

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GEORGES COSMAS
présentées le 1^{er} février 1996 *

1. Dans la présente affaire, la Cour est invitée à interpréter 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 ¹ (ci-après la « sixième directive »), et plus particulièrement les articles 5, 6 et 9 de celle-ci.

I — Litige

2. La demanderesse au principal, la société Faaborg-Gelting Linien A/S (ci-après la « société Faaborg »), dont le siège social est établi à Faaborg au Danemark, est une société de droit danois qui exploite un ferry assurant la liaison entre l'Allemagne et le Danemark, sur la ligne Faaborg-Gelting. Durant la traversée, des repas et des boissons, destinés à être consommés sur place, sont fournis aux passagers. La société Faaborg n'a pas repris les recettes provenant de la fourniture de repas et de boissons à bord

du navire dans ses déclarations relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires pour les exercices 1984 à 1989.

3. La société Faaborg soutient que la fourniture de boissons et de repas aux passagers du ferry, visée ci-dessus, doit être qualifiée de prestation de services et que, en conséquence, conformément à l'article 3 a, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») de 1980, qui est la transposition de l'article 9 de la sixième directive, il faut considérer comme lieu de la prestation des services concernés le siège de l'entreprise, à savoir le Danemark. Les autorités fiscales allemandes ont appliqué la taxe sur le chiffre d'affaires aux recettes provenant de la fourniture des repas et boissons visés ci-dessus, en faisant valoir que, en vertu de la législation allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, première phrase, et paragraphe 3, point 1, et article 3, paragraphes 1 et 6, de l'UStG), la fourniture de repas et de boissons aux passagers est une livraison de biens, imposable au lieu où elle est effectuée. Tant la réclamation que le recours introduits par la société Faaborg à l'encontre de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires ont été rejetés. Ensuite, la société a introduit un pourvoi devant le Bundesfinanzhof, lequel a jugé nécessaire de soumettre des questions préjudicielles à la Cour, conformément à l'article 177 du traité CE.

* Langue originale: le grec.
1 — JO L 145, p. 1.

II — Questions préjudicielles

tent par une convention la double imposition des opérations dans le cas particulier considéré? »

4. Par son arrêt du 3 mai 1994², la cinquième chambre du Bundesfinanzhof demande à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

- « 1) Quelles sont les règles énoncées par la sixième directive (77/388/CEE) pour l'imposition des opérations consistant à servir des aliments aux fins de la consommation sur place (opérations de restauration)?
- 2) En l'absence de telles règles: Quelles règles de droit communautaire s'appliquent aux opérations de restauration sur des moyens de transport qui circulent entre des États membres ayant des réglementations nationales divergentes en ce qui concerne le lieu de l'opération imposable?
- 3) En l'absence de règles de droit communautaire: Des États membres peuvent-ils maintenir leurs réglementations divergentes en ce qui concerne les opérations de restauration et la localisation de celles-ci lorsque ces États membres évi-
5. En ce qui concerne ces questions, il convient, en premier lieu, d'observer que les opérations effectuées à bord du ferry décrites ci-dessus sont couvertes par les dispositions de la sixième directive. Il existe, sur ce point, un précédent jurisprudentiel. En effet, dans une affaire plus ancienne, la Cour a déjà eu l'occasion de traiter des problèmes soulevés par l'application de la sixième directive aux activités exercées à bord d'un navire assurant la liaison entre deux États membres³. En conséquence, comme l'ont souligné, dans leurs observations, la Commission et tous les États membres qui sont intervenus, à savoir la République fédérale d'Allemagne, le royaume des Pays-Bas et la République italienne, les deuxième et troisième questions sont sans objet, parce qu'elles sont fondées sur l'idée que ces activités n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions communautaires concernées. Ces questions n'exigent donc pas de réponse. En ce qui concerne la première question, ainsi qu'il résulte des motifs de l'ordonnance de renvoi, le litige soulève essentiellement des problèmes relatifs à l'interprétation des articles 5, 6, 8 et 9 de la directive. Plus particulièrement: en premier lieu et principalement se pose la question de la qualification de l'activité litigieuse; en deuxième lieu se pose la question de la détermination du lieu où l'opération imposable concernée est réputée avoir été effectuée, c'est-à-dire du lieu de la fourniture des repas et boissons.

3 — Voir arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), qui concernait l'exploitation de machines à sous installées sur des ferries assurant des services réguliers entre des ports allemands et danois.

