

# CABLES SOUS-MARINS, TVA ET EAUX INTERNATIONALES: LES ENSEIGNEMENTS DE L'ARRET *AKTIEBOLAGET NN C/ SKATTEVERKET* (CJCE, 29 MARS 2007, AFF. C-111/05)

*Xavier Cabannes\**

---

*A la lumière de l'arrêt Aktiebolaget NN c/ Skatteverket, rendu par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) le 29 mars 2007, l'auteur souligne les difficultés attachées au traitement fiscal des opérations de la pose des câbles sous-marins, notamment pour le calcul de la TVA. La CJCE a dû d'une part dire si la fourniture et la pose d'un câble sous-marin installé sur le territoire de deux Etats membres mais aussi dans les eaux internationales devaient s'analyser comme une livraison d'un bien ou une prestation de service et d'autre part, comment devait être déterminé le pouvoir d'imposition des Etats membres concernés.*

---

C'est au milieu du 19<sup>ème</sup> siècle que le premier câble sous-marin exploité commercialement a été inauguré. Ce câble reliait la France et le Royaume-Uni. 150 ans après, les fonds de nos mers et océans sont de véritables autoroutes de l'information et de communication tant le nombre de câbles sous-marins s'est multiplié<sup>1</sup>. Ces câbles sous-marins, posés sur les fonds marins, servent à acheminer des télécommunications sous diverses formes techniques (téléphonie, Internet, télévision) ainsi qu'à transporter de l'énergie électrique<sup>2</sup>.

---

\* Maître de conférences à l'université Paris Descartes (Paris 5).

1 Pour avoir la liste impressionnante des câbles sous-marins en service ou abandonnés officiellement recensés, voyez le site de l'International Cable Protection Committee ([www.iscpc.org](http://www.iscpc.org)).

2 Sur le sujet, voir René Salvador, Gérard Fouchard, Yves Rolland et Alain Paul Leclerc, «Du morse à l'Internet. 150 ans de télécommunication par câbles sous-marins» (La Seyne-sur-Mer, Association des amis des câbles sous-marins, 2006).

Selon l'expression à la mode, la «fracture numérique» est peut-être mal vécue par certains territoires. Aussi, en application de l'article L. 1425-1 du Code général des collectivités territoriales, les collectivités territoriales peuvent intervenir dans le secteur des télécommunications si la concurrence est insuffisante. Il convient d'ailleurs de noter que pour les collectivités d'outre-mer, la sécurisation des télécommunications s'impose en raison de l'éloignement. Le câble est donc indispensable dans ces zones. C'est pourquoi le projet de loi pour le développement économique de l'outre-mer déposé au Sénat le 29 juillet 2008 comporte des dispositions visant à ouvrir les procédures de défiscalisation à la pose de câbles sous-marins<sup>3</sup>. En effet, l'article 5 de ce projet, en insérant un *I ter* à l'article 199 *undecies* B du Code général des impôts, prévoit que les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du Code général des impôts pourront bénéficier, sous conditions, d'une réduction d'impôt sur le revenu en ce qui concerne les opérations d'équipement et de pose «de câbles sous-marins de communication desservant pour la première fois la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, La Réunion, Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna, la Nouvelle-Calédonie ou les Terres australes et antarctiques françaises». L'article 6 du projet, en modifiant l'article 217 *undecies*, I, du Code général des impôts, prévoit une mesure identique en matière d'impôt sur les sociétés. Ces dispositions, afin d'aider au financement des projets de câbles sous-marins, prévoit leur éligibilité à la procédure de défiscalisation pour les premiers équipements, à hauteur de 50% du montant des équipements situés en mer. Ce montant est ramené à 25% pour les câbles de secours. Le montant de l'aide fiscale peut être réduit de moitié au plus, compte tenu du besoin de financement pour la réalisation de ce projet de la société exploitante et de l'impact de l'aide sur les tarifs. Mais pour l'heure ces dispositions ne sont qu'à l'état de projet<sup>4</sup>...

