

Affaire C-114/05

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

contre

Gillan Beach Ltd

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Conseil d'État (France))

«TVA — Lieu des opérations imposables — Rattachement fiscal — Prestations effectuées dans le cadre des salons nautiques»

Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 9 mars 2006

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Prestations de services

(Directive du Conseil 77/388, art. 9, § 2, c), premier tiret)

L'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, fixe le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités, ainsi que des activités qui leur sont accessoires, à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées. Cette disposition doit être interprétée en ce sens que la prestation globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon se rattache à la catégorie de prestations de services qu'elle vise.

En effet, les caractéristiques communes présentes dans les différentes catégories de prestations de services visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive trouvent leur origine dans le caractère complexe des prestations concernées, lesquelles comprennent plusieurs services, ainsi que dans le fait que lesdites prestations sont normalement fournies à une pluralité de destinataires, à savoir l'ensemble des personnes participant, à divers titres, à des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement ou de divertissement. Ces différentes catégories de prestations ont également pour caractéristique commune d'être généralement fournies à l'occasion de manifestations ponctuelles et le lieu où ces prestations complexes sont matériellement exécutées est en principe facile à identifier, lesdites manifestations se déroulant dans un endroit précis. Or, un salon ou une foire, quel qu'en soit le thème, visent à fournir, à une pluralité de destinataires, en principe dans un lieu unique et de manière ponctuelle, diverses prestations à caractère complexe dans le but notamment de présenter des informations, des biens ou des événements dans des conditions de nature à promouvoir ceux-ci auprès des visiteurs.

Dans ces conditions, un salon ou une foire doivent être considérés comme pouvant être rattachés aux activités similaires visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.

(cf. points 23-25, 29 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

9 mars 2006 (*)

«TVA – Lieu des opérations imposables – Rattachement fiscal – Prestations effectuées dans le cadre des salons nautiques»

Dans l'affaire C-114/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 10 janvier 2005, parvenue à la Cour le 8 mars 2005, dans la procédure

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

contre

Gillan Beach Ltd,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J. Malenovský, président de chambre, MM. A. Borg Barthet (rapporteur) et U. Lõhmus, juges,

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement français, par M. G. de Bergues et Mme C. Jurgensen, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement hellénique, par M. V. Kyriazopoulos, Mmes O. Patsopoulou et M. Tassopoulou, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme C. White et M. R. Hill, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal et Mme M. Afonso, en qualité d'agents,

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 9, paragraphe 2, 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, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie à la société Gillan Beach Ltd, établie au Royaume-Uni, au sujet du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») que cette société a acquittée à raison des achats de biens et de services effectués en France pour l'organisation de deux salons nautiques à Nice en 1993.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

3 L'article 1er de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive») dispose:

«Pour l'application de la présente directive, est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la directive 77/388/CEE qui, au cours de la période visée à l'article 7 paragraphe 1 premier alinéa première et deuxième phrases, n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle, et qui, au cours de la même période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce pays [...]

4 Aux termes de l'article 2 de la huitième directive:

«Chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 sous a) et b) de la directive 77/388/CEE ou des prestations de services visées à l'article 1er sous b).»

5 S'agissant de la détermination du lieu d'exécution d'une opération assujettie, l'article 9 de la sixième directive dispose:

«1. Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

2. Toutefois:

a) le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'agents immobiliers et d'experts, ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance, est l'endroit où le bien est situé;

b) [...]

c) le lieu des prestations de services ayant pour objet:

– des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités ainsi que, le cas échéant, des prestations de services accessoires à ces activités,

[...]

est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées;

[...]»

Le droit national---

6 L'article 259 A du code général des impôts (ci-après le «CGI»), introduit par l'article 28 de la loi n° 78-1240, du 29 décembre 1978, de finances rectificative pour 1978 (JORF du 30 décembre 1978, p. 4385) pour la transposition en droit interne de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive, prévoit:

«Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France:

[...]

4° Les prestations ci-après lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France:

– prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et prestations accessoires ainsi que leur organisation.

[...]»

