

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. CLAU GULMANN

présentées le 13 juillet 1993\*

*Monsieur le Président,  
Messieurs les Juges,*

1. Dans les présentes affaires, la Commission fait valoir que la République française, le grand-duché de Luxembourg et le royaume d'Espagne ont institué des règles qui ont pour conséquence le non-respect, dans les trois pays, de l'article 9, paragraphe 2, sous e) de la sixième directive TVA du Conseil<sup>1</sup>. Ces affaires trouvent leur origine dans un désaccord entre les parties quant à l'interprétation exacte de la notion de « prestations de publicité » telle qu'elle est utilisée à l'article 9, paragraphe 2, sous e) de la directive.

2. Le titre VI de la directive contient des règles fixant le *lieu des opérations imposables*. Ces règles jouent un rôle dans les cas où la livraison des biens et les prestations de service concernent plusieurs pays. Leur objectif est surtout de garantir qu'une seule et même transaction n'est pas frappée d'une double imposition ni qu'elle échappe à la taxe.

L'article 8 énonce ce qu'il convient d'entendre par le lieu d'une livraison de biens, alors que l'article 9 fixe le lieu des prestations de service.

Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, « le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique... ». L'État membre compétent pour percevoir la taxe est ainsi celui du *siège du prestataire de service*.

L'article 9, paragraphe 2 comporte une série d'exceptions à cette règle générale. Pour certaines prestations de service, il fixe d'autres lieux de prestations que celui du siège du prestataire, comme par exemple l'endroit où les prestations sont matériellement exécutées (par exemple les activités de divertissement). Le paragraphe 2, sous e) dispose que, pour une série d'opérations importantes en pratique (cession de droits exclusifs, prestations d'avocats, d'experts comptables et autres activités de conseil, opérations bancaires etc.), *c'est le siège du preneur* qui constitue le lieu des prestations. Les « prestations de publicité » figurent également parmi ces opérations.

Lorsqu'une opération est considérée comme une prestation de publicité, elle est imposable dans le pays du preneur, alors que, dans le cas contraire, la taxe est prélevée dans le pays du prestataire de service conformément à la règle générale, à moins que la transaction ne relève d'une autre des exceptions inscrites au paragraphe 2.

Le septième considérant de la directive contient une contribution importante à la compréhension du rapport entre les para-

\* Langue originale: le danois.

<sup>1</sup> — Directive 77/388 du 17.5.1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

graphes 1 et 2 de l'article 9, à savoir que: « la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétence entre les États membres, notamment en ce qui concerne ... les prestations de service; ... si le lieu des prestations de service doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu *dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de service effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens* » (c'est nous qui soulignons).

3. La Commission soutient qu'en excluant certaines transactions du champ d'application de la disposition de l'article 9, paragraphe 2 relative aux prestations de publicité, les trois États membres ont manqué aux obligations que leur impose la directive.

La France et l'Espagne ont conclu au rejet du recours. Le Luxembourg n'a pas produit de mémoire en défense.

4. Comme on l'a dit, le litige trouve son origine dans la différence de point de vue des parties sur l'interprétation qu'il convient de donner à la notion de prestations de publicité telle qu'elle est utilisée à l'article 9, paragraphe 2. La Commission fait valoir une interprétation large, alors que les gouvernements espagnol et français ont présenté une interprétation plus étroite.

5. Il ressort des déclarations de la Commission que les affaires portent sur certaines règles ou pratiques administratives nationales concrètement précisées, relatives à ce qu'il convient d'entendre par prestations de publicité au sens des législations sur la TVA et la Commission a d'ailleurs confirmé au

cours de l'audience qu'elle souhaite seulement que la Cour constate que les règles et la pratique visées dans les requêtes sont contraires à la directive.

6. En ce qui concerne la France, il s'agit de règles contenues dans une instruction administrative du 14 décembre 1983, selon laquelle les prestations suivantes ne doivent pas être considérées comme des prestations de publicité:

- « a) la facturation par une entreprise de publicité de frais qui s'analysent comme la contrepartie de la vente de biens meubles corporels consentie à son client (...), à titre d'exemple la facturation par une entreprise de publicité à son client de biens acquis en vue d'être distribués gratuitement à l'occasion de jeux, loteries, cadeaux, concours ... ou installés dans les lieux de vente pour l'exposition des produits;
- b) les prestations susceptibles d'être réalisées par une entreprise de publicité lorsqu'elle intervient dans des manifestations diverses telles que séances récréatives, cocktails, etc.;
- c) la fabrication proprement dite de supports publicitaires (opération d'impression de documents publicitaires par un imprimeur, confection d'un panneau publicitaire). »