2 — JO C 288, du 15 octobre 1994, p. 2.

6. Il convient de noter aussi que, dans le cadre de la présente affaire, la Cour a, par une lettre du 3 octobre 1995, posé au gouvernement allemand et à la Commission des questions relatives au lieu d'immatriculation du ferry exploité par la société Faaborg et au champ d'application territorial de l'UStG. Il résulte de leurs réponses: a) que le ferry est immatriculé au registre du port de Faaborg, au Danemark, et b) que les eaux internationales, comme les eaux territoriales, n'entrent, en principe, pas dans le champ d'application territorial de la législation allemande relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »). Malgré cela, les opérations commerciales effectuées dans les eaux territoriales au bénéfice des consommateurs finaux sont considérées comme des opérations ayant lieu sur le territoire auquel s'applique la législation en question et sont, en conséquence, soumises à la TVA prévue par cette dernière.

III — Cadre législatif et jurisprudentiel

7. En vue d'instituer un système commun de TVA à l'intérieur de la Communauté, la sixième directive impose aux États membres d'adapter leurs systèmes nationaux de TVA aux règles communes qu'elle formule. Ces règles concernent, entre autres, la détermination du lieu pris en considération pour l'imposition des opérations, détermination qui, d'après le septième considérant de la sixième directive, est indispensable en vue d'éviter les conflits de compétence entre États membres.

8. Ainsi, l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive impose aux États membres de soumettre à la TVA toutes « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ». L'article 3, paragraphe 1, de la sixième directive dispose qu'« aux fins de l'application de la présente directive, l'intérieur du pays' correspond au champ d'application du traité instituant la Communauté économique européenne tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227 ». Ainsi que l'a Cour l'a jugé, dans l'arrêt Berkholz précité, « le champ d'application de la directive coïncide, pour chacun de ces États, avec le champ d'application de la législation fiscale en cause »⁴. Les articles 5 et 6 de la directive définissent les termes « livraison de biens » et « prestation de services ». D'après l'article 5, paragraphe 1, « est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ». Les termes « prestation de services » sont définis à l'article 6 de la directive, qui dispose qu'« est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5 ».

9. Les articles 8 et 9 de la directive contiennent des dispositions déterminant le lieu des opérations imposables. Pour les livraisons de biens, ce lieu est, conformément à l'article 8, le lieu de livraison des biens. En ce qui concerne les prestations de services, est considéré comme lieu de la prestation, d'après l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, le siège de l'activité économique du prestataire de services ou l'établissement sta-

⁴ — Point 16 de l'arrêt Berkholz précité.

ble à partir duquel il effectue la prestation de services ou, à défaut de ceux-ci, le lieu du domicile ou de la résidence habituelle du prestataire de services. Ainsi, la règle veut que l'on applique à une prestation de services la législation relative à la TVA de l'État membre avec lequel le prestataire de services a un lien territorial étroit. Pour définir ce lien, cette disposition utilise, d'après ce qui précède, deux facteurs de rattachement principaux et un troisième qui a un caractère subsidiaire.

10. A propos de cette disposition, la Cour a souligné que « pour éviter des conflits de compétence dans l'hypothèse où une prestation de services est susceptible de relever de l'ordre juridique de plus d'un État membre, le paragraphe 1 de l'article 9, dérogeant au principe strict de territorialité, établit la règle générale que la prestation est réputée se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue »⁵.

11. Interprétant la même disposition, la Cour a jugé, dans l'arrêt Berkholz précité, que, pour une prestation de services déterminée, le point de rattachement le plus utile du point de vue fiscal est, par priorité, « l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ... en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un

intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre »⁶. Dans le même arrêt, la Cour indique qu'« il résulte du contexte des notions utilisées par l'article 9 et du but de cette disposition ... que le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées »⁷. En conséquence, la disposition de l'article 9, paragraphe 1, identifie, en ce qui concerne les prestations de services, le lieu de la prestation et, par suite, le lieu d'application de la taxe avec le lieu où se trouve le siège de l'activité économique de la société fournissant les services concernés. Ce lieu est considéré, d'après la jurisprudence citée, comme le point de rattachement le plus utile du point de vue fiscal. Cela signifie que, d'après la disposition en question, la législation fiscale applicable à une prestation de services est principalement celle du lieu où est situé le siège de l'activité économique du prestataire de services.

