

SPI

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

15 mars 2001 *

Dans l'affaire C-108/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Conseil d'État (France) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

et

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

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en

* Langue de procédure: le français.

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),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. A. La Pergola, président de chambre, M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann (rapporteur) et L. Sevón, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M^{me} D. Louterman-Hubeau, chef de division,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le Syndicat des producteurs indépendants (SPI), par M^e C. Clément, avocat,
- pour le gouvernement français, par M^{me} K. Rispal-Bellanger et M. S. Seam, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa et M^{me} H. Michard, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du Syndicat des producteurs indépendants (SPI), du gouvernement français et de la Commission à l'audience du 9 novembre 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 décembre 2000,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par décision du 9 février 2000, parvenue à la Cour le 23 mars suivant, le Conseil d'État a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), 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 question a été soulevée dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir introduit par le Syndicat des producteurs indépendants (ci-après le «SPI»), une organisation professionnelle de producteurs de films, en vue d'obtenir l'annulation d'une instruction administrative du ministère de l'Économie, des Finances et

de l'Industrie, relative au lieu de rattachement des prestations de publicité pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »).

La réglementation communautaire

- 3 Le septième considérant de la sixième directive prévoit:

« considérant que la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétence entre les États membres, notamment en ce qui concerne la livraison d'un bien avec montage et les prestations de services; que, 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 ».

- 4 Dans la ligne de l'objectif indiqué par ce considérant, l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

« 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.»

L'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive introduit une série d'exceptions à ce principe. Concernant les prestations de publicité, il prévoit:

«Toutefois:

[...]

- e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

— les prestations de publicité,

[...]»

La législation et la pratique administrative nationales

- 6 En droit français, l'article 259 B du code général des impôts assure la transposition de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive. Aux termes de cette disposition nationale:

« Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle:

[...]

3) prestations de publicité;

[...]

Le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France, même si le prestataire est établi en France, lorsque le preneur est établi hors de la Communauté européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre de la Communauté.»

- 7 L'article 259 B du code général des impôts a fait l'objet d'une instruction administrative du 5 novembre 1998 (*Bulletin officiel des impôts* du 13 novembre 1998, n° 3 A-8-98, ci-après l'«instruction du 5 novembre 1998»). Cette instruction précise au point III:

«La prestation de publicité est directement rendue à un annonceur assujetti.

Selon le septième considérant de la sixième directive, la fixation du lieu d'imposition des prestations de publicité à l'endroit où le preneur a le siège de son activité économique est justifiée par le fait que le coût de ces prestations, effectuées entre assujettis, entre dans le prix des biens. Dans la mesure où le preneur vend habituellement les marchandises ou fournit les services faisant l'objet de la publicité dans l'État où il a son siège, en percevant la TVA correspondante sur le consommateur final, la TVA ayant pour assiette la prestation de publicité doit elle-même être versée par le preneur à cet État. [...]

En conséquence, pour l'application de l'article 259 B du code général des impôts, constituent des prestations de publicité les opérations qui visent à promouvoir la vente de biens ou de services et qui sont fournies directement par le prestataire de services à un annonceur assujetti.

Le service doit donc être rendu à l'annonceur et lui être facturé.»

Le litige et la question préjudicielle

- 8 Le SPI est une organisation professionnelle établie en France, qui représente des producteurs de films, y compris des producteurs de films publicitaires. Il ressort du dossier que certains de ses adhérents ont fait l'objet de vérifications de comptabilité qui ont conduit à des litiges avec l'administration fiscale française. Ces litiges portaient sur l'interprétation qu'il convient de donner à la notion de prestation de publicité en vue de la détermination du lieu de rattachement fiscal conformément à la sixième directive.

- 9 En effet, sur le fondement de l'instruction du 5 novembre 1998, les autorités fiscales françaises considèrent que les producteurs de films publicitaires réalisent des prestations de publicité, au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, lorsqu'ils facturent directement ces prestations aux annonceurs, mais ne réalisent pas de telles prestations lorsqu'ils les facturent à des agences de publicité qui les facturent, à leur tour, aux annonceurs. Il en résulte que l'exonération de TVA dont jouissent en principe les producteurs de films quand le preneur de la prestation est établi à l'étranger n'est pas admise par ces autorités fiscales lorsque la prestation est fournie par l'intermédiaire d'une agence de publicité.

- 10 Le SPI considère que cette pratique administrative est contraire aux dispositions de la sixième directive. C'est pourquoi il a formé contre l'instruction du 5 novembre 1998 un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'État.

- 11 Considérant que la réponse au moyen d'annulation soulevé par le SPI dépend de l'interprétation de la notion de prestation de publicité au sens de la sixième directive, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les prestations de publicité, telles qu'elles sont mentionnées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la directive 77/388/CEE, du 17 mai 1977, s'entendent-elles, s'agissant d'opérations qui visent à promouvoir la vente de biens ou de services, des seules prestations fournies directement et facturées par le prestataire de services à un annonceur assujetti, à l'exclusion des prestations de même nature fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un tiers qui les refacture à ce dernier?»

