



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE  
M<sup>ME</sup> ELEANOR SHARPSTON  
présentées le 10 janvier 2019<sup>1</sup>

**Affaire C-647/17**

**Skatteverket  
contre  
Srf konsulterna AB**

[demande de décision préjudicielle formée par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Lieu des opérations imposables – Services offerts aux assujettis – Prestations de services consistant à donner accès à des manifestations éducatives – Séminaire se déroulant dans un État membre où ni le prestataire ni les participants ne sont établis – Séminaire nécessitant une inscription et un paiement préalables »

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) demande à la Cour de préciser si un séminaire organisé par un assujetti établi en Suède à l'intention de participants qui sont eux-mêmes assujettis en Suède, mais qui a lieu dans un autre État membre, devrait être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en Suède ou dans cet autre État membre. Le lieu de prestation d'un tel séminaire est-il déterminé conformément à l'article 44 de la directive 2006/112/CE<sup>2</sup> ou bien à l'article 53 de ladite directive ?

2. La Cour est donc appelée pour la première fois à examiner et à définir le champ d'application matériel de l'article 53 en lien avec des prestations de services à des assujettis consistant à leur donner accès à des manifestations éducatives au sens de cette disposition. La réponse donnée par la Cour est susceptible d'avoir une incidence déterminante sur le lieu de prestation des services (y compris des services auxiliaires liés à l'accès) relatifs à d'autres catégories de manifestations visées à l'article 53, c'est-à-dire « des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires » (allant des tournois de tennis aux foires commerciales, des expositions artistiques aux concerts). Pour prendre un exemple très concret, elle peut donc fournir des orientations pour déterminer le lieu de prestation d'un événement international majeur tel que le prochain championnat de football EURO 2020<sup>3</sup>.

1 Langue originale : l'anglais.

2 Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

3 Les caractéristiques pertinentes de cette manifestation semblent être les suivantes : elle se compose d'une série de manifestations autonomes (matches de football), qui se déroulent dans différents États membres ou en dehors de l'Union européenne, dont les billets sont nominatifs et vendus par différents assujettis à travers un système de distribution complexe.

## **Le droit de l'Union**

### ***La directive 2006/112***

3. L'article 44 de la directive 2006/112 dispose que « [l]e lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique»<sup>4</sup>.

4. L'article 53 de cette directive dispose que « le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que des prestations de services accessoires à cet accès [...] est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu ».

5. L'article 54, paragraphe 1, de ladite directive dispose que, en ce qui concerne les livraisons à un non-assujetti, « [l]e lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris des prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que des prestations de services accessoires à ces activités [...] est l'endroit où ces activités ont effectivement lieu ».

6. Conformément à l'article 132, paragraphe 1, point i), de la même directive, les États membres exonèrent de la TVA « la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ».

### ***Le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011***

7. L'article 32, paragraphe 1, du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011<sup>5</sup> dispose que l'article 53 de la directive 2006/112 s'applique notamment aux « prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique ».

8. L'article 32, paragraphe 2, de ce règlement dispose que ces services s'appliquent notamment :

- « a) au droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires ;
- b) au droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions ;
- c) au droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires. »

9. Conformément à l'article 32, paragraphe 3, dudit règlement, « ne relève pas du paragraphe 1 l'utilisation d'installations, telles que des salles de gymnastique ou autres, en échange du paiement d'une cotisation ».

<sup>4</sup> La directive 2006/112, telle qu'amendée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive TVA en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11), était la directive applicable au moment des faits.

<sup>5</sup> Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).

10. L'article 33 dispose que « [l]es services accessoires visés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE comprennent les services qui sont en relation directe avec l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires et qui sont fournis séparément à la personne qui assiste à une manifestation, moyennant une contrepartie distincte ». Il précise en outre que « [d]e tels services accessoires comprennent notamment l'utilisation de vestiaires ou d'installations sanitaires, mais ne comprennent pas les simples services d'intermédiaires relatifs à la vente de billets ».

### **La réglementation nationale**

11. Selon l'article 5 du chapitre 5 de la medvärdesskattelagen (1994:200) (loi n° 200 de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée)<sup>6</sup>, le lieu de prestation de services fournis à un assujetti est situé en Suède si ledit assujetti a établi le siège de son activité économique en Suède ou bien y dispose d'un établissement stable auquel ladite prestation est fournie.

12. Conformément à l'article 11a du chapitre 5 de la loi relative à la TVA, le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, fournies à un assujetti, est situé sur le territoire national si ces manifestations ont effectivement lieu en Suède. Il en va de même des prestations de services accessoires à cet accès.

### **Les faits à l'origine du litige, la procédure et la question préjudicielle**

13. Srf konsulterna AB est une société établie en Suède, entièrement détenue par une organisation professionnelle de consultants en comptabilité, en gestion et en rémunérations. Elle fournit des formations en comptabilité et en gestion à des consultants moyennant le paiement d'un droit.

14. La juridiction de renvoi indique que, entre autres activités, Srf konsulterna organise des séminaires d'une durée de 30 heures réparties sur cinq jours, avec une journée de battement au milieu. Ces séminaires sont réservés aux professionnels établis ou ayant un établissement stable en Suède, qu'ils soient membres ou non de l'association professionnelle mère de Srf konsulterna. Le programme est arrêté à l'avance et présuppose que les participants possèdent des connaissances et une expérience préalables en matière de comptabilité, même s'il peut être adapté en fonction du niveau de compétence des participants effectifs. Les séminaires ont lieu dans une salle de conférence.

15. Les participants doivent s'inscrire à l'avance et avoir été acceptés avant le début du cours. Srf konsulterna a ainsi accès à des informations sur l'identité des participants, telles que leurs nom, adresse, numéro d'identification personnelle ou numéro d'enregistrement<sup>7</sup>. Le paiement est effectué préalablement.

16. Certains séminaires organisés par Srf konsulterna ont lieu à différents endroits en Suède, alors que d'autres se déroulent dans d'autres États membres.

17. C'est à propos de ces derniers (« les séminaires en cause ») que Srf konsulterna a demandé à la Skatterättsnämnden (commission de droit fiscal, Suède) de décider s'il y a lieu de considérer que le lieu de prestation des services est la Suède ou bien l'État membre dans lequel le séminaire a eu lieu.

<sup>6</sup> Ci-après la « loi sur la TVA ».

<sup>7</sup> Ci-après les « données d'identification fiscales ».

18. La commission de droit fiscal a jugé qu'il y avait lieu de considérer que ces séminaires étaient fournis en Suède, même s'ils se déroulent physiquement à l'étranger. Par conséquent, c'est l'article 44 de la directive 2006/112 plutôt que son article 53 qui s'applique et il en résulte que la TVA est exigible en Suède.