7 L'article 242-0 M de l'annexe II du CGI, par lequel a été transposé en droit interne l'article 1er de la huitième directive, dispose:

«1. Les assujettis établis à l'étranger peuvent obtenir le remboursement de la [TVA] qui leur a été régulièrement facturée si, au cours du trimestre civil ou de l'année civile auquel se rapporte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité ou un établissement stable ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et n'y ont pas réalisé, durant la même période, de livraisons de biens ou de prestations de services entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée au sens des articles 256, 256 A à 258 B, 259 à 259 C du [CGI].

2. [...]»

8 L'instruction 3 A-13-85 de la direction générale des impôts, du 22 juillet 1985, précise que les prestations de services réalisées à l'occasion des foires, salons, expositions et autres manifestations relèvent de l'article 259 A du CGI et sont donc réputées se situer en France. De même, l'instruction 3 D-2-99 de la direction générale des impôts, du 15 juillet 1999, prévoit que la fourniture d'un ensemble complexe de services à un exposant dans le cadre d'une foire commerciale ou d'une manifestation similaire relève dudit article 259 A, paragraphe 4.

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Gillan Beach Ltd a organisé à Nice deux salons nautiques qui ont eu lieu respectivement du 18 au 20 février et du 25 au 27 mai 1993. Elle a fourni aux exposants des prestations globales comprenant, notamment, l'aménagement et la mise à disposition de stands et de moyens de communication, l'accueil par des hôtes, ainsi que la location et la surveillance des lieux d'amarrage des bateaux exposés.

10 Le 25 octobre 1993, Gillan Beach Ltd a, sur le fondement de l'article 242-0 M de l'annexe II du CGI, demandé le remboursement de la TVA ayant grevé le prix des biens et services qu'elle avait achetés en France afin d'organiser les salons nautiques susmentionnés. Cette demande a été rejetée par l'administration fiscale au motif que l'organisation de foires et de salons, dès lors qu'elle est matériellement exécutée en France, est une prestation réputée se situer en France, conformément à la disposition nationale par laquelle a été transposé, en droit interne, l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive. Dès lors, ladite administration a estimé que, dans l'affaire au principal, les conditions exigées pour le remboursement de la TVA au titre de la huitième directive n'étaient pas remplies.

11 Le tribunal administratif de Paris, saisi par Gillan Beach Ltd, a jugé que la TVA en cause au principal devait être remboursée à cette société. Ce jugement ayant été confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris, le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie a introduit un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

12 Considérant que la solution du litige dont il est saisi exige une interprétation du droit communautaire, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«[U]ne prestation globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon est[-elle] susceptible de se rattacher à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive [...], à l'article 9, paragraphe 2, sous a), de cette directive ou à toute autre catégorie de prestations de services mentionnée à cet article 9, paragraphe 2?»

Sur la question préjudicielle

13 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet de rattacher à l'une des catégories de prestations de service qu'il mentionne la prestation globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon.

14 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 9 de la sixième directive contient des règles qui déterminent le lieu de rattachement fiscal des prestations de services. Alors que le paragraphe 1 de cet article édicte à ce sujet une règle de caractère général, le paragraphe 2 du même article énumère une série de rattachements spécifiques. L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes [voir arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, point 14; du 26 septembre 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, point 20; du 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, point 10, et du 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, Rec. p. 3947, point 23].

15 Il convient de rappeler également que, s'agissant du rapport entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive, la Cour a jugé qu'il n'existe aucune prééminence du paragraphe 1 de cette disposition sur le paragraphe 2 de celle-ci. La question qui se pose dans chaque

situation consiste à se demander si cette dernière est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2, de ladite directive. À défaut, elle relève du paragraphe 1 de cet article [arrêts précités, Dudda, point 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, point 11, et RAL (Channel Islands) e.a., point 24].

16 Il y a donc lieu de déterminer le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, à la lumière de sa finalité, laquelle découle du septième considérant de la sixième directive, ainsi libellé:

«[...] la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétences entre les États membres, notamment en ce qui concerne la livraison d'un bien avec montage et les prestations de services; [...] si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens».

17 Ainsi, l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive vise, dans son ensemble, à établir un régime spécial pour des prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens.

