembre 2017

sj.d(2017)6488999

*Actes de procédure*

**À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES DE LA COUR DE JUSTICE  
DE L'UNION EUROPÉENNE**

**OBSERVATIONS ÉCRITES**

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, par la

**COMMISSION EUROPÉENNE**

représentée par M<sup>mes</sup> Lidia LOZANO PALACIOS et Lucia RADU BOUYON, membres de son service juridique, en qualité d'agents, ayant élu domicile auprès du Service juridique, Greffe contentieux, BERL 1/169, 200, rue de la Loi, 1049 Bruxelles, et consentant à la signification de tous les actes de procédure via e-Curia,

**DANS L'AFFAIRE C-495/17**

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle présentée, en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), par le Tribunal Prahova (Roumanie), dans le litige pendant devant cette juridiction

et opposant

**SC Cartrans Spedition SRL**

à

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova, Direcția Regională a Finanțelor Publice București-Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii**

et portant sur l'interprétation à donner à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>1</sup>, ci-après la «directive TVA».

La Commission européenne a l'honneur de présenter à la Cour les observations suivantes.

## **I. CADRE JURIDIQUE**

### **A. Dispositions du droit de l'Union pertinentes en l'espèce**

1. La directive 2006/112/CE prévoit ce qui suit:

#### *Article 131*

*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.*

#### *Article 146*

*1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes: [...]*

*e) les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 61 et à l'article 157, paragraphe 1, point a).*

#### *Article 153*

*Les États membres exonèrent les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans les opérations visées aux chapitres 6, 7 et 8 ou dans des opérations qui sont réalisées en dehors de la Communauté.*

---

<sup>1</sup> JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.

2. Le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union dispose:

*Article 269*

*1. Les marchandises de l'Union destinées à sortir du territoire douanier de l'Union sont placées sous le régime de l'exportation. [...]*

3. Le manuel Transit pour le régime TIR (document TAXUD/1873/2007<sup>2</sup>) élaboré par la Commission européenne (direction générale de la fiscalité et de l'union douanière) dans le cadre du comité du code des douanes (section transit – TIR) prévoit, à la partie IX, article 1<sup>er</sup>, paragraphe.2:

*[...] [Le] carnet TIR [...] sert de déclaration en douane pour le transport de marchandises et [...] atteste de l'existence de la garantie. Les carnets TIR sont distribués par une organisation internationale (actuellement, l'Union internationale des transports routiers (IRU)) aux associations garantes nationales. Une déclaration en douane réalisée au moyen d'un carnet TIR n'est valable que pour un seul transport TIR. Le carnet TIR est mis en service dans le pays de départ et sert de document aux fins du contrôle douanier dans les parties contractantes de départ, de passage et de destination[.]*

## **B. Droit national**

4. La loi n° 571/2003 sur le code fiscal dispose:

*Article 143*

*Sont exonérées de la taxe: [...]*

*c) les prestations de services, y compris le transport et les services accessoires au transport, autres que celles visées à l'article 141, liées directement à l'exportation de biens.*

*Article 144 bis*

*Sont exonérés de la taxe les services fournis par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsque ces services sont fournis dans le cadre des opérations exonérées visées aux articles 143 et 144, à l'exception de celles prévues à l'article 143, paragraphe 1, point f), et paragraphe 2, ou dans le cadre des opérations réalisées en dehors de la Communauté.*

L'arrêté n° 2222/2006 du ministère des finances publiques concernant l'approbation des mesures d'application de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations

---

<sup>2</sup> [http://girca.org/uploads/transit\\_manuel\\_tir\\_en.pdf](http://girca.org/uploads/transit_manuel_tir_en.pdf)

visées à l'article 143, paragraphe 1, points a) à i), à l'article 143, paragraphe 2, et à l'article 144 bis de la loi n° 571/2003 sur le code fiscal dispose:

#### *Article 4*

*L'exonération de taxe, visée à l'article 143, paragraphe 1, point c), du code fiscal, pour les services de transport de biens liés directement à l'exportation de biens, est justifiée par le prestataire, dès lors que le lieu de la prestation de services est considéré comme étant en Roumanie conformément aux dispositions de l'article 133 du code fiscal, et si celui-ci serait la personne tenue de payer la taxe conformément à l'article 150, paragraphe 1, du code fiscal, si l'exonération de taxe ne s'appliquait pas. Les documents permettant de justifier l'exonération de taxe sont:*

- a) la facture, qui doit contenir les informations prévues à l'article 155, paragraphe 19, du code fiscal ou, le cas échéant, pour les personnes effectuant effectivement la prestation de service de transport, le document de transport spécifique, si celui-ci contient au moins les informations visées à l'article 155, paragraphe 19, du code fiscal;*
- b) le contrat conclu avec le bénéficiaire;*
- c) les documents de transport spécifiques visés au paragraphe 4, en fonction du type de transport ou, le cas échéant, des copies de ces documents;*
- d) les documents d'où il ressort que les marchandises transportées ont été exportées.*

[...]