Si les câbles sous-marins sont le fruit d'une technologie complexe, le traitement fiscal de la pose de ceux-ci peut s'avérer tout aussi ardu. C'est du moins ce que révèle l'arrêt *Aktiebolaget NN c/ Skatteverket* rendu par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) le 29 mars 2007<sup>5</sup>. En l'espèce, il s'agissait de savoir comment devait être calculée la TVA due sur les coûts de fourniture et de pose d'un câble sous-marin à fibres optiques entre deux Etats membres séparés par des eaux internationales<sup>6</sup>. De façon classique, ce câble devait partir du territoire continental d'un Etat membre (Suède) puis pénétrer dans son domaine maritime (eaux intérieures et eaux territoriales) avant d'être installé dans les eaux internationales pour enfin pénétrer dans le domaine

---

3 Doc Sénat (2007-2008), n° 496.

4 Au moment de la rédaction de cette contribution, en novembre 2008, ce projet de loi n'avait pas encore fait l'objet d'un examen en séance publique.

5 Rec, p. I-2697, conclusions Léger, RJF 2007, n° 778.

6 Il convient de noter que l'entretien des câbles sous-marins peut aussi déboucher sur des questions fiscales; voir ainsi, en matière de TVA, CE, 13 juillet 2006, *Sté American Telephone & Telegraph*, RJF 2006, n° 1340, conclusions Olleon, BDCF 2006, n° 130.

maritime de l'autre Etat membre et être au final enterré sur le territoire continental de ce dernier. Dans cette affaire, la Cour suprême administrative suédoise avait posé plusieurs questions préjudicielles à la CJCE. Globalement la CJCE a dû d'une part dire si la fourniture et la pose d'un câble sous-marin installé sur le territoire de deux Etats membres mais aussi dans les eaux internationales devaient s'analyser comme une livraison d'un bien ou une prestation de service (I) et d'autre part, comment devait être déterminé le pouvoir d'imposition des Etats membres concernés (II).

### ***I LA QUALIFICATION DE L'OPERATION DE FABRICATION ET DE POSE DU CÂBLE SOUS-MARIN***

Selon l'article 2 de la sixième directive 77/388/CE du Conseil sont assujetties à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de service, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel». En l'espèce, l'autorité administrative compétente (commission suédoise de droit fiscal) avait estimé que la fourniture et la pose du câble sous-marin constituaient une opération de service et que ce service devait être intégralement rattaché fiscalement au lieu où la société en cause avait établi son activité. La position de la commission suédoise de droit fiscal revenait donc à soumettre à la TVA en Suède l'intégralité de l'opération de fabrication et de pose. Suite aux questions préjudicielles de la Cour suprême administrative suédoise, la CJCE a analysé la situation différemment.

#### ***A La Fourniture et la Pose d'un Câble sous-marin: Une Opération Complexe Unique***

Selon l'arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* de la CJCE du 27 octobre 2005, plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti à un client constituent une prestation unique lorsqu'ils forment «une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel»<sup>7</sup>.

En l'espèce, le contrat prévoit que la société Aktiebolaget est propriétaire durant les travaux de pose; le transfert de propriété n'étant effectué au maître de l'ouvrage qu'après la pose et la réalisation des premiers essais<sup>8</sup>. La société ne va donc pas dans une première opération vendre le câble et en transférer immédiatement la propriété au maître de l'ouvrage puis, dans une seconde opération, poser le câble dont la propriété a déjà été transférée. La société va donc fournir, poser et essayer le câble avant tout transfert de propriété. Toutes ces opérations forment une seule et même opération complexe au regard de la TVA; il n'y a pas là une opération d'acquisition du câble distincte d'une opération d'acquisition de prestation de pose, elles-mêmes distinctes d'une opération d'acquisition de prestation d'essais techniques.

---

<sup>7</sup> CJCE, 207 octobre 2005, aff. C-41/04, *Levob Verzekeringen BV et OV Bank NV c/ Staatssecretaris van Financiën*, Rec, p I-9433, point 22.

<sup>8</sup> Voir le point 18 des conclusions.

### ***B La Fourniture et la Pose d'un Câble Sous-Marin: Une Livraison de Bien***

Pour la CJCE, «dans l'hypothèse d'une opération complexe unique, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire»<sup>9</sup>.

