



# Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. MACIEJ SZPUNAR  
présentées le 25 mai 2023<sup>1</sup>

**Affaire C-249/22**

**BM**

**contre**

**Gebühren Info Service GmbH (GIS),  
avec la participation du  
Bundesministerium für Finanzen,  
Österreichischer Rundfunk**

[demande de décision préjudicielle formée par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Prestations de services à titre onéreux – Notion – Activités d'un organisme public de radiotélévision financées par une redevance obligatoire versée par les détenteurs d'un récepteur de radio et de télévision se trouvant dans la zone de diffusion terrestre – Article 378, paragraphe 1, et annexe X, partie A, point 2 – Acte relatif aux conditions d'adhésion de l'Autriche – Article 151, paragraphe 1, et annexe XV, partie IX, point 2, sous h) – Dérogation – Champ d'application »

## Introduction

1. Dans l'arrêt du 22 juin 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, ci-après l'« arrêt *Český rozhlas* », EU:C:2016:470), la Cour a jugé que les activités des organismes publics de radiodiffusion financées par des redevances obligatoires perçues de plein droit auprès des personnes détenant des postes de radio ne constituent pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ne relèvent pas du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2. À la suite de cet arrêt, dans certains États membres où des redevances de ce type étaient soumises à la TVA, les redevables de celles-ci ont demandé le remboursement de cette taxe au motif qu'elle était perçue en violation du droit de l'Union. Cela a donné lieu, en Autriche, à une action collective dont un élément est le litige au principal dans la présente affaire. Une procédure similaire est également en cours au Danemark<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Langue originale : le polonais.

<sup>2</sup> Dans le cadre de cette procédure, la Cour a été saisie d'une demande de décision préjudicielle similaire (affaire C-573/22, *Foreningen C e.a.*, pendante).

3. Dans ce contexte, les parties intéressées, ainsi que la Commission européenne, font observer que les dispositions du droit de l'Union relatives à la TVA prévoient une dérogation pour certains États membres leur permettant de taxer les activités des organismes publics de radiotélévision. Se pose donc la question de savoir si cette dérogation modifie les conclusions découlant de l'arrêt *Český rozhlas*.

## Le cadre juridique

### *Le droit de l'Union*

4. En vertu de l'article 151 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Norvège, de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, du 26 juillet 1994 (ci-après l'« acte d'adhésion de 1994 »)<sup>3</sup>, lu en combinaison avec l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h)<sup>4</sup>, de cet acte, la République d'Autriche peut, par dérogation aux dispositions du droit de l'Union en matière de TVA, taxer, notamment, les activités des organismes publics de radiotélévision<sup>5</sup>. Cette taxation ne peut pas avoir d'incidence sur les ressources propres de l'Union dont l'assiette devra être reconstituée conformément au règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89<sup>6</sup>.

5. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>7</sup> :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; [...] »

6. L'article 132, paragraphe 1, sous q), de cette directive dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

q) les activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial. »

<sup>3</sup> JO 1994, C 241, p. 21.

<sup>4</sup> Cette disposition figure à la page 336 du JO 1994, C 241.

<sup>5</sup> Cette disposition a étendu à la République d'Autriche la dérogation prévue initialement à l'article 28, paragraphe 3, 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), pour une période transitoire, à laquelle une décision du Conseil devait mettre un terme ; une telle décision n'a toutefois jamais été adoptée.

<sup>6</sup> Règlement du Conseil du 29 mai 1989 concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 1989, L 155, p. 9).

<sup>7</sup> JO 2006, L 347, p. 1.

7. Aux termes de l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :

« L'Autriche peut continuer à taxer les opérations figurant à l'annexe X, partie A, point 2). »

8. L'annexe X de cette directive mentionne, au point 2 de sa partie A, les « activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial ».

### ***Le droit autrichien***

9. L'article 2, paragraphe 1, du Rundfunkgebührengesetz (loi sur la redevance de radiotélévision)<sup>8</sup> (ci-après le « RGG ») impose à toute personne qui utilise à l'intérieur des bâtiments un équipement récepteur de radiotélévision une « redevance de radiotélévision ». Le fait de disposer d'un tel équipement récepteur est assimilé à son utilisation. Conformément à l'article 4, paragraphe 1, du RGG, la société Gebühren Info Service GmbH (ci-après « GIS ») est habilitée à percevoir cette redevance et toutes les taxes afférentes.