19. Le Skatteverket (Agence suédoise des impôts), en désaccord avec les motifs exposés dans cette décision, a fait appel de celle-ci devant le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède)

20. Estimant que le sens de l'article 53 de la directive 2006/112 et son articulation avec l'article 44 de ladite directive n'étaient pas parfaitement clairs, la juridiction de renvoi a sursis à statuer et a déferé à la Cour la question suivante :

« La notion d'«accès à une manifestation» de l'article 53 de la [directive 2006/112] doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle vise également une prestation de service consistant en une formation en comptabilité et en gestion, d'une durée de cinq jours, dispensée à de seuls assujettis et qui suppose une inscription et un paiement préalables ? »

21. L'Agence suédoise des impôts, les gouvernements français et du Royaume-Uni, et la Commission européenne ont déposé des observations écrites. Le gouvernement suédois et la Commission ont présenté des observations orales lors de l'audience qui s'est tenue le 18 octobre 2018.

## **Appréciation**

### ***Remarques liminaires***

22. La juridiction de renvoi souhaite savoir si les prestations de services, telles que celles en cause dans l'affaire au principal, relèvent du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112. La réponse à la question posée porte donc sur le point de savoir si les séminaires organisés par Srf konsulterna dans les États membres autres que la Suède peuvent être qualifiés de prestations de services « consistant à donner accès à des manifestations [...] éducatives » au sens dudit article 53.

23. À titre liminaire, je relève qu'il est constant que les prestations en cause au principal portent sur des services et non sur des produits. Il est également constant que ces services sont fournis exclusivement à des assujettis. De manière tout aussi claire, la décision de renvoi révèle que les services fournis par Srf konsulterna ont un caractère éducatif par nature. Ainsi, les articles 44 et 53 de la directive 2006/112 sont bien les dispositions potentiellement applicables pour déterminer le lieu de prestation.

24. S'il y a lieu de répondre à la question posée que l'objet de la prestation est l'« accès à des manifestations » au sens de l'article 53 de la directive 2006/112, étant donné que les séminaires en cause ont lieu dans un État membre autre que la Suède, cet autre État membre serait alors considéré comme le lieu de prestation<sup>8</sup>. Si la fourniture de ces services ne relève pas du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112, le lieu de prestation serait la Suède, conformément à l'article 44 de ladite directive<sup>9</sup>, les participants aux séminaires en cause étant tous établis en Suède.

<sup>8</sup> Voir points 16 et 17 des présentes conclusions.

<sup>9</sup> Voir points 13 et 14 des présentes conclusions.

25. Selon une jurisprudence constante de la Cour, les dispositions déterminant le lieu d'imposition des prestations de services ont pour objectif d'éviter, d'une part, les conflits de compétence pouvant entraîner une double imposition et, d'autre part, la non-imposition du service en cause<sup>10</sup>. La réponse de la Cour déterminera ainsi quel État membre, parmi ceux concernés, est compétent pour obliger les assujettis concernés à comptabiliser la TVA sur les séminaires en cause conformément aux procédures et aux taux applicables dans cet État membre.

26. Les séminaires en cause semblant avoir pour objectif d'aider les consultants à actualiser leurs connaissances comptables<sup>11</sup>, il est probable qu'ils relèvent de « la formation ou [du] recyclage professionnel » au sens de l'article 132, paragraphe 1, point i), de la directive 2006/112. Ils pourraient donc potentiellement être soumis à l'exonération obligatoire de la TVA prévue par cette disposition. La Commission a laissé entendre à l'audience que cette disposition n'était pas pertinente. Cela s'explique peut-être par le fait que Srf konsulterna ne semblait pas être un organisme de droit public ayant pour objectif de fournir une formation professionnelle au sens de l'article 132, paragraphe 1. Toutefois, cette disposition ne serait dépourvue de pertinence que si Srf konsulterna – outre le fait qu'elle n'est pas un organisme public – n'était pas *non plus* un organisme « reconn[u] comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné » au sens de cette disposition dans aucun des États membres dans lequel il organise les séminaires en cause<sup>12</sup>. Comme la Cour ne dispose d'aucune information à ce sujet, je n'en discuterai pas davantage.

### *Au fond*

27. L'article 44 de la directive 2006/112 contient une règle générale pour déterminer le lieu de rattachement fiscal des prestations de services à des assujettis, tandis que l'article 53 contient des dispositions spécifiques et différentes en ce qui concerne notamment les services éducatifs.

28. Il découle d'une jurisprudence constante que la règle générale permettant de déterminer le lieu de prestation n'a pas préséance sur des règles spécifiques. Dans chaque cas, il convient de déterminer si cette situation correspond à l'un des cas spécifiques énumérés par la directive 2006/112 (tel que l'article 53). Si tel n'est pas le cas, elle relèvera du champ d'application de l'article 44. Ces règles spécifiques ne doivent pas être considérées comme des exceptions à une règle générale, qui devrait donc être interprétée de manière restrictive<sup>13</sup>. L'article 44 devrait plutôt être considéré comme une clause de repli ou « attrape-tout », applicable en cas d'absence d'une règle spécifique.

29. La Cour a déjà jugé que la logique qui sous-tend les dispositions concernant le lieu de la prestation de services aux fins de la TVA veut que l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens et les services sont consommés<sup>14</sup>.

10 Arrêt du 8 décembre 2016, A et B (C-453/15, EU:C:2016:933, point 24).

11 Voir point 14 des présentes conclusions.

12 Arrêt du 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, points 35 à 39).

13 Arrêt du 8 décembre 2016, A et B (C-453/15, EU:C:2016:933, points 18 et 19).

14 Arrêt du 8 décembre 2016, A et B (C-453/15, EU:C:2016:933, point 25).

30. Cet arrêt confirme l'approche retenue dans la proposition de la Commission concernant le lieu de prestation de services, qui a conduit à l'adoption de la réglementation dans sa forme actuelle. La Commission y a déclaré que toute modification des règles régissant le lieu d'imposition des services devrait, dans la mesure du possible, déboucher sur l'imposition à l'endroit où a lieu leur consommation effective<sup>15</sup>. À cette fin, la Commission a proposé de modifier les règles régissant le lieu de prestation des services aux assujettis, en prévoyant de manière générale que de tels services soient imposables dans l'État membre où le *client* est établi<sup>16</sup> plutôt que dans celui où le *prestataire* est établi<sup>17</sup>.

31. Les services éducatifs sont par définition essentiellement de nature intellectuelle et donc intangible. Il serait donc peut-être possible de considérer que de tels services sont « consommés » de manière économique par des assujettis lorsqu'ils fournissent (en aval) des prestations à leurs clients et donc dans l'État membre où ces assujettis sont établis. Une telle interprétation plaiderait en faveur de l'application de l'article 44.