L'enjeu est ici assez simple à comprendre. Si la prestation principale apparaît être la fourniture du câble et la prestation accessoire la pose de celui-ci, il y aura là une opération complexe unique qualifiée dans son ensemble de livraison de bien. A l'inverse, si la fourniture du câble sous-marin apparaissait n'être que l'accessoire de l'opération de pose, il y aurait là une opération complexe qualifiée dans son ensemble de prestation de service.

Dans le cas de la pose d'un câble sous-marin les choses sont techniquement complexes. En effet, cette opération nécessite un matériel spécialisé et lourd (navire câblé et divers engins et robots sous-marins) et, comme le relève la CJCE, un savoir-faire spécifique. Au final si la pose est indissociable de la fourniture du câble, elle constitue une opération indispensable pour l'exploitation de celui-ci. La pose ne peut donc être *a priori* perçue comme le simple accessoire de la fourniture du câble. Mais, en l'espèce, le contrat passé entre la société Aktiebolaget et son client portait sur la vente d'un câble (donc d'un bien corporel) qui devait être posé, sans aucune modification de celui-ci visant à en modifier la nature ou à l'adapter à des besoins spécifiques du client, et essayé par le fournisseur avant tout transfert de propriété. En outre, il est apparu que dans des conditions normales de pose (en dehors de toute complication climatique ou technique), le chiffre d'affaires réalisé sur cette opération par la société Aktiebolaget devait être composé en grande partie du coût du câble lui-même, le coût de ce câble étant estimé à 80 à 85% du montant total de l'ensemble de l'opération. Aussi, dans les circonstances de l'espèce, la CJCE a vu dans cette opération complexe unique une livraison de bien. Mais cette solution tient de la réunion de trois éléments : un contrat portant sur l'achat du câble et prévoyant le transfert de propriété seulement après la pose et la réalisation d'essais de mise en service; une opération de pose sans modification de celui-ci et enfin la prépondérance du coût du câble dans le montant total de l'opération. Que l'un de ces éléments disparaissent et la solution de la CJCE aurait pu être tout autre...

## ***II LE CHAMP GEOGRAPHIQUE DE LA COMPETENCE FISCALE DES ETATS MEMBRES***

L'installation d'un câble sous-marin entre deux Etats commence sur le territoire du premier Etat pour s'achever sur le territoire du second, après un passage dans les eaux internationales. Il est donc important de déterminer quelle part de l'opération chacun des Etats va pouvoir prétendre taxer.

---

<sup>9</sup> Point 28; v aussi, CJCE, 22 octobre 1998, aff. jointes C-308/96 et C-94/97, *Commissioners of Customs and Excise c/ T.P. Madgett, R.M. Baldwin et The Howden Court Hotel*, Rec, p I-6229, conclusions Léger.

### **A *L'imposition au Prorata ou 'la TVA au Mètre'***

L'article 8 de la sixième directive 77/388/CE du Conseil précise les critères pour déterminer le lieu de livraison, et donc d'imposition, des biens. Ainsi, dans le cas où une installation est nécessaire, la livraison est classiquement réputée se situer au lieu où cette installation est effectuée. Aussi, la CJCE a estimé qu'en matière d'installation d'un câble sous-marin, «le lieu de la livraison se situe successivement sur le territoire de chacun» des Etats<sup>10</sup>. En effet, l'installation se fait successivement sur le territoire du premier Etat puis sur le territoire du second Etat.

Il appartient donc à chaque Etat de taxer le prix du câble ainsi que les opérations afférentes à sa pose. Tant le prix du câble lui-même que le prix de l'ensemble des services liés à la pose doivent être taxés ensemble au prorata de la longueur de câble se situant sur le territoire de l'Etat détenteur du pouvoir d'imposition. La CJCE a d'ailleurs précisé que certains services, tels les tests en cours de pose et les essais de mise en service, ne sont pas rattachés à un lieu géographique précis et défini (au contraire le but de ces tests et essais est de faire circuler des informations par le câble sur une longue distance voire au final d'un bout à l'autre du câble sous-marin) mais que bénéficiant à l'ensemble du câble ils doivent être inclus dans ce calcul au prorata. Cependant seul le territoire national de l'Etat concerné doit être pris en compte pour procéder au calcul.