10. Pour sa part, le Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (loi fédérale relative à l'Österreichischer Rundfunk)<sup>9</sup> (ci-après l'« ORF-G ») institue, à son article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, une fondation de droit public dénommée « Österreichischer Rundfunk » (ci-après l'« ORF »).

11. L'article 31 de l'ORF-G prévoit une « redevance de programme » dont le montant est fixé par le conseil de cette fondation. Est redevable de la redevance de programme tout détenteur d'un récepteur de radiotélévision se trouvant dans la zone de diffusion terrestre (en technologie analogique ou numérique) des programmes de l'ORF. La perception de la redevance de programme s'effectue en même temps que la perception de la redevance de radiotélévision et selon les mêmes modalités.

12. Enfin, l'article 10 de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1994)<sup>10</sup> soumet à un taux réduit d'imposition, notamment, les services diffuseurs faisant l'objet d'une redevance obligatoire de radiotélévision.

### **Les faits, la procédure et les questions préjudicielles**

13. BM, la requérante au principal, est le destinataire de programmes de radio et de télévision soumis au paiement d'une redevance de programme. Au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> octobre 2013 au 31 octobre 2018, elle a notamment acquitté la somme de 100,57 euros au titre de la TVA due par elle sur la redevance de programme. Le 23 octobre 2018, elle a demandé à GIS le remboursement de cette somme au motif qu'elle avait été perçue en violation du droit de l'Union. En effet, eu égard, notamment, à l'arrêt *Český rozhlas*, les activités des organismes publics de radiotélévision financées par une redevance telle que la redevance de programme autrichienne ne sont pas soumises, selon la requérante, à la TVA.

<sup>8</sup> BGBl. I 159/1999, telle que modifiée.

<sup>9</sup> BGBl. 379/1984, telle que modifiée.

<sup>10</sup> BGBl. 663/1994, telle que modifiée.

14. GIS a refusé de rembourser cette taxe, ce que BM a contesté devant le Bundesverwaltungsgericht (tribunal administratif fédéral, Autriche). Ce dernier a toutefois rejeté son recours, estimant que l'interprétation résultant de l'arrêt *Český rozhlas* n'était pas applicable à la redevance de programme autrichienne. BM a formé un recours en « Revision » contre le jugement de cette juridiction devant la juridiction de renvoi.

15. Dans ces circonstances, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Une redevance telle que la redevance de programme de l'ORF autrichien, qui est fixée par l'organisme de radiodiffusion public lui-même afin de financer son fonctionnement, doit-elle être considérée, compte tenu de la disposition de droit primaire de l'article 151, paragraphe 1, lue en combinaison avec l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), premier alinéa, second tiret, de l'acte [d'adhésion de 1994] comme étant la rémunération d'un service au sens des dispositions combinées de l'article 2 et de l'article 378, point 1, de la [directive 2006/112] ?
- 2) Si la réponse à cette première question est affirmative, la redevance de programme de l'ORF susmentionnée doit-elle également être considérée comme étant la rémunération d'un service, au sens de la [directive 2006/112], lorsqu'elle doit être acquittée par des personnes qui, certes, utilisent un appareil récepteur de radiodiffusion à l'intérieur d'un bâtiment qui se trouve dans une zone de réception de la radiodiffusion télévisuelle terrestre de l'ORF, mais qui, ne disposant pas du module de réception nécessaire à cet effet, ne peuvent pas recevoir les programmes en question ? »

16. La demande de décision préjudicielle est parvenue à la Cour le 11 avril 2022. Des observations écrites ont été déposées par les parties au principal, l'ORF, les gouvernements autrichien et danois ainsi que par la Commission. Ces parties ainsi que le gouvernement français ont été représentés lors de l'audience qui s'est tenue le 15 février 2023.

## Analyse

17. La requérante au principal demande le remboursement de la TVA qui a été ajoutée à la redevance de programme qu'elle verse. En effet, selon elle, à la lumière de l'arrêt *Český rozhlas*, cette taxe a été perçue en violation du droit de l'Union. Par ses questions préjudicielles dans la présente affaire, que je propose d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande donc, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'article 378, paragraphe 1, de cette directive ainsi que l'article 151, paragraphe 1, de l'acte d'adhésion de 1994 et l'annexe XV de celui-ci, partie IX, point 2, sous h), doivent être interprétés en ce sens que la République d'Autriche est en droit de percevoir la TVA sur la redevance de programme au sens de l'article 31 de l'ORF-G.