32. Toutefois, un service relatif à des *manifestations* éducatives constitue une prestation unique, quoique complexe, dont les éléments essentiels – tels que la contribution d'un enseignant ou d'un conférencier, le lieu de réunion et toutes les installations et services auxiliaires « consommés » sur place – présentent un lien physique étroit avec le lieu où la manifestation se déroule réellement<sup>18</sup>. Cela semble favorable à l'imposition de ces prestations, prises dans leur ensemble, au lieu de consommation, au sens physique du terme ; et cela plaide donc en faveur de l'application de l'article 53.

33. Il s'ensuit, selon moi, qu'il n'est pas possible de déduire de l'objectif général selon lequel les services fournis à des assujettis doivent être imposés au lieu de leur consommation une « clé d'interprétation » évidente concernant la position respective des articles 44 et 53. En particulier, cet objectif, tel qu'il est exposé au considérant 6 de la directive 2008/8<sup>19</sup>, ne suggère pas clairement une interprétation particulièrement large ou stricte de l'un ou l'autre de ces articles.

34. Je vais donc maintenant examiner, dans un premier temps, le champ d'application de la règle spécifique énoncée à l'article 53 de la directive 2006/112, puis je tenterai de fournir à la juridiction de renvoi des indications sur le point de savoir si les services en cause relèvent du champ d'application de cette disposition. Si tel n'est pas le cas, ils devraient être soumis à la règle générale énoncée à l'article 44 de ladite directive.

15 Proposition de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services [COM(2003) 822 final, article 3].

16 Proposition modifiée de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services [COM(2005) 334 final, article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2]. Cet objectif est reflété au considérant 4 de la directive 2008/8/CE, selon lequel la règle générale à cet égard « devrait être fondée sur le lieu où le destinataire est établi plutôt que sur celui où le prestataire est établi ».

17 Telle était la règle générale en vertu, en premier lieu, de l'article 9, paragraphe 1, 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), puis de l'article 43 de la directive 2006/112 dans sa version initiale. Cette règle est restée en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.

18 Selon une jurisprudence constante de la Cour, une transaction est une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (voir, par exemple, arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 70). Pour un aperçu de la jurisprudence relative aux « prestations complexes » et à leur traitement fiscal au titre de la directive 2006/112, voir conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, points 27 et suiv.).

19 Ce considérant énonce que les règles permettant de déterminer le lieu de prestation de services aux assujettis devraient « tenir compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation ».

### L'article 53 de la directive 2006/112

35. La notion de « prestation de services » « consistant à donner accès à des manifestations [...] éducatives », au sens de l'article 53 de la directive 2006/112, est au cœur de la présente affaire. Comme il n'est pas contesté que les séminaires en question sont de nature « éducative », j'analyserai les notions clés restantes de « manifestation » et d'« accès ».

36. Qu'est-ce qu'une *manifestation* éducative aux fins de cette disposition ?

37. Cette notion n'est pas définie par la directive. Toutefois, l'article 32, paragraphe 2, sous c), du règlement d'exécution n° 282/2011<sup>20</sup> renvoie, en termes généraux, aux « manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires », en tant qu'exemples de manifestations relevant de l'article 53 de la directive 2006/112, ce qui suggère que le législateur a voulu que le champ d'application de cette notion soit relativement large.

38. Le Oxford Dictionary<sup>21</sup> définit le terme « *event* » (« manifestation » en français) comme « une chose qui se produit ou a lieu, en particulier une chose d'importance », et plus précisément comme « un événement public ou social planifié ». Les versions linguistiques de la directive 2006/112 que j'ai pu vérifier utilisent des termes équivalents ayant un sens très similaire, large et fonctionnel<sup>22</sup>.

39. Une manifestation aux fins de l'article 53 doit donc être planifiée à l'avance. Sur le plan conceptuel, je la vois comme un tout indissociable en termes de contenu, de lieu et de temps. Naturellement, une activité ayant un ordre du jour prédéfini et un sujet spécifique a davantage de chances d'être qualifiée de manifestation qu'une activité ouverte ne fournissant qu'un cadre général d'un service éducatif.

40. En outre, une manifestation devrait être interprétée comme un rassemblement de personnes réunies pour observer une activité ou y participer pendant un certain laps de temps. Je suis encline à convenir avec le Royaume-Uni que l'article 53 ne vise donc que les activités impliquant la présence physique du client. Cette conclusion est confirmée par l'article 33 du règlement d'exécution n° 282/2011, qui fait référence à « la *personne qui assiste* à une manifestation » (mise en italique par mes soins).

41. Le temps est également un facteur important. La durée d'un service devrait normalement permettre de distinguer les manifestations éducatives des autres activités éducatives. Une conférence ou un séminaire dure généralement de plusieurs heures à plusieurs jours, alors qu'un cours universitaire est susceptible de durer beaucoup plus longtemps (par exemple trois semaines, un mois, un semestre ou une année universitaire). Il me semble que le premier est susceptible de relever du champ d'application de l'article 53 alors que ce ne sera pas le cas du second. La référence à la « rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique » à l'article 32, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 suggère qu'une série de manifestations autonomes peut également constituer une manifestation au sens de l'article 53 de la directive 2006/112. En revanche, une série de sessions de formation formant un tout et réparties sur plusieurs semaines ou un cours de langue d'une durée d'un trimestre ne semblent pas correspondre d'emblée au sens ordinaire du terme « manifestation ». Elles devraient plutôt être classées dans la catégorie formation permanente, c'est-à-dire un type d'activité éducative relevant du champ d'application de l'article 44 de la directive 2006/112.

20 Ce règlement a été adopté sur la base de l'article 397 de la directive 2006/112. Il est destiné à garantir une application uniforme du système TVA en fixant les règles d'application des dispositions de la directive 2006/112 dans les cas où l'application de celle-ci a entraîné ou est susceptible d'entraîner des divergences incompatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur (considérants 2 et 4).

21 Voir en ligne <https://en.oxforddictionaries.com/>

22 Voir les versions linguistiques suivantes : tchèque : akce ; espagnol : manifestacione ; allemand : Veranstaltung ; français : manifestation ; italien : manifestazione ; néerlandais : evenement ; polonais : impreza ; et portugais : manifestaçõe. La version suédoise de l'article 53 comporte deux notions au sens très similaire : « arrangemang » et « evenemang ».