### **B *Au-delà de la mer Territoriale... Point de Taxation des Livraisons des Câbles Sous-Marins***

Comme cela a déjà été rappelé précédemment, les livraisons de biens effectuées à titre onéreux «à l'intérieur du pays» par un assujetti agissant en tant que tel sont assujetties à la TVA. Le traité instituant la Communauté européenne ne permettant pas de définir ce qu'il convient d'entendre par «intérieur du pays», c'est vers le droit international public qu'il convient de se tourner.

Selon l'article 2 de la Convention de Montego Bay du 10 décembre 1982, «la souveraineté de l'Etat côtier s'étend, au-delà de son territoire et de ses eaux intérieures et, dans le cas d'un Etat archipel, de ses eaux archipélagiques, à une zone de mer adjacente désignée sous le nom de mer territoriale». «Cette souveraineté s'étend à l'espace aérien au-dessus de la mer territoriale, ainsi qu'au fond de cette mer et à son sous-sol». L'article 3 de la Convention dispose que «tout Etat a le droit de fixer la largeur de sa mer territoriale, cette largeur ne dépasse pas 12 milles marins mesurés à partir de lignes de base établies conformément à la Convention». Aussi, la mer territoriale s'intègre dans le territoire même de l'Etat; nous sommes là indéniablement «à l'intérieur du pays».

Au-delà de sa mer territoriale, l'Etat n'a que des droits souverains dans la zone économique exclusive et sur le plateau continental. Les articles 56 et 77 de la Convention de Montego Bay précise le champ de ces droits. En ce qui concerne la zone économique exclusive, l'Etat côtier «a des droits souverains aux fins d'exploration et d'exploitation, de conservation et de gestion des ressources naturelles, biologiques ou non biologiques, des eaux surjacentes aux fonds marins, des

---

<sup>10</sup> Point 46.

fonds marins et de leur sous-sol, ainsi qu'en ce qui concerne d'autres activités tendant à l'exploration et à l'exploitation de la zone à des fins économiques, telles que la production d'énergie à partir de l'eau, des courants et des vents». Sur le plateau continental, l'Etat côtier exerce des droits souverains seulement «aux fins de son exploration et de l'exploitation de ses ressources naturelles». La pose des câbles dans ces eaux ne peut être entravée par l'Etat côtier (articles 58 et 79 de la Convention). Comme le rappelle classiquement la CJCE, l'Etat côtier ne dispose dans la zone économique exclusive et sur le plateau continental que d'une souveraineté «fonctionnelle»; elle est limitée aux seules activités d'exploitation ou d'exploration prévues par la Convention<sup>11</sup>. La zone économique exclusive et le plateau continental «ne sont pas des zones de souveraineté»<sup>12</sup>. Les opérations de livraison et de pose de câbles sous-marins au-delà de la mer territoriale ne relèvent pas des droits souverains de l'Etat côtier ou d'un autre Etat, puisque ces opérations ne figurent pas au nombre des activités énumérées par les articles 56 et 77 de la Convention de Montego Bay. Ces opérations ne peuvent être considérées, au regard de la TVA, comme effectuées «à l'intérieur du pays». Bien évidemment, comme le rappelle l'article 89 de la Convention de Montego Bay, «aucun Etat ne peut légitimement prétendre soumettre une partie quelconque de la haute mer à sa souveraineté». En matière de TVA le pouvoir d'imposition de l'Etat côtier ne va pas ici au-delà de la mer territoriale.

Il convient de rappeler que la CJCE a déjà décidé que la sixième directive ne peut pas être interprétée comme imposant à un Etat membre d'assujettir à la TVA les transports entre son territoire continental et l'une de ses îles (la Corse en l'espèce) pour la partie du trajet située dans (pour les navires) ou au dessus (pour les aéronefs) des eaux internationales<sup>13</sup>. Mais le juge communautaire a aussi précisé que «la sixième directive ne s'oppose pas à ce que les Etats membres étendent le champ d'application de leur législation fiscale au-delà de leurs limites territoriales, aussi longtemps qu'ils n'empiètent pas sur les compétences d'autres Etats»<sup>14</sup>. Cependant, comme le souligne, pour notre espèce, l'avocat général, suivi implicitement par la Cour de justice, «cette extension du champ d'application ne vaut (...) que lorsque la prestation de services ou la livraison d'un bien est effectuée à bord d'un moyen de transport, qui constitue ainsi le lien de rattachement avec la compétence fiscale d'un Etat membre»<sup>15</sup>. Ce lien, entre l'Etat du pavillon ou