18. La réponse à cette question nécessite, tout d'abord, d'analyser la nature de la redevance de programme au regard de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, puis d'examiner l'incidence éventuelle sur cette question juridique de l'article 378, paragraphe 1, de cette directive et de l'article 151, paragraphe 1, de l'acte d'adhésion de 1994 – qui en constitue le fondement – ainsi que du point applicable de l'annexe XV de cet acte.

### *Sur la nature de la redevance de programme*

19. Tant la juridiction de renvoi, dans sa décision, que GIS, l'ORF et le gouvernement autrichien, dans leurs observations, font valoir que la redevance de programme autrichienne diffère de manière substantielle de celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Český rozhlas* et que, dès lors, elle peut être considérée comme une contrepartie de l'utilisation des services de l'ORF, de sorte que ces services doivent être considérés comme étant fournis à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

20. Ces différences résulteraient, premièrement, du fait que l'obligation de verser la redevance de programme est liée non pas à la possession même du récepteur, mais à la possibilité réelle de recevoir les émissions diffusées par l'ORF. Cette possibilité découle de la possession d'un récepteur apte à capter ces programmes (par voie terrestre, par satellite ou par câble) et situé dans leur zone de diffusion<sup>11</sup>. L'acquisition d'un tel récepteur et son adaptation à la réception des programmes de l'ORF seraient l'expression de la volonté du destinataire d'utiliser les services de cet organisme. Deuxièmement, à la différence de la redevance en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Český rozhlas*, le montant de la redevance de programme est fixé non pas par le législateur, mais par l'ORF. Enfin, troisièmement, lors de la mise en œuvre de la redevance de programme en 1966, le législateur autrichien aurait créé une fiction juridique sous la forme d'une relation de droit civil entre l'ORF et les destinataires (potentiels) des programmes de cet organisme. Selon la juridiction de renvoi, malgré la modification législative intervenue depuis, l'existence de cette fiction juridique continue d'être reconnue par la jurisprudence des juridictions autrichiennes.

21. Toutefois, selon moi, lesdites différences entre la redevance de programme autrichienne et celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Český rozhlas* ne justifient pas une appréciation différente de cette première redevance au regard de la directive 2006/112.

22. En effet, comme dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, il est question, en l'espèce, de deux prestations qui sont juridiquement indépendantes l'une de l'autre – d'une part, l'ORF, dans l'exercice d'une mission qui lui a été confiée par le législateur, diffuse des programmes radio et de télévision que l'on peut librement capter, mais, d'autre part, les destinataires potentiels de ces programmes, équipés de récepteurs appropriés, sont tenus, en vertu de la loi, de payer la redevance de programme. Cela étant, il est évident que ces récepteurs peuvent également servir à recevoir des programmes d'autres organismes de radiotélévision et aussi à des fins totalement étrangères à l'utilisation des programmes des organismes de radiotélévision, de sorte que leur acquisition et leur adaptation à la réception des programmes ne peuvent en aucune manière être considérées comme l'expression de la volonté d'utiliser les services de l'ORF.

23. Comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Český rozhlas*, dans la présente affaire, il n'existe pas, entre l'ORF et les redevables de la redevance de programme, un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques seraient échangées<sup>12</sup>. Le seul fait que l'obligation de verser la redevance de programme repose non pas sur une condition formelle de posséder un récepteur, mais sur la possibilité effective de capter les programmes, ne modifie pas fondamentalement cette situation.

<sup>11</sup> Selon les informations fournies par BM lors de l'audience, 95 % des ménages en Autriche se trouveraient dans cette situation.

<sup>12</sup> Voir points 20 à 28 de l'arrêt *Český rozhlas*.