*4. Sont considérés comme des documents de transport spécifiques en fonction de la nature du transport:*

- a) dans le cas du transport routier: la copie du carnet TIR ou du document de transit communautaire T, dans le cas d'un transport intracommunautaire, le document de transport international; [...]*

## **I. LES FAITS ET LES QUESTIONS PRÉJUDICIELLES**

- 5. Pour une description détaillée du cadre factuel du présent renvoi préjudiciel, la Commission prie la Cour de se référer à l'ordonnance de renvoi.
- 6. Le Tribunal Prahova a saisi la Cour de justice des questions préjudicielles suivantes:

*Aux fins de l'exonération de TVA pour les opérations et les services de transport liés à l'exportation de biens, conformément à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le carnet TIR visé par les autorités douanières du pays de destination des biens est-il un document*

*prouvant l'exportation des biens transportés compte tenu du régime de ce document prévu au manuel Transit pour le régime TIR n° TAXUD/1873/2007 du comité du code des douanes – section transit de la direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne?*

*L'article 153 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique fiscale imposant aux contribuables d'apporter la preuve de l'exportation des biens transportés exclusivement au moyen de la déclaration en douane d'exportation et refusant le droit à déduction de la TVA pour les services de transport des biens exportés en l'absence d'une telle déclaration, en dépit de l'existence du carnet TIR visé par les douanes du pays de destination desdits biens?*

### **III. EN DROIT**

7. Par ses deux questions préjudicielles, que la Commission traitera conjointement dans les présentes observations écrites, la juridiction de renvoi demande, en substance, quels sont les documents permettant de prouver que les marchandises transportées ont été exportées, afin que l'opération en cause puisse bénéficier de l'exonération de TVA.
8. La société requérante au principal est un intermédiaire de services de transport de marchandises par la route qui sollicite, dans le cadre du litige l'opposant à l'administration fiscale, l'exonération de la TVA des services de transport directement liés à l'exportation de marchandises. Conformément à la législation nationale, les documents permettant de justifier l'exonération de la taxe sont la facture émise par le transporteur, le contrat de transport conclu avec le bénéficiaire de la prestation, les documents spécifiques de transport et les documents établissant que les marchandises transportées ont été exportées.
9. En l'espèce, la requérante a présenté, lors du contrôle effectué par l'inspection fiscale, pour les sept factures visées par la TVA liquidée, les carnets TIR et des documents de transport CMR<sup>3</sup> visés par les services douaniers des pays vers lesquels ces exportations ont été réalisées. Ces documents n'ont pas été acceptés par l'inspection fiscale, au motif

---

<sup>3</sup> Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956.

que le document permettant d'établir la preuve de l'exportation est la déclaration en douane d'exportation.

10. Dans ce contexte, la Commission rappelle que l'article 146 de la directive 2006/112 porte sur l'exonération de la TVA des opérations à l'exportation en dehors de l'Union européenne. En effet, dans le cadre du commerce international, une telle exonération vise à respecter le principe de l'imposition des biens ou des services concernés au lieu de destination de ceux-ci. Toute opération à l'exportation ainsi que toute opération qui est assimilée à une telle opération doivent ainsi être exonérées de la TVA, afin de garantir que l'opération en cause soit exclusivement imposée au lieu où les produits concernés seront consommés [voir arrêt du 29 juin 2017, C-288/16, L.Č, ECLI:EU:C:2017:502, point 18; en ce qui concerne 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), arrêts du 18 octobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, point 29, ainsi que du 22 décembre 2010, Feltgen et Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, point 16].
11. L'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, point e), de la directive 2006/112 complète celle prévue à ce même article 146, paragraphe 1, point a), et vise, tout comme cette dernière exonération, à garantir l'imposition des prestations de services concernées au lieu de destination de celles-ci, à savoir celui où les produits exportés seront consommés.
12. À cette fin, ledit article 146, paragraphe 1, point e), prévoit, notamment, que les services de transport directement liés à l'exportation de biens en dehors de l'Union sont exonérés de la TVA.
13. Une interprétation extensive de cette disposition, qui comprendrait des services qui ne sont pas fournis directement à l'exportateur, à l'importateur ou au destinataire de tels biens, pourrait se traduire, pour les États membres et pour les opérateurs concernés, par des contraintes qui seraient inconciliables avec l'application correcte et directe des exonérations, prescrite à l'article 131 de la directive 2006/112.
14. Par ailleurs, selon une jurisprudence constante de la Cour, les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement, puisqu'elles constituent des exceptions au principe