18 Une finalité analogue sous-tend également l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive, qui fixe le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités notamment artistiques, sportives ou de divertissement, ainsi que des activités qui leur sont accessoires, à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées. Le législateur communautaire a en effet considéré que, dans la mesure où le prestataire fournit ses services dans l'État dans lequel de telles prestations sont matériellement exécutées et que l'organisateur de la manifestation perçoit dans ce même État la TVA acquittée par le consommateur final, la TVA ayant pour assiette l'ensemble des prestations dont le coût entre dans le prix de la prestation globale payée par ce consommateur devait être versée à cet État et non à celui dans lequel le prestataire a établi le siège de son activité économique (voir arrêt Dudda, précité, point 24).

19 Quant aux critères selon lesquels une prestation déterminée doit être considérée comme relevant de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive, il convient de constater qu'aucun niveau, par exemple, artistique ou sportif particulier n'est exigé et que non seulement des prestations ayant pour objet des activités notamment artistiques, sportives ou de divertissement, mais également celles ayant pour objet des activités simplement similaires relèvent de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt Dudda, précité, point 25).

20 Il importe de rappeler que l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive est une règle de conflit déterminant le lieu d'imposition de prestations et, par conséquent, la délimitation des compétences des États membres. Il s'ensuit que la notion d'«activités similaires» est une notion de droit communautaire, qui doit être interprétée uniformément, afin d'éviter des situations de double imposition ou de non-imposition (voir, en ce sens, arrêt du 17 novembre 1993, Commission/France, C-68/92, Rec. p. I-5881, point 14).

21 Pour l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, il importe de tenir compte non seulement des termes de cette disposition, mais également du contexte de cette disposition et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, notamment, arrêt du 7 juin 2005, VEMW e.a., C-17/03, Rec. p. I-4983, point 41).

22 Compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur communautaire, rappelé au point 18 du présent arrêt et qui vise à fixer le lieu des opérations imposables dans l'État membre sur le territoire duquel les prestations sont matériellement exécutées quel que soit le lieu où est établi le siège du prestataire, une activité doit être considérée comme similaire, au sens de l'article 9,

paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive, lorsqu'elle comporte des caractéristiques qui sont également présentes dans les autres catégories d'activités énumérées dans cette disposition et qui justifient, au regard de cet objectif, que ces activités relèvent de ladite disposition.

23 À cet égard, il y a lieu de constater, comme le font le gouvernement français et la Commission des Communautés européennes, que les caractéristiques communes présentes dans les différentes catégories de prestations de services visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive trouvent leur origine dans le caractère complexe des prestations concernées, lesquelles comprennent plusieurs services, ainsi que dans le fait que lesdites prestations sont normalement fournies à une pluralité de destinataires, à savoir l'ensemble des personnes participant, à divers titres, à des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement ou de divertissement.

24 Ces différentes catégories de prestations ont également pour caractéristique commune d'être généralement fournies à l'occasion de manifestations ponctuelles et le lieu où ces prestations complexes sont matériellement exécutées est en principe facile à identifier, lesdites manifestations se déroulant dans un endroit précis.

25 Or, un salon ou une foire, quel qu'en soit le thème, visent à fournir, à une pluralité de destinataires, en principe dans un lieu unique et de manière ponctuelle, diverses prestations à caractère complexe dans le but notamment de présenter des informations, des biens ou des événements dans des conditions de nature à promouvoir ceux-ci auprès des visiteurs. Dans ces conditions, un salon ou une foire doivent être considérés comme pouvant être rattachés aux activités similaires visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.

26 Les prestations de services ayant pour objet les activités énumérées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive incluent les prestations fournies par les organisateurs de ces activités et de celles qui doivent être assimilées à ces dernières.

27 Il s'ensuit que la prestation globale fournie aux exposants par un organisateur de foire ou de salon doit dès lors être considérée comme étant au nombre de celles qui sont visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.

28 Compte tenu de l'interprétation de cette disposition donnée au point 25 du présent arrêt, laquelle suffit à déterminer le lieu de la prestation en cause au principal, il n'y a pas lieu de se prononcer sur le point de savoir si ladite prestation est susceptible de se rattacher, en outre, à toute autre catégorie de prestations de services mentionnée à l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive.

29 Il convient, par conséquent, de répondre à la question posée que l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la prestation globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon se rattache à la catégorie de prestations de services visées par cette disposition.

Sur les dépens

30 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 (sixième chambre) dit pour droit:

L'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, 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 la prestation globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon se rattache à la catégorie de prestations de services visées par cette disposition.

Signatures

* Langue de procédure: le français.