24. La situation de la présente affaire est donc différente de celle examinée par la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Kennemer Golf*<sup>13</sup>, dont fait état la juridiction de renvoi dans sa décision. En effet, dans cette dernière affaire, le destinataire du service avait, de son propre gré, conclu avec le prestataire un contrat en vertu duquel, en contrepartie d'une cotisation forfaitaire, il avait le droit d'utiliser, pour une période déterminée, les installations d'un club sportif. Si la question de savoir s'il avait effectivement utilisé ces installations était donc sans importance pour l'obligation de cotisation, il n'en demeure pas moins que la possibilité même d'utiliser celles-ci était strictement subordonnée au paiement de cette cotisation et que le rapport juridique entre les parties avait été conclu exclusivement de leur propre volonté.

25. Il en va de même s'agissant de l'arrêt *Air France-KLM et Hop !-Brit Air*<sup>14</sup>, invoqué par l'ORF. Dans les affaires ayant donné lieu à cet arrêt, il était question de billets d'avion finalement non utilisés par les acheteurs. Le fait que ces acheteurs n'ont finalement pas eu recours au service de transport ne change rien au fait que la contrepartie de la prestation effectuée par le prestataire de services (le vol a été effectué) a été payée. Il s'agissait donc d'une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, qui trouve son fondement dans un rapport juridique librement convenu entre les parties.

26. Ensuite, l'appréciation de la situation en l'espèce n'est pas affectée par le fait que c'est non pas directement le législateur, mais l'ORF qui fixe le montant de la redevance de programme. En effet, l'ORF fixe le montant de cette redevance sur la base d'une délégation figurant dans la loi. Ladite redevance conserve donc sa nature de redevance publique établie par la loi, le législateur ayant seulement confié la fixation de son montant à l'organisme qui est financé par le produit de cette même redevance.

27. Je partage également l'avis de la Commission selon lequel, la notion de « prestation de services à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, étant une notion autonome du droit de l'Union, il importe peu, aux fins de la qualification de la redevance de programme au regard de cette disposition, que le droit autrichien reconnaisse l'existence d'une fiction juridique selon laquelle il existe un rapport juridique de type contractuel entre l'ORF et les personnes redevables de cette redevance. En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'assujettissement à la TVA d'une opération déterminée ou son exonération ne dépendent pas de la qualification de cette opération en droit national<sup>15</sup>. La qualification de la redevance de programme devrait donc être effectuée sur le seul fondement des dispositions du droit de l'Union et de la jurisprudence de la Cour, en l'occurrence, notamment, l'arrêt *Český rozhlas*.

28. Par conséquent, je suis d'avis que la redevance de programme, tout comme celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Český rozhlas*, ne constitue pas la contrepartie des services de diffusion de programmes fournis par l'ORF. Il convient encore d'examiner si cette conclusion n'est pas modifiée par l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et l'article 151, paragraphe 1, de l'acte d'adhésion de 1994, lu en combinaison avec l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de cet acte.

<sup>13</sup> Arrêt du 21 mars 2002 (C-174/00, EU:C:2002:200).

<sup>14</sup> Arrêt du 23 décembre 2015 (C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841).

<sup>15</sup> Voir, dernièrement, arrêt du 16 octobre 2019, *Winterhoff et Eisenbeis* (C-4/18 et C-5/18, EU:C:2019:860, point 44 et jurisprudence citée).

***Sur la portée de l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et de l'article 151 de l'acte d'adhésion de 1994***

29. L'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 met en œuvre, au niveau du droit dérivé, l'article 151 de l'acte d'adhésion de 1994, lu en combinaison avec l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de cet acte, qui permet à la République d'Autriche de soumettre à la TVA les services des organismes publics de radiotélévision, c'est-à-dire, en pratique, l'ORF. Toutefois, le libellé de ces dispositions semble s'écarter de l'objectif que lesdites dispositions étaient censées poursuivre selon l'intention tant du législateur de l'Union que des États membres lors des négociations de l'acte d'adhésion de 1994.

*Le libellé de l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et de l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de l'acte d'adhésion de 1994*

30. L'article 151, paragraphe 1, de l'acte d'adhésion de 1994 est une disposition-cadre en vertu de laquelle les actes énumérés à l'annexe XV de cet acte s'appliquent aux nouveaux États membres (y compris la République d'Autriche) dans les conditions prévues à cette annexe. Le contenu normatif réel des dispositions qui nous intéressent figure donc dans ladite annexe.