42. Le fait qu'une activité soit continue ou scindée en plusieurs parties ou sessions peut également fournir une indication sur sa classification à des fins fiscales. Selon moi, une manifestation est par principe une activité ininterrompue. Un cours ou une période de formation qui dépasse une journée serait davantage susceptible de relever du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112 s'il ou elle se déroule sur plusieurs jours consécutifs. Toutefois, j'estime qu'une journée de battement au milieu n'exclut pas automatiquement pour autant qu'une telle activité puisse être qualifiée de manifestation. En revanche, un cours de plusieurs semaines ou davantage, scindé en plusieurs parties comprenant plusieurs interruptions, a moins de chance d'être qualifié de manifestation. Si, en outre, un tel cours nécessite une préparation importante de la part des participants avant ou entre chaque session – notamment s'il existe un examen ou une autre forme d'évaluation des performances à la fin de chaque session – il semblerait relever naturellement de la notion d'« activité de formation intensive ou continue » et il est donc encore moins susceptible d'être considéré comme une manifestation.

43. Il s'ensuit logiquement qu'il n'est pas possible de définir un critère unique fixant une durée maximale exacte d'une manifestation au sens de l'article 53 de la directive 2006/112. Au contraire, il y a lieu d'évaluer conjointement un certain nombre de caractéristiques au cas par cas.

44. J'estime dès lors que l'article 53 de la directive 2006/112 vise les activités éducatives indivisibles planifiées à l'avance, qui se déroulent dans un lieu déterminé et sur une courte période et qui portent sur un sujet prédéfini. Inversement, des activités éducatives qui ne présentent pas une ou plusieurs de ces caractéristiques, telles qu'une série de réunions ou d'ateliers distincts ayant lieu à des dates ou à des endroits différents, des cours programmés sur une période prolongée ou des cycles de réunions à durée indéterminée, notamment si leur programme ou leur ordre du jour ne sont pas définis à l'avance, ne relèvent pas de cette notion.

45. En interprétant l'article 53 de la directive 2006/112, il est également nécessaire de déterminer le sens du terme « accès ». L'article 32, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 précise que seules les prestations de services « dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation » relèvent du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112.

46. Une analyse linguistique du terme « accès » ne fournit pas d'indications concluantes quant à son interprétation. Le Oxford Dictionary<sup>23</sup> définit le terme « admission » (« accès » en français) comme le « processus ou le fait d'entrer ou d'être autorisé à entrer dans un lieu ou une organisation ». Les versions linguistiques de la directive que j'ai pu vérifier utilisent des termes qui ont un sens large très similaire<sup>24</sup>.

47. La genèse de la réglementation montre que l'intention du législateur de l'Union était de modifier progressivement, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, la règle générale définissant le lieu de la prestation de services aux assujettis en remplaçant l'État membre d'établissement du fournisseur<sup>25</sup> par celui du client<sup>26</sup>. Parallèlement, le champ d'application de la règle spécifique – prévoyant l'imposition des services éducatifs fournis à des assujettis dans l'État membre où les services sont matériellement exécutés – a également été limité, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, en faveur de la règle générale nouvellement introduite<sup>27</sup>.

23 Voir en ligne <https://en.oxforddictionaries.com/>

24 Voir les versions linguistiques suivantes : tchèque : vstup ; espagnol : acceso ; allemand : Eintrittsberechtigung ; français : accès ; italien : accesso ; néerlandais : toegang ; polonais : wstęp ; portugais : acesso ; et suédois : tillträde.

25 Telle était la règle générale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009. Voir note 17.

26 Telle était la règle générale à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, en vertu de l'article 44 de la directive 2006/112, tel que modifié par l'article 2 de la directive 2008/8.

27 Jusqu'au 31 décembre 2010, cette règle spécifique s'appliquait aux services liés aux activités éducatives (jusqu'au 31 décembre 2009, conformément à l'article 52 de la directive 2006/112 dans sa version initiale ; et entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2010, conformément à l'article 53 de la directive 2006/112 tel modifié par l'article 2 de la directive 2008/8). À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, le champ d'application de cette règle a été limité aux services relatifs à l'accès à des *manifestations* éducatives, conformément à l'article 53 de la directive 2006/112, tel que modifié par l'article 3 de la directive 2008/8.

48. Les documents législatifs préparatoires ayant conduit à l'adoption de la directive 2008/8 suggèrent que les termes « accès » et « manifestation » étaient tout sauf accidentels ou fortuits. Au contraire, l'introduction de ces notions a fait l'objet de discussions prolongées et elle était intentionnelle<sup>28</sup>.

49. Le législateur de l'Union ayant délibérément choisi de maintenir, quoique sous une forme limitée, la règle spécifique relative à certains services éducatifs, cette disposition ne saurait être interprétée de manière à en affaiblir la portée sans compromettre cet objectif.

50. Des indications supplémentaires sur la manière dont il y a lieu d'interpréter le terme « accès » peuvent être déduites du contexte. Les articles 44 et 53 de la directive 2006/112 prévoient ensemble une règle générale et une règle spécifique pour les services éducatifs fournis à des assujettis, alors que les articles 45 et 54 de cette directive jouent un rôle similaire dans le contexte des services éducatifs fournis aux consommateurs finals. Les similitudes s'arrêtent là. Alors que l'article 53 vise les services relatifs à l'accès à des *manifestations* éducatives, l'article 54 s'applique aux « prestations de services ayant pour objet des *activités* [...] éducatives » (mise en italique par mes soins). La portée de cette dernière disposition est donc plus large à deux égards. En premier lieu, elle ne se limite pas aux « manifestations éducatives », mais englobe divers types « d'activités éducatives ». En second lieu, et de manière plus significative, elle ne se limite pas aux services concernant l'« accès ».

51. Le fait que le législateur de l'Union utilise des termes différents dans ces dispositions voisines laisse à penser que son intention était de distinguer trois catégories différentes de services éducatifs concernés. Seules certaines *activités* éducatives (la première catégorie de services et la plus large) constituent des *manifestations* éducatives (la deuxième catégorie intermédiaire) et seuls certains services liés à de telles manifestations peuvent être classés parmi ceux « consistant [essentiellement] à donner *accès* » (la troisième et la plus étroite des catégories ; mise en italique par mes soins)<sup>29</sup>.

52. Le contexte dans lequel s'inscrit l'article 53 plaide donc contre l'interprétation restrictive du terme « accès » défendue par l'Agence suédoise des impôts et la Commission. D'une part, cette interprétation viderait la notion d'« accès à une manifestation », et donc l'article 53, de la majeure partie de sa substance. D'autre part, les services consistant à « donner accès à une manifestation éducative » ne peuvent être assimilés à la prestation d'une « manifestation éducative ». Ces deux catégories de services devraient plutôt être différenciées sur la base d'un critère objectif, clair et pratique.