général selon lequel cette taxe est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, point 19; du 16 septembre 2004, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, point 25; du 14 septembre 2006, *Elmeke*, C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, points 15 et 20, ainsi que du 19 juillet 2012, *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, point 49).

15. Dès lors, il résulte du libellé et de l'objectif de l'article 146, paragraphe 1, point e), de la directive 2006/112 que cette disposition doit être interprétée en ce sens que l'existence d'un lien direct implique non seulement que, par leur objet, les prestations de services concernées contribuent à la réalisation effective d'une opération d'exportation ou d'importation, mais aussi que ces services soient fournis directement, selon le cas, à l'exportateur, à l'importateur ou au destinataire des biens visés à ladite disposition.
16. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, en l'absence de disposition concrète dans la directive TVA quant aux preuves que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exonération de la TVA, il appartient aux États membres de fixer, conformément à l'article 131 de cette directive, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et tout abus éventuels. Toutefois, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (arrêt du 9 octobre 2014, *Traum*, C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267, point 27 et jurisprudence citée; arrêt *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, point 36 et jurisprudence citée).
17. Le principe de sécurité juridique, qui a pour corollaire le principe de protection de la confiance légitime, exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables (arrêt *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, point 46 et jurisprudence citée).
18. Il importe de rappeler que ce principe s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude les obligations qu'elle leur impose.

Il s'ensuit qu'il est nécessaire que les assujettis aient connaissance de leurs obligations fiscales avant de conclure une transaction (voir arrêt *Teleos e.a.*, EU:C:2007:548, point 48 et jurisprudence citée).

19. Dans ce contexte, la Cour a précisé que les obligations qui incombent à un assujetti en matière de preuve doivent être déterminées en fonction des conditions fixées expressément à cet égard par le droit national et de la pratique habituelle établie pour des transactions similaires (voir arrêt *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, point 38).
20. En particulier, en ce qui concerne le principe de proportionnalité, la Cour a jugé que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause (voir arrêt du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 46; arrêts précités *Teleos e.a.*, point 52; arrêt du 21 février 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, point 19; et arrêt du 18 novembre 2010, X, C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, point 36).
21. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir notamment arrêts précités *Molenheide e.a.*, point 47, et *Netto Supermarkt*, point 20).
22. En outre, les mesures que les États membres adoptent à cette fin ne peuvent être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (voir arrêts du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 59, du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Rec. p. I-1609, point 92, ainsi que du 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 26).
23. À cet égard, la Commission rappelle que, selon une jurisprudence constante, une mesure nationale va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe si elle subordonne, pour l'essentiel, le droit à l'exonération de la TVA au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les exigences de fond et, notamment, sans s'interroger sur le point de savoir si celles-ci étaient satisfaites. En effet, les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives (voir, en ce sens, arrêts du 20 octobre 2016, C-24/15, *Plöckl*,



ECLI:EU:C:2016:791, point 37, et du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, points 29 et 30).

24. Il s'ensuit que le principe de neutralité fiscale exige que l'exonération de la TVA soit accordée si ces conditions de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106, point 36).
25. Il convient, ainsi, de relever que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'existe que deux cas de figure dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut entraîner la perte du droit à l'exonération de la TVA (voir, en ce sens, arrêts Plöckl, C-24/15, point 43, et Euro Tyre, point 38).
26. D'une part, le principe de neutralité fiscale ne saurait être invoqué, aux fins de l'exonération de la TVA, par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale qui a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA (voir arrêts Plöckl, C-24/15, point 44, et Euro Tyre, point 39).
27. Il y a lieu de relever que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêt du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 48 et jurisprudence citée). Dans l'hypothèse où l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, le bénéfice de l'exonération devrait lui être refusé (arrêt du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 54).
28. D'autre part, la violation d'une exigence formelle peut conduire au refus de l'exonération de la TVA si cette violation a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir arrêts Plöckl, point 46, et Euro Tyre, point 42).
29. En l'espèce, la juridiction de renvoi souhaite savoir si un carnet TIR visé par les autorités douanières du pays de destination des biens est un document prouvant l'exportation des biens transportés. La juridiction de renvoi demande également si l'article 153 de la