31. Aux termes de l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de l'acte d'adhésion de 1994, « aux fins de l'application » de l'article 28, paragraphe 3, point a), de la sixième directive 77/388, la République d'Autriche peut taxer les opérations énumérées au point 7 de l'annexe E de cette directive. L'article 28 de la sixième directive 77/388 figurait sous le titre XVI de celle-ci, intitulé « Dispositions transitoires ». En vertu du paragraphe 3, sous a), de cet article, les États membres pouvaient, par dérogation à l'exonération prévue aux articles 13 et 15 de ladite directive, continuer à appliquer la taxe aux opérations dont la liste est reprise à l'annexe E. Le point 7 de cette annexe mentionnait les opérations des organismes publics de radiotélévision, exonérées, en principe, en vertu de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous q), de la sixième directive 77/388. En d'autres termes, le point 2, sous h), de la partie IX de l'annexe XV de l'acte d'adhésion de 1994 a étendu à la République d'Autriche la dérogation prévue à l'article 28, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388, lu en combinaison avec l'annexe E, point 7, de celle-ci, selon lequel les États membres dans lesquels les activités des organismes publics de radiotélévision étaient jusqu'alors soumises à la TVA pouvaient continuer à taxer ces derniers malgré l'exonération de ces activités prévue par les dispositions générales de cette directive.

32. Conformément à l'article 28, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive 77/388, les dérogations prévues dans le premier paragraphe étaient censées s'appliquer pendant une période transitoire. Cette période devait prendre fin avec la suppression de ces dérogations par une décision du Conseil. Toutefois, en réalité, la période transitoire n'a pas encore pris fin et les dérogations toujours en vigueur ont été reprises dans la directive 2006/112 en tant que « [d]érogations applicables jusqu'à l'introduction du régime définitif »<sup>16</sup>. La dérogation accordée à la République d'Autriche en vertu de l'article 151, paragraphe 1, de l'acte d'adhésion de 1994, lu en combinaison avec le point 2, sous h), de la partie IX de l'annexe XV de celui-ci, est reprise à l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec le point 2, de la partie A de l'annexe X de cette directive, formulée de manière analogue à l'annexe E, point 7, de la sixième directive 77/388.

<sup>16</sup> Voir intitulé du titre XIII, chapitre 1, de la directive 2006/112.

33. Ni l'article 378, paragraphe 1, ni l'annexe X, partie A, de la directive 2006/112 ne précisent expressément que les dérogations établies en vertu de ces dispositions se rapportent aux exonérations prévues à l'article 132 de cette directive. Cela me semble pourtant évident. D'une part, cela ressort de la genèse législative de l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et du libellé de son prédécesseur, à savoir l'article 28, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388<sup>17</sup>. D'autre part, la formulation de l'annexe X, partie A, point 2, de la directive 2006/112 correspond littéralement à celle de l'exonération figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous q), de celle-ci.

34. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 2, de cette directive, prévoit, en faveur de la République d'Autriche, une dérogation à l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous q), de celle-ci. Toutefois, les exonérations prévues dans ce dernier article ne peuvent logiquement concerner que des opérations qui pourraient éventuellement être taxées, sans quoi leur exonération ne serait pas nécessaire. La Cour l'a expressément confirmé dans l'arrêt *Český rozhlas*<sup>18</sup>.

35. Je ne partage donc pas le point de vue de GIS, des gouvernements autrichien, danois et français, ainsi que de la Commission, selon lequel l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 2, de celle-ci, permet l'assujettissement en dehors du champ d'application de cette directive, tel qu'il ressort notamment de son article 2, paragraphe 1, sous c)<sup>19</sup>. Une dérogation à une disposition qui entre dans le champ d'application d'une directive [en l'espèce, l'article 132, paragraphe 1, sous q), de la directive 2006/112] ne saurait logiquement aller au-delà de ce champ d'application.

36. Nonobstant le champ d'application de l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 examiné ci-dessus, son contenu, envisagé de manière littérale, ne saurait servir de fondement à la perception, par la République d'Autriche, de la TVA sur la redevance de programme.