53. Selon moi, la clé de l'interprétation de l'article 53 réside dans l'accent mis par celui-ci sur les participants individuels. Cette position est confirmée de manière indirecte par l'article 33 du règlement d'exécution n° 282/2011, qui concerne les livraisons à une « personne qui *assiste* à une manifestation » (mise en italique par mes soins). Ainsi, la caractéristique essentielle des services relevant de l'article 53 réside dans l'octroi à une ou plusieurs personnes d'un droit d'accès aux locaux

28 Différentes options ont été examinées au cours de la procédure législative : premièrement, abolir la règle spécifique prévue à l'article 9, paragraphe 2, point c), de la sixième directive 77/388 prévoyant la taxation des services éducatifs dans l'État membre où ils sont « matériellement exécutés » et soumettre ces services à la règle générale [voir documents COM(2003) 822 de la Commission du 23 décembre 2003 et COM(2005) 334 du 20 juillet 2005 ainsi que document du Conseil n° 11857/04 du 4 août 2004] ; deuxièmement, maintenir cette règle spécifique (voir documents du Conseil 11162/04 du 8 juillet 2004 et 16112/05 du 23 décembre 2005) ; troisièmement, limiter le champ d'application de cette règle spécifique à l'« accès » à des activités éducatives (voir documents du Conseil 11162/04 du 8 juillet 2004 et 15420/04 du 29 novembre 2004) et enfin, quatrièmement, prévoir une période transitoire allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2010 (voir articles 2 et 3 de la directive 2008/8) au cours de laquelle, malgré la modification de la règle générale, le champ d'application de la règle spécifique applicable aux activités éducatives demeure inchangé, à la suite de quoi cette règle spécifique était limitée aux services relatifs à « l'accès à des manifestations éducatives » (document du Conseil 9913/2/06 du 2 juin 2006).

29 Cette conclusion semble coïncider avec l'interprétation retenue à la quasi-unanimité par le comité de la TVA lors de la réunion du 10 au 12 mai 2010 selon laquelle « le concept d'« activités » contenu dans l'article 54 de la directive TVA (dans sa version applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011) inclut également les manifestations couvertes par l'article 53 de ladite directive (dans sa version applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011) ». Voir les lignes directrices du comité de la TVA résultant de la 91<sup>e</sup> réunion, document numéro A – taxud.c.1 (2010) 426874 – 668, point 2. Je rappelle que le comité de la TVA est établi sur la base de l'article 398, paragraphe 2, de la directive 2006/112 et comprend des représentants de la Commission et des États membres. Si les lignes directrices émises par ce comité ne sont que des opinions d'un comité consultatif, qu'elles ne constituent pas une interprétation officielle du droit de l'Union (et ne sont donc pas contraignantes), elles constituent néanmoins une aide utile à l'interprétation de la directive 2006/112. Voir, à cet effet, conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, points 46 à 50).

où se déroule une manifestation éducative. Le prix peut être considéré avoir été facturé en contrepartie de l'octroi, à un nombre donné de personnes, du droit d'accès à une manifestation donnée. Concrètement, dès lors que le prestataire d'une manifestation contrôle le nombre de personnes pouvant y accéder et impose à un assujetti des frais pour leur accès, cette manifestation est susceptible de relever du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112.

54. En revanche, la prestation d'une manifestation *en tant que telle*, c'est-à-dire d'un service consistant à organiser ou à héberger une manifestation éducative et à la commercialiser *comme un tout*, ne relève pas du champ d'application de l'article 53. Il peut s'agir, par exemple, d'un service consistant à vendre une formation ou un séminaire clé en main à un assujetti en vue de sa revente à d'autres assujettis ou de l'offrir collectivement à un groupe plus ou moins précis (par exemple aux membres du personnel et aux membres de la famille accompagnants)<sup>30</sup> même si la capacité globale est définie.

55. Il me semble qu'il est sans pertinence de savoir si la participation de l'individu à la manifestation est active ou passive. Cela dépendra de la nature de la manifestation en question : assister à une conférence n'impliquera, en principe, aucune forme de participation active. La participation à un séminaire obligera le plus souvent les participants à se comporter de manière plus active. Ce droit dérivé est indissociable du droit principal d'être admis et il est naturellement soumis à l'article 53.

56. Lorsque l'« accès » à une manifestation constitue l'un des nombreux éléments d'un service complexe (et ne peut donc pas être considéré comme son élément essentiel), ce service, pris dans sa globalité, devrait être soumis à la règle générale prévue à l'article 44. Tel serait le cas par exemple lorsqu'un service consiste à organiser pour le chef-comptable d'une entreprise un voyage d'affaires incluant non seulement la participation à une conférence éducative, mais également la restauration, l'hébergement et la visite d'un certain nombre d'attractions touristiques.

57. Le fait que l'article 33 du règlement d'exécution n° 282/2011 identifie l'utilisation de vestiaires ou d'installations sanitaires par les participants à ces manifestations éducatives comme des « services auxiliaires » ne remet pas en cause ces conclusions et ne plaide pas non plus en faveur d'une interprétation plus stricte du terme « accès ». Ces services auxiliaires sont directement liés à l'accès, de la même manière qu'ils sont liés à la présence ou à la participation. Ils ne constituent pas en eux-mêmes un avantage recherché par les consommateurs. Ils ne font que contribuer à une pleine jouissance du service principal fourni. Bien entendu, ils doivent partager le sort fiscal de la prestation principale, à savoir l'accès à la manifestation<sup>31</sup>. Je ne considère pas le fait que l'article 33 exclue les services intermédiaires liés à la vente de billets d'entrée du champ des « services auxiliaires » comme une indication de l'existence d'un argument convaincant en faveur d'une interprétation particulièrement étroite du terme « accès ».

58. En outre, contrairement à l'article 54 (livraisons à des non assujettis) de la directive 2006/112, l'article 53 de cette directive ne couvre pas les autres services d'accompagnement ne portant pas sur l'accès ou les « prestations de services des organisateurs [d']activités [éducatives] ». Lorsque ces autres services sont fournis à des assujettis, le lieu de la prestation est identifié conformément à la règle générale énoncée à l'article 44. Cela conforte davantage l'argument selon lequel l'article 53 est censé s'appliquer spécifiquement au service de fourniture du droit d'accès aux participants moyennant rémunération, alors que des services de nature différente ne relèvent pas du cadre de cette disposition.

30 Par exemple, des manifestations de divertissement ou des manifestations culturelles d'une journée offertes par des entrepreneurs aux membres du personnel et à leurs familles.