12. En ce qui concerne l'interprétation des dispositions de la sixième directive, il faut également observer que les notions que comporte cette directive sont des notions de caractère communautaire et qu'elles doivent donc être interprétées de manière uniforme, de façon à éviter les divergences d'interprétation entre les États membres, d'où pourrait résulter la double imposition ou la non-

5 — Arrêt du 23 janvier 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231, point 15).

6 — Point 17 de l'arrêt Berkholz précité.

7 — Point 18 de l'arrêt Berkholz précité.

imposition⁸. A l'exigence d'une interprétation uniforme s'ajoute l'exigence de certitude et de prévisibilité de la législation communautaire, qui, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit de réglementations, comme les dispositions communautaires en matière de TVA, qui sont susceptibles de comporter des conséquences financières, de façon à ce que les intéressés connaissent avec précision l'étendue des obligations qui leur sont imposées⁹. Il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles à la lumière des dispositions et des principes jurisprudentiels que nous venons de mentionner.

IV — Réponse aux questions préjudicielles

13. Dans la présente affaire se pose essentiellement la question de savoir quelle est la législation en matière de TVA qui est applicable à des activités consistant dans la fourniture de repas et de boissons, destinés à être consommés sur place, sur un ferry assurant la liaison entre le Danemark et l'Allemagne. Pour résoudre ce problème, il faut, d'abord, répondre à la question de savoir si l'opération concernée doit être qualifiée de livraison de biens ou de prestation de services, au sens des dispositions précitées de la sixième directive. Ensuite, sur la base de cette qualifica-

tion, il faudra déterminer le lieu auquel se rattache cette opération, du point de vue fiscal.

Qualification de l'activité consistant dans la fourniture de repas et de boissons à bord d'un navire

14. Pour faire une distinction entre les notions de « livraison de biens » et de « prestation de services », il convient de rechercher quels sont les éléments principal et secondaire de l'activité concernée.

Ainsi, lorsque, au cours de la traversée, l'entreprise fournit aux passagers du ferry des repas et des boissons, moyennant paiement d'un prix déterminé, sans leur fournir aussi des services additionnels, il s'agit d'une « livraison de biens », dans la mesure où l'activité concernée se caractérise essentiellement par la fourniture de repas et de boissons, seul but visé par les passagers consommateurs.

En revanche, lorsque, comme cela paraît être le cas en l'espèce, les repas et boissons sont fournis aux passagers du ferry en même temps que des services supplémentaires, visant à assurer une consommation confortable à bord du ferry (c'est-à-dire sous la forme de services de restauration), ces

⁸ — Voir arrêts du 17 novembre 1993, Commission/France (C-68/92, Rec. p. I-5881), Commission/Luxembourg (C-69/92, Rec. p. I-5907), et Commission/Espagne (C-73/92, Rec. p. I-5997).

⁹ — Voir arrêt du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691, point 23). Voir aussi arrêts du 15 décembre 1987, Pays-Bas/Commission (326/85, Rec. p. 5091, point 24), et du 22 février 1989, Commission/France et Royaume-Uni (92/87 et 93/87, Rec. p. 405, point 22).

services sont la caractéristique essentielle de l'activité concernée, bien que cette dernière comporte aussi la fourniture de repas et de boissons. Dans ce cas, le prix est acquitté essentiellement en contrepartie de ces services et il s'agit d'une « prestation de services ».

15. En outre, cette qualification est confirmée par la classification internationale type, par industrie, de toutes les branches d'activité économique (CITI), qui a été établie par le bureau statistique des Nations unies¹⁰ et qui range dans la classe ex 85, sous le titre « services personnels », les restaurants et débits de boissons (groupe 852). Cette classification des activités litigieuses vaut aussi en droit communautaire, dans la mesure où elle a été reprise par les deux programmes généraux que le Conseil a adoptés en 1961 en vue de supprimer les restrictions à la libre prestation de services et les restrictions à la liberté d'établissement¹¹. Ainsi, conformément, d'ailleurs, à la jurisprudence de la Cour, la classification internationale précitée fait désormais partie intégrante du droit communautaire et, plus particulièrement, des programmes précités, ainsi que des actes communautaires visant à la mise en œuvre de ceux-ci¹².