En ce qui concerne le Luxembourg, la Commission prétend qu'il y a infraction à la directive lorsque, de leur propre aveu, les autorités ont pour pratique de ne pas considérer comme des presta-

tions de publicité au sens de la directive les transactions suivantes:

- vente de biens meubles corporels dans le cadre d'une campagne publicitaire;
- prestations réalisées dans le cadre d'opérations de relations publiques à l'occasion de manifestations telles que conférences de presse, séminaires, cocktails, séances récréatives etc.;
- location d'emplacements réservés à la publicité.

Pour l'Espagne, la Commission estime que l'infraction à la directive réside dans la pratique administrative qui consiste à ne pas considérer comme des prestations de publicité: « les opérations dites de promotion qui sont réalisées au moyen de la prestation de services d'hôtellerie ou au moyen d'activités récréatives telles que la fourniture d'aliments, de repas, l'organisation de spectacles, de jeux, de concours, de fêtes ou autres manifestations similaires ».

7. Pour condamner les États concernés, il suffit de pouvoir établir que les exceptions ainsi délimitées à la règle de la directive sur les prestations de publicité sont excessives.

Si nous le soulignons c'est qu'à notre avis il sera difficile sur la base des informations disponibles en l'espèce, et, en tout cas, sans grande utilité, de se prononcer sur l'interprétation à donner en général à la notion de

prestations de publicité au sens de la directive. Pour constater le manquement, il n'est pas nécessaire de partir du principe que la définition de la notion de prestations de publicité jugée appropriée par la Commission est correcte à tous égards.

8. Bien sûr, la Cour doit se prononcer sur les questions litigieuses qui sont déterminantes pour savoir si l'on peut faire droit à la Commission. Toutefois, comme on le verra ci-après, la Cour peut le faire sans se lier par une définition générale et abstraite de la notion litigieuse, et donc sans prendre position sur certaines questions de délimitation: on pourrait utilement, pour l'instant, laisser aux États membres et à la Commission le soin de tenter de résoudre ces questions au sein du comité consultatif de la TVA, de sorte à obtenir un accord sur une définition commune et utilisable en pratique de la notion de prestations de publicité au sens de la directive.

Ce serait d'autant plus judicieux que les gouvernements espagnol et français ont expliqué qu'au cours des débats antérieurs au sein de ce comité le bien fondé en tout point de la thèse de la Commission a été mis en doute par des États membres autres que les trois États défendeurs. De surcroît, ces deux gouvernements ne sont pas sûrs que la disposition litigieuse est appliquée tout à fait correctement et uniformément dans tous les États membres contre lesquels aucun recours n'a été formé <sup>2</sup>, comme l'affirme la Commission.

2 — L'affirmation de la Commission sur ce point vise à présent également l'Irlande. A l'origine, la Commission avait formé un recours similaire contre l'Irlande, en même temps que les trois présents recours. Après que le gouvernement irlandais ait admis le bien-fondé des conclusions de la Commission, cette dernière s'était désistée.

9. A notre avis, l'arrêt de la Cour dans les présentes affaires, constituera une base appropriée pour la poursuite des discussions sur une délimitation, utilisable en pratique, du champ d'application de cette disposition.

10. Lorsque la Cour devra se prononcer sur ces affaires, elle pourra prendre pour point de départ un élément simple et incontestable. La notion de prestations de publicité telle qu'elle est utilisée à l'article 9, paragraphe 2, sous e) doit être interprétée et appliquée en pratique de manière uniforme dans les États membres. Les parties sont d'ailleurs d'accord sur ce point. Le respect de cette exigence est indispensable pour une délimitation rationnelle du champ d'application des législations nationales en matière de TVA, ainsi que pour éviter les conflits de compétence <sup>3</sup>.

11. La Commission fait valoir pour l'essentiel qu'au sens de la directive les prestations de publicité sont toutes les prestations — de quelque nature qu'elles soient — fournies par des agences de publicité et qui ont pour but de promouvoir la vente de marchandises ou la fourniture de services.