31 Arrêt du 21 juin 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, point 18).

59. Enfin, chacun des services liés aux différentes étapes nécessaires pour organiser et héberger une manifestation et la proposer à des participants individuels doit être considéré individuellement. Concrètement, l'interprétation que j'ai suggérée précédemment implique que la prestation d'une manifestation éducative à considérer, quel que soit le nombre de participants, et lorsque le prix dépend essentiellement de la durée (nombre d'heures) d'une telle manifestation, des éléments qui la compose ou d'autres paramètres techniques, plutôt que du nombre de personnes qui y assistent, ne relèvera pas du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112.

60. Il en résulte que, lorsque l'organisateur d'une manifestation éducative vend le service consistant à fournir, comme un tout, une telle manifestation à un tiers<sup>32</sup>, à un employeur qui envisage de proposer à ses employés une formation en interne ou au propriétaire d'un centre de conférences qui a l'intention de commercialiser lui-même cette manifestation, cette opération ne relève pas du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112 et doit être taxée conformément à l'article 44 de cette directive. En revanche, lorsque l'assujetti qui a acquis cette manifestation clé en main (re)vend les places disponibles à un autre assujetti pour un prix qui dépend essentiellement du nombre de personnes participant, l'« accès » à cette manifestation constitue l'essence même d'un tel service et, par conséquent, l'article 53 de la directive 2006/112 s'applique. De même, lorsqu'un employeur qui a acheté la prestation de service portant sur une manifestation se rend compte que la salle de conférence dans laquelle elle doit se dérouler peut accueillir davantage de personnes qu'il n'a d'employés et décide de vendre les places restantes à un ou plusieurs assujettis en facturant, (naturellement), un prix par personne admise, cette ou ces opération(s) seront également soumises à l'article 53 de la directive 2006/112.

#### *Les critères additionnels*

61. L'Agence suédoise des impôts, le gouvernement suédois et la Commission soutiennent différemment que la Cour devrait envisager des critères supplémentaires en ce qui concerne l'application de l'article 53 de la directive 2006/112. Je ne partage pas cette approche. À toutes fins utiles, j'examinerai ci-dessous leurs principales suggestions.

62. En premier lieu, divers aspects techniques ou pratiques liés à l'inscription et au paiement, notamment le fait que ces éléments soient traités à l'avance ou non, sont sans importance dans la mesure où ils ne sont pas susceptibles de modifier la nature du service en question. L'article 32, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 prévoit en termes généraux que ces droits doivent être octroyés « en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique ». Il doit en aller de même pour la forme sous laquelle ces droits d'accès sont transférés à leur bénéficiaire.

63. En deuxième lieu, je ne puis accepter la suggestion de la Commission selon laquelle l'article 53 de la directive 2006/112 ne s'appliquerait qu'aux manifestations dont le prestataire ne connaît *pas* au moins certains des participants à l'avance. La Commission fait valoir que les manifestations qui requièrent une inscription préalable, permettant ainsi au prestataire de connaître à l'avance le statut fiscal de tous les participants ainsi que les données d'identification fiscale, relèvent du champ d'application de l'article 44 de la directive 2006/112.

<sup>32</sup> Plusieurs autres scénarios comprenant la prestation de divers types de services par des intermédiaires sont possibles. Ils dépassent le cadre des présentes conclusions et je ne les examinerai pas davantage. Concernant ces aspects, voir lignes directrices du comité de la TVA résultant de la 97<sup>e</sup> réunion du 7 septembre 2012, document numéro A – taxud.c.1 (2012) 1453230 – 743. Voir également Amand, Ch., « The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union », *International VAT Monitor*, juillet-août 2015, p. 213.

64. Je ne vois rien dans les dispositions pertinentes qui stipule qu'un « accès » exige que les manifestations soient ouvertes au moins partiellement au grand public ou à un groupe de consommateurs anonymes non identifiés. Je ne vois pas non plus sur quelle base l'offre de participation à un séminaire faite à un client inconnu modifie la nature du service et le transforme en fourniture d'un « accès », alors que la vente de ce même service à un client connu à l'avance devrait être considérée comme ne relevant pas de cette notion.

65. Un tel critère me semble à la fois arbitraire et sujet à manipulation. Il permettrait à l'organisateur d'une manifestation transfrontalière de choisir l'État membre dans lequel il sera taxé, simplement en modifiant un élément totalement insignifiant du service offert – par exemple, en omettant délibérément de demander à certains participants à la manifestation de fournir préalablement leurs numéros d'identification à la TVA ou en admettant à la dernière minute plusieurs clients assujettis en leur proposant des billets à l'entrée.

66. Le fait que, lors de l'audience, la Commission a affirmé que l'accès à une manifestation sur la base d'un billet saisonnier *nominatif relève du* champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112 ne fait qu'ajouter à la confusion et montre que cette institution a du mal à cerner avec précision les limites du critère qu'elle a elle-même avancé.

67. Pour les mêmes raisons, je ne peux accepter que l'application de l'article 53 de la directive 2006/112 dépende de l'« impossibilité » (subjective) pour le prestataire d'obtenir des données d'identification fiscales avant une manifestation. J'estime peu plausible de concevoir qu'il sera, en pratique, impossible ou excessivement difficile de recueillir un minimum de données nécessaires auprès des assujettis participant à une manifestation avant de leur remettre leur facture (qu'ils voudront certainement obtenir à des fins fiscales), même si les billets eux-mêmes sont émis sur place, directement avant la manifestation<sup>33</sup>.

68. De même, je me montre réticente face à l'allégation de l'Agence suédoise des impôts, selon laquelle, lorsque l'accès à une manifestation est proposé au grand public – plutôt qu'à un ou plusieurs assujettis ou à un groupe prédéfini d'assujettis – l'article 53 de la directive 2006/112 ne s'applique pas. Selon moi, une telle circonstance n'est pas de nature à priver cet accès de son caractère essentiel pour la prestation en question.

69. Ce critère me semble autant arbitraire et sujet à manipulation que celui avancé par la Commission. Le prestataire pourrait facilement influencer sur le lieu de prestation des manifestations éducatives transfrontalières, soit en restreignant le cercle des clients potentiels auxquels il s'adresse, soit en l'élargissant, par exemple, en annonçant la manifestation sur un site Internet accessible au public ou en vendant les places restantes à l'entrée à des clients fortunés. J'ajoute que les séminaires proposés par Srf konsulterna étant accessibles à la fois aux membres et aux non-membres de l'association professionnelle suédoise des comptables, ce critère ne semble pas non plus aider à déterminer le lieu de prestation des services en cause.

<sup>33</sup> Ce point de vue ne fait que confirmer la conclusion à laquelle je suis parvenue au point 62 des présentes conclusions, à savoir que l'inscription ou le paiement préalables sont sans importance pour l'application de l'article 53 de la directive 2006/112.