directive TVA s'oppose à une pratique fiscale imposant aux contribuables d'apporter la preuve de l'exportation des biens transportés exclusivement au moyen de la déclaration en douane d'exportation.

30. Conformément à la législation nationale, les documents permettant de justifier l'exonération de la taxe sont la facture émise par le transporteur, le contrat de transport conclu avec le bénéficiaire de la prestation, les documents spécifiques de transport et les documents établissant que les marchandises transportées ont été exportées.
31. À titre préliminaire, la Commission fait observer que la déclaration en douane d'exportation et le carnet TIR ont des finalités différentes.
32. D'une part, la Commission note que la déclaration en douane d'exportation est nécessaire, étant donné que les marchandises de l'Union destinées à sortir du territoire douanier de l'Union sont placées sous le régime de l'exportation. Ce régime suppose de présenter les marchandises ainsi qu'une copie de la déclaration en douane d'exportation au bureau de douane de sortie, qui s'assure que les marchandises présentées correspondent à celles déclarées et surveille leur sortie effective. En temps normal, les documents douaniers d'exportation sont complétés avant la délivrance des documents de transit TIR, et les autorités douanières exigent la présentation des documents d'exportation avant de remplir le carnet TIR.
33. Par ailleurs, le carnet TIR constitue une déclaration en douane de transit, en vertu de laquelle le transport transfrontière de marchandises est effectué sous contrôle douanier et échappe aux taxes normalement dues à l'importation ou à l'exportation. Les marchandises sont donc transportées du bureau de douane de départ situé dans un pays au bureau de douane de destination situé dans un autre pays sous le couvert d'un document de transit douanier reconnu à l'échelle internationale, à savoir le carnet TIR, qui garantit aussi le paiement des droits de douane suspendus. Le carnet TIR confirme donc que les marchandises ont été transportées jusqu'à leur destination. Le système de garantie TIR est géré par une organisation internationale, à savoir l'Union internationale des transports routiers.
34. Dans ce contexte, la Commission estime qu'en l'espèce, le carnet TIR ne saurait remplacer la déclaration en douane d'exportation. L'article 269 du code des douanes de

l'Union prévoit que les marchandises de l'Union destinées à sortir du territoire douanier de l'Union sont placées sous le régime de l'exportation. Or, le document à fournir pour placer les marchandises sous le régime de l'exportation est la déclaration en douane d'exportation (voir aussi, en ce sens, l'article 263, paragraphe 3, du code des douanes de l'Union). En revanche, le carnet TIR vise à certifier que les marchandises ont été transportées jusqu'à leur destination et à garantir le paiement des droits de douane suspendus.

35. Par conséquent, en l'absence de dispositions harmonisées au niveau de l'Union, il appartient à la juridiction nationale de déterminer si les conditions permettant de prouver l'exportation des marchandises sont remplies dans les circonstances du litige au principal, compte tenu des principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, et d'examiner si le non-respect de l'exigence formelle de présenter la déclaration en douane d'exportation empêcherait de prouver avec certitude que les exigences de fond sont respectées, afin d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir les fraudes, les évasions et les abus éventuels.

#### **IV. CONCLUSIONS**

36. Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission a l'honneur de proposer à la Cour d'apporter la réponse utile ci-après aux questions préjudicielles posées par le Tribunal Prahova:

*En l'absence de dispositions harmonisées au niveau de l'Union, il appartient à la juridiction nationale de déterminer si les conditions permettant de prouver l'exportation des marchandises sont remplies dans les circonstances du litige au principal, compte tenu des principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, et d'examiner si le non-respect de l'exigence formelle de présenter la déclaration en douane d'exportation empêcherait de prouver avec certitude que les exigences de fond sont respectées, afin d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir les fraudes, les évasions et les abus éventuels.*

Lidia LOZANO PALACIOS

Lucia RADU BOUYON

Agents de la Commission