Les gouvernements espagnol et français font valoir que, de même que les autres dispositions de la directive, la disposition relative aux prestations de publicité à l'article 9, paragraphe 2, sous e) renvoie à des opérations bien déterminées, caractérisées par leur nature, qui sont des prestations de publicité au sens étroit. Ainsi, le gouvernement français définit les prestations de publicité au sens de la directive comme des prestations qui concourent à la production et à la diffusion d'une annonce ou d'un ensemble

d'annonces destiné à vanter les mérites d'un produit ou de l'assujetti qui en assure la vente, quel que soit le support de diffusion utilisé. Pour sa part, le gouvernement espagnol définit la notion comme couvrant les services de diffusion, au moyen d'un support quelconque, et les services préparatoires qui sont directement liés ou qui sont directement nécessaires à la diffusion en question.

La conséquence pratique de ces définitions est surtout que la disposition ne couvre pas les prestations de promotion liées à une activité publicitaire telles que, par exemple, les concours, les séances récréatives, les cocktails et les livraisons de biens etc.

Les deux gouvernements soulignent par ailleurs qu'on obtiendrait une situation juridique uniforme aussi bien si l'on retenait leur interprétation que si l'on choisissait celle de la Commission.

12. Il est exact que, pour éviter les cas de double imposition ou de non imposition, il suffit de se fonder sur une seule et même interprétation.

Il est également vrai que, comme le disent ces deux gouvernements, le fait que, selon les dires de la Commission, les conceptions de cette dernière sont partagées par les États membres qui ne font pas l'objet de poursuites, ne saurait constituer un critère décisif pour la prise de position de la Cour.

L'élément déterminant est de savoir comment il convient d'interpréter la disposition, compte tenu de son libellé, de son contexte et de son objectif.

<sup>3</sup> — Voir l'arrêt de la Cour du 23 janvier 1986, *Trans-Tirreno* (283/84, Rec. p. 231).

13. A l'origine, la Commission a fait valoir que ni le contexte de la disposition ni son objectif n'offraient d'éléments d'interprétation et qu'il était donc nécessaire de l'interpréter en fonction du langage courant <sup>4</sup>.

Les parties ont également débattu de la manière dont les termes « prestations de publicité » sont entendus, soit par « l'homme de la rue », soit par les professionnels du secteur de la publicité. Cette tentative s'appuie, entre autres, sur des définitions de dictionnaires français et espagnols.

Les deux gouvernements ont aussi fait appel, pour étayer leur interprétation, à des définitions données de cette notion dans la directive 84/450 sur la publicité trompeuse et la directive 89/552 sur la télévision sans frontière <sup>5</sup> ainsi que dans la convention du Conseil de l'Europe du 15 mars 1989 sur la télévision transfrontières.

14. Nous espérons qu'on ne nous en voudra pas de ne pas nous attarder sur ces arguments qui sont exposés plus en détail dans le rapport d'audience.

Les différences entre les résultats des essais d'interprétation linguistique de la disposition justifient un certain scepticisme quant à la possibilité d'aboutir sur cette base à une solution qui ferait autorité.

4 — La Commission se réfère à l'arrêt de la Cour du 14 mai 1985, *Van Dijk's Boekhuis* (139/84, Rec. p. 1405), où l'expression « fabriqué » a été interprétée sur la base du langage courant.

5 — Voir respectivement JO 1984 L 250, p. 17 et JO 1989 L 298, p. 23.

Il n'est pas non plus possible de trouver un élément d'interprétation significatif dans les définitions des actes de droit communautaire et autres qui ont été cités, car ces derniers ont été adoptés dans des contextes et avec des objectifs différents de ceux relatifs au domaine de la TVA.

15. Ce qui nous incite le plus à rejeter les tentatives de résoudre le problème d'interprétation sur la base du sens naturel des termes « prestations de publicité » est toutefois que l'objectif de la disposition en cause, examiné à la lumière des principes fondamentaux du système de la TVA, apporte des éléments d'interprétation solides.

Il convient de rappeler que les considérants de la directive soulignent que *le pays du preneur* doit être le lieu de livraison et donc le lieu de l'imposition « pour certaines prestations de service effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens. »

Dans sa réplique dans l'affaire contre l'Espagne, la Commission a d'ailleurs bien souligné que la disposition devait être interprétée à la lumière de ce considérant.

16. Le principe de base en matière de taxe à la valeur ajoutée est que celle-ci doit être supportée en dernière instance par *le consommateur final*, c'est-à-dire l'acheteur du produit en cause, que ce produit soit une marchandise ou une prestation de service.

Bien sûr, il est exact que le système de la TVA connaît certaines exceptions à ce principe, mais c'est en fonction de ce dernier qu'il convient d'interpréter les dispositions qui ne dérogent pas clairement audit principe.