Sur la question préjudicielle

- 12 Par cette question, la juridiction nationale tend à savoir si l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'applique non seulement aux prestations de publicité fournies directement et facturées par le prestataire de services à un annonceur assujetti, mais également à des prestations fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un tiers qui les refacture à l'annonceur.
- 13 Le gouvernement français fait valoir que ces prestations fournies indirectement à l'annonceur ne relèvent pas de l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, de la sixième directive. Selon lui, cette disposition doit, en tant qu'exception à la règle posée par l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, recevoir une interprétation stricte. Faire dépendre le régime applicable à une opération donnée de la seule finalité de celle-ci, en n'ayant pas égard à l'existence de relations

contractuelles entre le prestataire et l'annonceur, reviendrait à inclure dans le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, des opérations de toute nature réalisées au profit d'une entreprise, qu'il s'agisse ou non d'une agence de publicité, pour les besoins de prestations rendues par cette dernière à un annonceur. Il en résulterait une interprétation extrêmement large qui conduirait à inclure un nombre indéterminé d'opérations.

- 14 Inversement, le SPI et la Commission sont d'avis que l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, de la sixième directive s'applique également à des prestations fournies indirectement à l'annonceur. Pour déterminer le lieu de taxation, cette disposition s'appuierait sur la nature de la prestation, qui serait le seul critère praticable, et non sur la qualité du prestataire ou du preneur de la prestation. En effet, rien dans le libellé de cette disposition ne permettrait de conclure qu'il doit exister une relation contractuelle directe entre le prestataire et l'annonceur. Les services de publicité ne seraient pas des services qui, par nature, exigeraient d'être toujours fournis directement aux clients finals. En imposant la condition que les services de publicité soient fournis directement à l'annonceur, l'instruction du 5 novembre 1998 conduirait à exclure dans ce domaine le recours à des sous-traitants établis dans d'autres États membres.
- 15 Il convient de rappeler à cet égard que, en ce qui concerne le rapport entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive, la Cour a déjà précisé que le paragraphe 2 de l'article 9 indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que le paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général. L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, point 14, et du 26 septembre 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, point 20).
- 16 La Cour en a conclu que, s'agissant de l'interprétation de l'article 9 de la sixième directive, il n'existe aucune prééminence du paragraphe 1 sur le paragraphe 2 de

cette disposition. La question qui se pose dans chaque situation consiste à se demander si elle est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2; à défaut, elle relève du paragraphe 1 (arrêt Dudda, précité, point 21).

- 17 Il y a donc lieu de rejeter l'argument du gouvernement français selon lequel l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, de la sixième directive devrait, en tant qu'exception à une règle, recevoir une interprétation stricte.
- 18 Il ressort également des points 22 et 23 de l'arrêt Dudda, précité, que le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive doit être déterminé à la lumière de sa finalité, énoncée par son septième considérant, à savoir établir un régime spécial pour des prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens.
- 19 Il en résulte que cette disposition doit être interprétée comme retenant, à titre de critère de rattachement, la nature de la prestation de services en tant que telle.
- 20 Cette interprétation est corroborée par le fait que la Cour a également jugé, quoique dans un contexte quelque peu différent, d'une part, que, pour déterminer si une opération donnée constitue une prestation de publicité au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, de la sixième directive, il convient chaque fois de prendre en considération toutes les circonstances

entourant la prestation concernée et, d'autre part, qu'une opération peut être qualifiée de prestation de publicité même si elle n'est pas réalisée par un prestataire ayant la qualité d'agence de publicité (arrêts du 17 novembre 1993, *Commission/France*, C-68/92, Rec. p. I-5881, point 17, et *Commission/Luxembourg*, C-69/92, Rec. p. I-5907, point 18).

- 21 Cette disposition de la sixième directive englobe par conséquent également une prestation de publicité, dont le coût entre dans le prix des biens de l'annonceur, qui a été fournie à l'origine non pas par le cocontractant de l'annonceur, mais par un prestataire qui entretient des relations contractuelles avec ce cocontractant.

- 22 Il convient donc de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi que l'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'applique non seulement aux prestations de publicité fournies directement et facturées par le prestataire de services à un annonceur assujéti, mais également à des prestations fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un tiers qui les refacture à l'annonceur.

Sur les dépens

- 23 Les frais exposés par le gouvernement français et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Conseil d'État, par décision du 9 février 2000, dit pour droit:

L'article 9, paragraphe 2, sous e), deuxième 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 qu'il s'applique non seulement aux prestations de publicité fournies directement et facturées par le prestataire de services à un annonceur assujetti, mais également à des prestations fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un tiers qui les refacture à l'annonceur.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 mars 2001.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

A. La Pergola