70. En troisième lieu, le gouvernement suédois et la Commission soutiennent que l'article 53 de la directive 2006/112 ne devrait s'appliquer que si la taxation au lieu de prestation de service n'entraîne pas ce qu'ils qualifient de « charge administrative *disproportionnée* » pour les assujettis concernés. À cet effet, ils se fondent sur le libellé du considérant 6 de la directive 2008/8<sup>34</sup> et font valoir – conjointement avec l'Agence suédoise des impôts – que, dans le cas particulier des séminaires en cause, la charge administrative qui résulterait de l'application de l'article 53 de la directive 2006/112 serait disproportionnée<sup>35</sup>.

71. Il est parfaitement exact que la proposition de modification de la directive 2006/112 visait notamment à éviter d'imposer une charge administrative supplémentaire<sup>36</sup>. Le considérant 6 de la directive 2008/8 reflète dûment cet objectif. Je suis toutefois convaincue qu'un assujetti ne peut pas se prévaloir d'une charge administrative potentiellement générée par le fait qu'un service est taxé dans un État membre plutôt que dans un autre afin de neutraliser l'effet d'une disposition du droit de l'Union par ailleurs applicable. Même si, quod non, le considérant 6 de la directive 2008/8 devait être considéré comme un principe d'interprétation, le libellé clair de l'article 53 de la directive 2006/112 ne pourrait pas être écarté, puisqu'un considérant ne saurait prévaloir sur le texte législatif<sup>37</sup>.

72. Accepter un tel critère subordonnerait l'application de l'article 53 de la directive 2006/112 au cas de figure particulier des circonstances spécifiques de l'espèce. Il est inconcevable qu'un système de taxation à l'échelle de l'Union puisse être géré en fonction de considérations aussi volatiles et aléatoires. De plus, je ne vois absolument pas comment on pourrait identifier les situations dans lesquelles la charge administrative atteint un niveau disproportionné. Il est évident qu'un tel critère n'est pas praticable. Les assujettis intéressés seraient tenus de vérifier, dans chaque cas, si ce seuil non défini a été atteint. Cela les mettrait souvent en conflit avec les autorités compétentes.

73. Plus généralement, il me semble que la charge administrative susceptible de résulter, dans certains cas, de dispositions nationales d'application générale visant à transposer les directives de l'Union ne peut jamais être considérée comme disproportionnée, à moins que ces dernières ne soient annulées par la Cour au motif qu'elles ne sont pas proportionnées et jusqu'à la date de cette annulation. Toutefois, cette question est étrangère au présent renvoi préjudiciel et je ne m'y attarderai pas davantage. J'ajouterai simplement que, dans la mesure où les directives 2008/8 et 2008/9/CE<sup>38</sup> fixent un certain nombre de règles et de procédures spécifiquement destinées à réduire la charge administrative éventuelle pesant sur les assujettis en ce qui concerne les livraisons dans l'État membre autre que celui dans lequel ils sont établis<sup>39</sup>, il est difficile de voir comment on pourrait considérer que l'article 53 de la directive 2006/112 entraîne une charge disproportionnée pour les assujettis concernés.

34 À savoir que « [d]ans certaines situations, les règles générales régissant le lieu des prestations de services [...] ne sont pas applicables, et [que] des exclusions bien définies devraient être applicables à leur place. [Elles] devraient essentiellement être fondées sur les critères existants et tenir compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation, sans imposer de fardeau administratif disproportionné à certains opérateurs ».

35 Les plaidoiries indiquent que la charge administrative supplémentaire alléguée consisterait dans l'obligation, premièrement, de s'inscrire aux fins de la TVA dans l'État membre où la manifestation a réellement lieu ; deuxièmement, de comptabiliser la TVA dans cet État membre ; et troisièmement, pour les consommateurs en particulier, d'engager la procédure pour obtenir le remboursement de la TVA ainsi encourue en amont.

36 Voir point 30 et références aux propositions de la Commission citées.

37 Voir, par analogie, mes conclusions dans l'affaire Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618, point 55).

38 Directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23).

39 Ainsi, selon le considérant 8 de la directive 2008/8, « [a]fin de simplifier les obligations qui incombent aux entreprises ayant des activités dans des États membres où elles ne sont pas établies, il convient de mettre en place un système leur permettant de se faire identifier à la TVA et de déposer leurs déclarations périodiques par l'intermédiaire d'un seul point de contact électronique ». Le considérant 2 de la directive 2008/9 énonce qu'« il conviendrait de simplifier et de moderniser la procédure [de remboursement de la TVA] en autorisant le recours aux technologies modernes », tandis que le considérant 3 explique que cette procédure « devrait affermir la position des entreprises ». Ces objectifs sont reflétés dans les dispositions de fond de ces directives. Je ne développerai pas davantage cet argument, car il dépasse le cadre des présentes conclusions.

74. J'ajoute que la Cour a clairement souligné dans sa jurisprudence que le préambule d'un acte de l'Union n'a pas de valeur juridique contraignante et ne saurait être invoqué pour déroger aux dispositions mêmes de l'acte concerné ou pour les interpréter dans un sens manifestement contraire à leur libellé<sup>40</sup>.

75. En résumé, l'application de l'un quelconque des critères supplémentaires examinés ci-dessus conduirait à une interprétation particulièrement stricte de l'article 53 de la directive 2006/112. J'estime que rien dans le libellé ou l'objet de cette disposition ne permet d'étayer une interprétation aussi restrictive. En outre, selon ces critères, les assujettis intéressés seraient tenus de démontrer, à chaque occasion, que leurs prestations répondent à ces critères fluctuants, ce que les autorités compétentes devraient ensuite vérifier. Cela présente un potentiel important de litige et risque d'entraîner une augmentation de la charge administrative globale en contradiction avec l'objectif énoncé au considérant 6 de la directive 2008/8.

76. Ces critères pourraient également conduire à la situation paradoxale dans laquelle des manifestations éducatives similaires se déroulant simultanément au même endroit seraient taxées dans différents États membres, en fonction du lieu où les clients sont établis. Vu sous l'angle du fonctionnement du marché intérieur et des règles de concurrence, cela ne me semble pas être une situation particulièrement souhaitable<sup>41</sup>.

77. Enfin, subordonner l'application de l'article 53 de la directive 2006/112 à l'un des critères précités ferait dépendre la détermination du lieu de prestation d'une analyse incertaine et, dans une certaine mesure, subjective<sup>42</sup>. Cela irait à l'encontre du principe de sécurité juridique qui impose, notamment dans des domaines qui, comme la TVA, ont des répercussions financières, que les dispositions du droit de l'Union soient claires, précises et prévisibles, de manière à permettre aux parties intéressées d'évaluer leurs effets en temps utile et de manière adéquate et de prendre des dispositions en conséquence<sup>43</sup>. Étant donné que ces critères risquent donc de compromettre l'application uniforme de l'article 53 de la directive 2006/112 et partant son efficacité, aucun d'entre eux ne peut être retenu<sup>44</sup>.