---

11 Voir, par ex, Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier et Alain Pellet, «Droit international public», Paris, LGDJ, 7<sup>ème</sup> éd, 2002, p 1180 et 1193.

12 Sentence arbitrale du 14 février 1985 dans l'affaire de la *Délimitation de la frontière maritime Guinée/Guinée-Bissau*, Rec des sentences arbitrales, vol. XIX, New-York, Nations Unies, 1990, pp 149-196 (citation du point 124), cité in Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier et Alain Pellet, «Droit international public», précité, p 1180.

13 CJCE, 13 mars 1990, aff C-30/89, *Commission c/ France*, Rec, p I-691, point 24.

14 CJCE, 15 septembre 2005, aff C-58/04, *Antje Kölher c/ Finanzamt Düsseldorf-Nord*, Rec p I-8219, point 25; pour une solution similaire, voir, CJCE, 23 janvier 1986, aff. 283/84, *Trans Tirreno Express SpA c/ Ufficio provinciale IVA*, Rec p 231.

15 Point 108.

d'immatriculation et la puissance fiscale, qu'est le moyen de transport, n'existe pas en ce qui concerne les câbles sous-marins<sup>16</sup>.

Par voie de conséquence, la livraison, la pose d'un câble, ainsi d'ailleurs que les services y étant relatifs, qui se déroulent dans la zone économique exclusive, sur le plateau continental et en haute mer ne sont pas soumis à la TVA. Pour calculer la TVA due au titre de la livraison et de la pose d'un câble sous-marin il faudra donc, de façon assez théorique, faire le calcul pour l'ensemble de l'opération dans toute sa longueur. Puis ramener le montant de cette TVA à une distance de référence (le kilomètre par exemple) et la calculer en fonction de la seule longueur de câble posé sur le territoire de l'Etat (territoire continental et mer territoriale).

La preuve est définitivement apportée: la pose d'un câble sous-marin est une opération complexe techniquement et fiscalement...

---

16 Les solutions dégagées en matière de TVA ne sont pas transposables à tous les impôts. Ainsi, comme l'a rappelé le Conseil d'Etat, il en va autrement en matière d'impôt sur les sociétés : «considérant que, selon l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 68-1181 du 30 décembre 1968, relative à l'exploration du plateau continental et à l'exploitation de ses ressources naturelles, «la République française exerce, conformément à la Convention de Genève sur le plateau continental du 29 avril 1958 (...) des droits souverains aux fins de l'exploration du plateau continental adjacent à son territoire et de l'exploitation de ses ressources naturelles»; qu'aux termes du premier alinéa de l'article 5 de la même loi : «Sous réserve des dispositions de la présente loi et des textes pris pour son application, les lois et règlements français s'appliquent (...) sur les installations et dispositifs (...) que constituent les plates-formes, autres engins et bâtiments de mer servant ou participant aux activités d'exploration ou d'exploitation du plateau continental, comme s'ils se trouvaient en territoire français métropolitain»; qu'en vertu du I de l'article 209 du code général des impôts, les «bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France» par les personnes morales désignées à l'article 206 du même code sont soumis à l'impôt sur les sociétés; qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions, à laquelle aucune autre disposition de la loi du 30 décembre 1968 ou des textes pris pour son application n'apporte de restriction, que les bénéfices réalisés par une société dans une entreprise exploitée par elle sur des installations ou dispositifs d'exploration ou d'exploitation du plateau continental adjacent au territoire français doivent être compris dans les bases de l'impôt sur les sociétés auquel elle est assujettie» (CE, 16 décembre 1998, n° 156535, *SA Prospection Electrique Schlumberger*, DF 1999, comm 484, conclusions Goulard).