17. Conformément au considérant précité, l'article 9, paragraphe 2, sous e) fixe le pays du preneur en tant que lieu de l'imposition, précisément au motif qu'il s'agit de prestations de service effectuées entre *assujettis* et dont le coût entre dans le prix des biens.

Les prestations qui visent à promouvoir la vente de marchandises ou de services au consommateur final sont fournies par le prestataire de service (l'agence de publicité) à l'opérateur (le producteur ou le commerçant) qui souhaite qu'un produit soit vendu au consommateur final.

Dans les présentes affaires, il s'agit de transactions entre *assujettis* (l'opérateur n'est pas le consommateur final) et il s'agit de coûts entrant dans le prix des biens, qui doit être payé par le consommateur final pour le produit livré et sur lequel il doit payer la TVA dans le pays où intervient le paiement définitif de cette taxe.

18. Dans l'affaire contre la France, mention a été faite d'un arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Paris, le 10 décembre 1991. L'affaire concernait un cas où une agence de publicité française avait été chargée par la brasserie belge Bass de mener une importante campagne de promotion en vue de mieux faire connaître la marque « Bass » aux consommateurs français de bière. L'agence de publicité française a notamment installé sur l'un des quais de la Seine un pôle publicitaire comportant un port anglais reconstitué, une terrasse, un podium et un bateau, le tout servant de support à la publicité de la bière « Bass ». Le site ainsi créé était utilisé pour la dégustation gratuite de la bière « Bass » par le public et pour les invitations de personnalités du monde du sport, de la télévision et

du spectacle, les manifestations publicitaires organisées sur place étaient annoncées dans la presse et par les radios périphériques et n'ont donné lieu à aucune perception de recettes. Les autorités françaises n'ont pas estimé que les dépenses afférentes à cette manifestation, en ce qui concerne les invitations, la location de bateaux, les cachets des artistes, les frais de podium et de gardiennage ainsi qu'une partie des honoraires, constituaient des prestations de publicité au sens de la directive. L'agence de publicité était de l'avis opposé.

La Cour d'appel a jugé que la notion de prestations de publicité couvre « l'ensemble des opérations qui y concourent effectivement; que si les diverses actions entreprises participent à une finalité unique, exclusivement publicitaire, elles doivent, dès lors, et quelle que soit la forme de ces interventions en direction du public, être regardées comme procédant directement de l'exécution d'une prestation unique dont elles sont indissociables; qu'il s'ensuit, eu égard aux circonstances susrappelées, que [l'agence de publicité] a réalisé par l'ensemble des opérations mises en œuvre en exécution du contrat de promotion publicitaire de la bière 'Bass' prévoyant une rémunération globale — des 'prestations de publicité' ...; que, par suite, et dès lors qu'il est constant que le bénéficiaire des prestations de publicité fournies par [l'agence de publicité] est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre de la Communauté, le ministre n'est pas fondé à soutenir... », que la TVA sur ces prestations doit être payée en France.

Cet arrêt, qui a été déféré au Conseil d'État, nous semble correspondre à l'état du droit et il constitue d'ailleurs un bon exemple de l'importance pratique des problèmes que nous débattons ici.

19. A notre avis, on peut partir du principe que l'article 9, paragraphe 2, sous e) doit s'appliquer, au moins dans les cas où un opérateur établi dans un pays fait appel aux services d'une agence de publicité établie dans un autre pays en vue de mener une campagne de publicité et que les différents moyens mis en œuvre dans cette campagne visent vraiment à promouvoir la vente des produits de l'opérateur concerné.

Il n'y a pas lieu, dans une telle situation, de donner à la notion de prestations de publicité un champ d'application étroit. Il n'y a pas de raison de distinguer entre les moyens utilisés, selon qu'on peut dire que ces moyens relèvent du domaine traditionnel des prestations de publicité ou que d'autres moyens de commercialisation, tels que des concours et des séances de démonstration, sont mis en œuvre, ou encore selon que les frais de l'agence de publicité couvrent des prestations de publicité au sens étroit ou comportent également des frais d'achat de lots pour des concours, des frais de location de locaux ou des frais de nourriture et de boisson en relation avec des activités publicitaires au sens large.

Ce qui est déterminant est que les dépenses peuvent être considérées de bonne foi comme des dépenses visant à promouvoir la vente des produits du preneur des prestations de publicité et entrent donc dans le prix payé par le consommateur final pour le produit.