78. L'application de l'article 53 de la directive 2006/112 aux services en cause ne semble pas soulever de difficultés pratiques : le lieu où les activités en question sont exercées peut être facilement identifié<sup>45</sup>. Les services concernés étant soumis à la TVA dans l'État membre où ils sont fournis, le résultat n'est pas une solution irrationnelle du point de vue fiscal<sup>46</sup>. De même, l'application de l'article 53 de cette directive ne semble pas excessivement complexe ni mettre en péril la perception correcte et fiable de la TVA<sup>47</sup>.

40 Arrêt du 24 novembre 2005, *Deutsches Milch-Kontor* (C-136/04, EU:C:2005:716, point 32 et jurisprudence citée).

41 La Cour a jugé dans une jurisprudence constante que le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. Ce principe inclut également les principes de l'uniformité de la TVA et de l'élimination des distorsions de concurrence (voir, à cet effet, arrêt du 3 mai 2001, *Commission/France*, C-481/98, EU:C:2001:237, point 22).

42 Voir, par analogie, conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, point 52).

43 Arrêt du 12 février 2004, *Slob* (C-236/02, EU:C:2004:94, point 37).

44 Il est constant en jurisprudence que lorsque, comme en l'espèce, une disposition de droit de l'Union est susceptible de plusieurs interprétations, il faut donner la priorité à celle qui est de nature à sauvegarder son effet utile en l'interprétant, à cette fin, à la lumière des finalités de la réglementation dont cette disposition fait partie. Voir arrêt du 6 septembre 2018, *République tchèque/Commission européenne* (C-4/17 P, EU:C:2018:678, point 45 et la jurisprudence citée).

45 Voir, par analogie, arrêt du 12 mai 2005, *RAL (Channel Islands) e.a.* (C-452/03, EU:C:2005:289, point 33).

46 Concernant le critère de « solution rationnelle du point de vue fiscal », voir arrêt du 12 mai 2005, *RAL (Channel Islands) e.a.* (C-452/03, EU:C:2005:289, point 33).

47 Concernant ce critère, voir arrêt du 27 octobre 2011, *Inter-Mark Group* (C-530/09, EU:C:2011:697, point 26).

***Les séminaires en cause relèvent-ils du champ d'application de l'article 53 de la directive 2006/112 ?***

79. Dans les procédures préjudicielles, la Cour a pour rôle de fournir à la juridiction de renvoi toutes les indications qui pourraient être utiles à l'interprétation du droit de l'Union<sup>48</sup>. Je conclurai donc en soulignant certains éléments que la juridiction de renvoi pourrait devoir examiner pour déterminer si l'article 53 de la directive 2006/112 est applicable aux faits de la procédure au principal.

80. Comme je l'ai déjà indiqué<sup>49</sup>, il est constant que les séminaires en cause constituent des services éducatifs fournis à des assujettis.

81. Aucun élément dans le dossier de la Cour ne permet de penser que ces séminaires ne relèvent pas de la notion de « manifestation » interprétée à la lumière de la conclusion que j'ai énoncée au point 44 ci-dessus. Ces services sont des séminaires de comptabilité d'une durée de cinq jours avec une journée de battement au milieu ; ils ont lieu dans un endroit déterminé et leur programme est prédéfini. En principe, ces services semblent s'inscrire naturellement dans la notion d'« activités éducatives » au sens de l'article 53 de la directive 2006/112. Lors de l'audience, le gouvernement suédois et la Commission ont affirmé que tel était bien le cas. Je ne vois aucune raison d'être en désaccord.

82. Il reste à examiner si le service fourni par Srf konsulterna moyennant un paiement est constitué par le droit d'accès, plutôt que par d'autres types de services en lien avec les séminaires en cause dans l'affaire au principal. En résumé, il s'agit de savoir si l'élément essentiel réside dans le fait que Srf konsulterna vend à ses clients des droits d'accès individuels aux séminaires qu'il organise et leur facture un prix « par personne ».

83. À l'inverse, il est indifférent de savoir si les services de Srf konsulterna ciblent des clients spécifiques ou le grand public, notamment en mettant à la disposition du grand public des informations sur ses séminaires au moyen d'Internet. Il est également sans pertinence de savoir si, au moment de la manifestation, Srf konsulterna dispose des données d'identification fiscale de chaque client ayant acquis le droit d'accès. Enfin, il est indifférent que, du fait de l'application de l'article 53 plutôt que de l'article 44 de la directive 2006/112, Srf konsulterna ou ses clients soient tenus de s'inscrire aux fins de la TVA dans un autre État membre en ce qui concerne ces séminaires et qu'ils soient tenus d'acquitter la TVA et de demander ultérieurement le remboursement de la TVA encourue en amont dans cet autre État membre.

84. Au vu des éléments dont dispose la Cour, il apparaît que la nature même des services de Srf konsulterna est de fournir à ses clients assujettis le droit, pour les particuliers, d'accéder aux locaux où se déroule un séminaire particulier, leur permettant ainsi d'y participer. En définitive, il appartient toutefois à la seule juridiction de renvoi de déterminer, dans le cadre de son appréciation globale de l'ensemble des circonstances pertinentes, si la fourniture de séminaires en cause relève de la notion d'« accès » au sens de l'article 53 de la directive 2006/112.

## **Conclusion**

85. À la lumière de ce qui précède, je propose à la Cour d'apporter la réponse suivante à la question posée par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) :

La notion « donner accès à des manifestations [...] éducatives », visée à l'article 53 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle vise une prestation de service fournie uniquement aux

<sup>48</sup> Arrêt du 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, point 73).

<sup>49</sup> Voir point 23 des présentes conclusions.

assujettis dont l'élément essentiel consiste en la vente aux particuliers d'un droit d'accès à un séminaire de formation professionnelle se déroulant sur un ou plusieurs jours, lorsque ce séminaire se déroule dans un lieu déterminé et que son objet est prédéfini, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de déterminer. Il est sans importance de savoir, premièrement, si tous les clients mettent à la disposition du fournisseur des informations, telles que leurs données d'identification fiscale, deuxièmement, si le service en question nécessite une inscription ou un paiement préalable, troisièmement, si ce service n'est offert qu'à un groupe spécifique ou bien au grand public et, quatrièmement, si le fait que le service soit taxé dans l'État membre où l'événement en question a lieu entraîne une charge administrative supplémentaire pour le fournisseur ou ses clients.