37. En effet, cette disposition permet à la République d'Autriche de soumettre à la TVA les activités des organismes publics de radiotélévision. Toutefois, ainsi que la Cour l'a constaté dans l'arrêt *Český rozhlas*, qui, conformément aux considérations figurant aux points 20 à 29 des présentes conclusions, est applicable à la présente affaire, les activités de tels organismes, dans la mesure où elles sont financées par le produit d'une redevance telle que la redevance de programme autrichienne, ne constituent pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ne peuvent pas, en tant que telles, être soumises à cette taxe.

38. En effet, la TVA est une taxe à la consommation dont l'assiette est constituée, conformément à l'article 73 de la directive 2006/112, par le prix du bien ou du service, c'est-à-dire le montant que l'assujetti reçoit au titre de la contrepartie d'un bien ou d'un service. Dans le cas d'une prestation de services effectuée à titre gratuit, il n'y a donc pas de base d'imposition sur laquelle la TVA pourrait être calculée et, par conséquent, il n'est pas possible de l'appliquer.

<sup>17</sup> À cet égard, il convient de rappeler que la directive 2006/112 est une refonte de la sixième directive 77/388, qui n'implique donc pas, en principe, de modifications du contenu normatif de ses dispositions (voir considérant 3 de la directive 2006/112).

<sup>18</sup> Point 32 de cet arrêt.

<sup>19</sup> Voir également arrêt *Český rozhlas*, point 32, in fine.



39. Au vu de ce qui précède, je suis d'avis que ni le libellé de l'article 378, paragraphe 1, et de l'annexe X, partie A, point 2, de la directive 2006/112, ni, par conséquent, celui de l'article 151 de l'acte d'adhésion de 1994, lu en combinaison avec l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de cet acte, ne modifient les conclusions formulées aux points 20 à 29 des présentes conclusions.

*La finalité de la règle énoncée à l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112*

40. Une interprétation littérale des dispositions de la directive 2006/112 conduirait donc à la conclusion que le traitement des activités de l'organisme public de radiotélévision financées par le produit de la redevance de programme comme taxées est incompatible avec ces dispositions. Or, il semble que, ce que font observer tant la juridiction de renvoi dans son ordonnance que, en particulier, le gouvernement danois dans ses observations, telle n'était pas l'intention des États membres lors de la négociation de l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de l'acte d'adhésion de 1994, ni celle du législateur de l'Union en ce qui concerne l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec son annexe X, partie A, point 2, et auparavant l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388 et son annexe E, point 7.

41. Le gouvernement danois précise que le libellé de ces dispositions est le fruit d'un compromis entre les États membres qui, au cours des travaux législatifs relatifs à la sixième directive 77/388, n'ont pas été en mesure de parvenir à un accord sur la question de la taxation des services des organismes publics de radiotélévision financés par le produit d'une redevance telle que la redevance de programme autrichienne. Ce compromis devait consister dans le fait que ces services étaient, en principe, exonérés, tandis que les États membres concernés se voyaient accorder la possibilité de déroger à cette exonération. Cette dérogation a ensuite été étendue à certains nouveaux États membres, dont la République d'Autriche, en vertu de l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de l'acte d'adhésion de 1994, et est actuellement transposée dans le droit dérivé à l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 2, de cette directive.

42. Une telle solution pouvait être justifiée lors de l'adoption de la sixième directive 77/388 en 1977. En effet, à cette époque, il existait, dans la plupart des États membres, un monopole ou un quasi-monopole des organismes publics de radiotélévision, notamment de télévision, et la seule utilisation pratique des récepteurs de radiotélévision par les ménages consistait à capter les programmes diffusés par voie terrestre. Il était donc, en principe, possible de considérer que l'achat d'un tel récepteur équivalait à l'utilisation du service public de radiodiffusion, de sorte que la redevance obligatoire au titre de sa possession constituait une rémunération sui generis de ces services. Il faut également garder à l'esprit le fait que cette solution a été introduite à titre provisoire, initialement pour une période de cinq ans.