20. Il y a aussi une raison plus pratique de préférer cette interprétation de la notion de prestations de publicité. En effet, elle évite à l'agence de publicité de diviser les factures qu'elle établit pour ses clients entre, d'une

part, celles qui concernent les activités de publicité au sens étroit, et sur lesquelles il convient de payer la TVA dans le pays du preneur et, d'autre part, celles qui ne sont pas considérées comme des prestations de publicité et pour lesquelles il faut payer la TVA dans le pays de l'agence de publicité, de telle sorte que le preneur doit finalement supporter la TVA, à moins que les règles communautaires ne lui permettent d'obtenir le remboursement de cette taxe<sup>6</sup>.

21. Nous admettons qu'il n'est pas possible d'exclure que cette utilisation large de la notion de prestations de publicité entraîne des abus. Il faut, bien sûr, permettre aux États membres d'agir contre cette éventualité. C'est pourquoi nous avons mentionné qu'il doit s'agir d'opérations qui peuvent de bonne foi être considérées comme visant à promouvoir la vente des produits.

22. Il résulte de ce que nous venons de dire que la délimitation de la notion de prestations de publicité consacrée en droit français et espagnol, et selon laquelle une série de transactions ne sont pas traitées comme des prestations de publicité, enfreint la disposition inscrite à l'article 9, paragraphe 2, sous e) de la directive. Il convient donc de faire droit aux recours de la Commission.

23. Ce que nous avons dit ne constitue pas une prise de position sur le point de savoir si l'article 9, paragraphe 2, sous e) ne couvre,

6 — D'après les explications du gouvernement espagnol à l'audience, il n'y a pas de restitution de la TVA sur les prestations exclues de la notion de prestations de publicité. Le gouvernement français a déclaré que la restitution de la TVA dépendait de la nature des prestations en cause. Voir par ailleurs à cet égard la directive 79/1072 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO 1979 L 331, p. 11).

comme le soutient la Commission, que les prestations fournies par des agences de publicité, ou si les prestations de publicité au sens de cette disposition peuvent également être fournies par des entreprises autres que de telles agences.

défense et la Commission en a fait état pour demander que la Cour rende un arrêt conforme à ses conclusions tout en demandant que le prononcé de l'arrêt n'intervienne pas avant l'issue de la procédure dans les affaires contre l'Espagne et la France.

Nous ne nous sommes pas non plus prononcés sur la question de savoir s'il pouvait être opportun de limiter le domaine d'application de cette disposition dans les cas où les agences de publicité se bornent à fournir des prestations isolées qui ne sont pas des prestations de publicité au sens étroit, par exemple une manifestation unique, où des consommateurs potentiels d'une marchandise sont invités à un séjour en hôtel pour assister à une démonstration de cette marchandise.

L'article 94, paragraphe 2, du règlement de procédure prévoit qu'avant de rendre un arrêt par défaut, il convient d'examiner « la recevabilité de la requête » et de vérifier « si les formalités ont été régulièrement accomplies et si les conclusions du requérant paraissent fondées » <sup>7</sup>. Comme il ne fait aucun doute que la requête est recevable et que les formalités ont été régulièrement accomplies, et que d'après ce qui a été dit ci-dessus on peut estimer que les conclusions de la Commission sont fondées, il convient de condamner le Luxembourg conformément aux conclusions de la Commission.

24. Comme nous l'avons dit, le Luxembourg n'a pas soumis de mémoire en

## Conclusions

25. Nous proposons donc à la Cour de constater:

- qu'en excluant une série d'opérations économiques de la notion de « prestations de publicité » inscrite à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive;
- qu'en excluant une série d'opérations économiques (telles que les conférences de presse, les séminaires, les cocktails, les manifestations récréatives et la location de locaux dans un but publicitaire) de la notion de « prestations de publi-

<sup>7</sup> — La Cour n'a jusqu'à présent pris de décision que deux fois dans des cas d'arrêts par défaut. Voir en dernier lieu, l'arrêt du 21 septembre 1989, Commission/Grèce (68/88, Rec. p. 2965).



citée » inscrite à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA, le grand-duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive;

- qu'en instituant et en maintenant un système de TVA pour les activités de publicité qui exclut certaines prestations, telles que les actions de promotion, de la notion de prestations de publicité inscrite à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA, le royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive;
- que les trois États membres doivent supporter les dépens de l'instance qui concerne respectivement chacun d'eux.