43. Ladite solution était déjà beaucoup moins justifiée au moment de la négociation de l'acte d'adhésion de 1994, à la suite de la libéralisation du marché de la radiotélévision en Europe, fondée sur les dispositions de la directive 89/552/CEE<sup>20</sup>, et du développement de la télévision câblée et par satellite. En revanche, elle est totalement injustifiée à l'heure actuelle dès lors que, d'une part, la possession d'un récepteur de radio ou de télévision, même adapté à la réception de programmes, n'équivaut nullement à l'utilisation des services des organismes publics de radiodiffusion (ni même à l'utilisation des services des organismes de radiotélévision) et, d'autre part, la réception de ces programmes est également possible sans l'aide d'un tel récepteur, y

<sup>20</sup> Directive du Conseil du 3 octobre 1989 visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à l'exercice d'activités de radiodiffusion télévisuelle (JO 1989, L 298, p. 23).

compris en dehors des frontières de l'État membre de l'organisme de radiodiffusion, notamment sur Internet. La redevance au titre de la possession d'un récepteur constitue donc une sorte de contribution publique qui, tout en contribuant à financer les activités des organismes publics de radiodiffusion, est totalement détachée de l'utilisation effective de leurs services. D'où la solution retenue par la Cour dans l'arrêt *Český rozhlas*.

44. À cet égard, il y a lieu de relever que l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, telle que retenue par la Cour dans cet arrêt, remonte très loin en arrière et ne doit pas constituer une surprise. Dans les arrêts *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*<sup>21</sup> et *Hong Kong Trade Development Council*<sup>22</sup>, rendus encore dans le cadre de la directive 67/228/CEE<sup>23</sup>, mais peu de temps après l'entrée en vigueur de la sixième directive 77/388, la Cour avait déjà jugé qu'une prestation de services peut être taxée lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux, c'est-à-dire qu'il existe un lien direct entre sa prestation et la contrepartie réellement reçue pour celle-ci. En effet, dans le cas contraire, il n'y aurait pas de base d'imposition et la relation entre les parties n'aurait pas le caractère d'un contrat faisant l'objet d'une harmonisation fiscale. Cette jurisprudence a ensuite été systématiquement consolidée et développée<sup>24</sup> et la solution retenue dans l'arrêt *Český rozhlas* en est la conséquence logique.

45. Néanmoins, je considère que l'objectif qu'est censé poursuivre l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112, à savoir la mise en œuvre du point 2, sous h), de la partie IX de l'annexe XV de l'acte d'adhésion de 1994, doit être pris en considération pour l'interprétation de cette disposition. Dans le cas contraire, l'article 378, paragraphe 1, de cette directive serait dénué d'objet dans la mesure où il n'existerait aucun service fourni par l'organisme public de radiotélévision en Autriche susceptible d'être taxé en vertu de cette disposition. En effet, ladite disposition a la nature d'une clause de *standstill* et la seule activité susceptible d'être concernée par cette clause est celle de l'ORF, financée par le produit de la redevance de programme qui était admise avant l'adhésion de la République d'Autriche à l'Union. Il y aurait donc une contradiction interne entre l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 et l'article 378, paragraphe 1, de celle-ci. Or, l'existence d'une telle contradiction remet en cause, à mon sens, les enseignements tirés d'une interprétation littérale et justifie, en l'occurrence, de recourir à une interprétation systématique et téléologique des dispositions de cette directive.

46. En convenant de la dérogation figurant à l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de l'acte d'adhésion de 1994, les États membres ont entendu permettre à la République d'Autriche de maintenir sa législation nationale en vertu de laquelle les activités de l'organisme public de radiotélévision, financées par le produit de la redevance de programme, étaient considérées comme soumises à la TVA, de sorte que la taxe afférente était ajoutée au montant de cette redevance et que le radiodiffuseur public bénéficiait d'un droit à déduction de la TVA acquittée sur les biens et les services qu'il utilisait aux fins de ces activités.

47. Ainsi qu'il ressort tant de la décision de renvoi que des observations de l'ORF, c'est précisément le maintien de ce droit à déduction qui a été la principale raison pour laquelle la République d'Autriche maintient jusqu'à ce jour, après son adhésion, le système de taxation des activités de ce diffuseur public et l'objectif réel de l'accord figurant à l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de l'acte d'adhésion de 1994.

<sup>21</sup> Arrêt du 5 février 1981 (154/80, EU:C:1981:38, points 12 à 14).

<sup>22</sup> Arrêt du 1<sup>er</sup> avril 1982 (89/81, EU:C:1982:121, point 10).

<sup>23</sup> Deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, p. 1303).

<sup>24</sup> Voir arrêt *Český rozhlas*, points 20 à 22 et jurisprudence citée.

48. Par conséquent, l'article 378, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit, selon moi, être interprété en ce sens qu'il permet à la République d'Autriche de traiter les activités de l'organisme public de radiotélévision comme des activités soumises à la TVA, de sorte que ce dernier a le droit de déduire la TVA payée en amont, la perte de recettes fiscales qui en résulte étant compensée par une redevance additionnelle ajoutée à la redevance de programme, dont le produit alimente cependant non pas le budget de l'ORF, mais celui de l'État.

49. Cette contribution supplémentaire ne constitue pas une TVA au sens de la directive 2006/112, dès lors qu'elle n'est fondée sur la rémunération d'aucune prestation effectuée à titre onéreux. Il s'agit plutôt d'une charge publique de nature directe, totalement étrangère au système commun de TVA. Elle ne saurait donc être considérée comme ayant été perçue en violation de la directive 2006/112<sup>25</sup>, ni, plus largement, du droit de l'Union. Certes, on peut juger maladroit de qualifier cette redevance supplémentaire de « TVA » et de la présenter en tant que telle aux redevables. Toutefois, dans la mesure où cela ne met pas en péril l'efficacité du système commun de TVA, il ne me semble pas que cela constitue un problème justifiant de considérer ladite redevance supplémentaire comme étant illégale, en tout état de cause du point de vue du droit de l'Union.

50. Une telle interprétation ne causerait pas de préjudice injustifié aux personnes assujetties au paiement de la redevance de programme, dès lors que, en vertu de l'habilitation légale de l'ORF, elle détermine le montant de cette redevance dans son intégralité, y compris le montant de la redevance additionnelle. Cette dernière ne représente donc pas une charge supplémentaire pour les redevables, seule change l'affectation du montant perçu à ce titre.

51. Compte tenu d'une telle interprétation est également sans pertinence la question du champ d'application *ratione personae* de l'obligation de payer la redevance de programme soulevée par la seconde question préjudicielle, dès lors que cette redevance se situe en dehors du champ d'application du droit de l'Union.

52. Il convient encore de relever que l'assujettissement à la TVA, maintenu conformément au point 2, sous h), deuxième tiret, de la partie IX de l'annexe XV de l'acte d'adhésion de 1994, ne peut avoir d'incidence sur les ressources propres de l'Union. Or, comme l'ORF l'indique dans ses observations, la redevance de programme est soumise à un taux réduit de TVA (10 %), en contrepartie de laquelle cet organisme dispose d'un droit complet à déduction de la TVA payée en amont. Or, les biens et les services acquis par l'ORF pour les besoins de son activité sont, pour la plupart, taxés au taux normal de TVA (20 %), ce qui implique un excédent important de taxe payée et un droit au remboursement de cette taxe par le budget de l'État, et donc une diminution des ressources propres de l'Union. Se pose donc la question de la compatibilité d'une telle situation avec le point 2, sous h), deuxième tiret, de la partie IX de l'annexe XV de l'acte d'adhésion de 1994. Il s'agit toutefois d'une question concernant la bonne exécution par la République d'Autriche de ses obligations en matière de ressources propres de l'Union, qui n'affecte pas la compatibilité avec le droit de l'Union de la seule redevance complémentaire ajoutée à la redevance de programme.

<sup>25</sup> Il n'est pas non plus nécessaire de renvoyer ici à l'article 401 de la directive 2006/112, étant donné qu'il vise la taxation d'opérations relevant de cette directive, même s'il s'agit d'opérations exonérées.

## Conclusion

53. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose de répondre comme suit aux questions préjudicielles posées par le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) :

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 378, paragraphe 1, de celle-ci ainsi qu'avec l'article 151, paragraphe 1, de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Norvège, de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne, du 26 juillet 1994, et l'annexe XV, partie IX, point 2, sous h), de cet acte,

doit être interprété en ce sens que :

il ne s'oppose pas à la perception par la République d'Autriche d'une redevance additionnelle à la redevance de programme, au sens de l'article 31 du Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (loi fédérale relative à l'Österreichischer Rundfunk), afin de compenser la perte de recettes budgétaires au titre de la taxe sur la valeur ajoutée qui résulte du droit de l'organisme public de radiotélévision de déduire la taxe acquittée sur les biens et les services acquis par celui-ci aux fins de ses activités financées par le produit de cette redevance de programme.