16. En outre, la directive 68/367/CEE, que le Conseil a adoptée le 15 octobre 1968¹³,

concerne spécialement la réalisation de la liberté d'établissement et de la libre prestation des services pour les activités non salariées relevant des services personnels et précisément des services fournis par les restaurants et débits de boissons, ainsi que par les hôtels meublés et établissements analogues. L'article 2, paragraphe 2, de la directive dispose qu'« au sens de la présente directive, exerce une activité comprise dans le groupe 852 (restaurants et débits de boissons), toute personne physique ou société qui, à titre habituel et professionnel, fournit, en son propre nom et pour son propre compte, dans l'établissement ou les établissements qu'elle exploite, des aliments préparés ou des boissons destinés à être consommés sur place. Les dispositions de la présente directive visent également la fourniture de repas à consommer en dehors de l'établissement où ils sont préparés ». En conséquence, il est clair que, en vertu du droit communautaire, l'activité litigieuse doit être qualifiée de prestation de services.

17. Nous notons, en outre, que la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992¹⁴, modifiant la sixième directive, comporte une disposition dont il résulte, de manière indirecte mais claire, que le législateur communautaire considère les activités de restauration à bord d'un moyen de transport comme une prestation de services. L'article 1^{er}, paragraphe 4, de cette directive dispose que « la Commission soumet au Conseil, au plus tard le 30 juin 1993, un rapport accompagné, le cas échéant, des propositions appropriées sur le lieu de taxation des livraisons des biens destinés à la consommation à bord et des prestations de services, y

10 — Bureau statistique des Nations unies, *Études statistiques*, série M, n° 4, Rev. 1, New-York, 1958.

11 — JO 1962, 2, p. 32 et 36.

12 — Arrêt du 18 janvier 1979, Van Wesemael e.a. (110/78 et 111/78, Rec. p. 35, point 12).

13 — JO L 260, p. 16.

14 — JO L 384, p. 47.

compris la restauration, rendues à des passagers à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train ».

Lieu d'application de la taxe sur la valeur ajoutée

18. La qualification comme prestation de services de la fourniture de repas et de boissons à bord d'un navire a pour conséquence, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, que ces services sont soumis, du point de vue fiscal, à la législation du lieu où se trouve le siège de l'activité économique du prestataire de ces services. Dans le cas qui nous occupe, cette prestation est, en conséquence, imposable au Danemark, où la société qui exploite le ferry desservant la ligne Faaborg-Gelting a son siège.

19. La Commission et le gouvernement allemand soutiennent, dans leurs observations, que, pour le cas où la Cour qualifierait l'activité litigieuse de prestation de services, il faudrait alors considérer comme lieu de cette prestation de services le lieu où se trouve l'établissement stable du prestataire et cela parce que le rattachement de l'activité litigieuse au siège du prestataire du service conduirait à un conflit de compétence fiscale entre les États membres, du fait que certaines législations, telles que la législation allemande, qualifient l'activité litigieuse de livraison de biens, tandis que d'autres, comme la législation danoise, la qualifient de prestation de services. La Commission et le

gouvernement allemand ajoutent qu'il faut admettre l'existence d'un établissement stable sur le ferry en ce qui concerne les activités litigieuses. Cela est dû au fait qu'une entreprise de restauration fonctionnant à bord d'un navire répond à tous les critères formulés par la jurisprudence Berkholz, qui exige que l'établissement concerné présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées¹⁵.

20. On ne peut se rallier à cette conception, parce que, d'après la jurisprudence de la Cour, l'établissement stable ne peut être pris en considération lorsque le siège de l'activité économique du prestataire de services constitue un point de rattachement approprié pour l'application de la taxe. Nous rappelons que, d'après la jurisprudence que nous avons citée, l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique est, du point de vue fiscal, le point de rattachement le plus utile¹⁶. Le rattachement de la prestation de services imposable à un quelconque établissement du prestataire ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit de compétence avec un autre État. Cependant, le risque de conflits de compétence entre États membres ne résulte pas, en l'espèce, du rattachement de la prestation de services litigieuse au siège du prestataire de services, mais du fait que, dans le cas en cause, les législations fiscales de deux États membres qualifient la même activité de manière différente. On évite, toutefois, ce conflit de qualification, ainsi que le conflit de

15 — Point 18 de l'arrêt Berkholz précité.

16 — Voir point 17 de l'arrêt Berkholz précité.

compétence qui en résulte, si l'on s'appuie, pour la qualification de l'activité litigieuse, sur une interprétation communautaire uniforme de la notion de « prestation de services » figurant à l'article 9 de la sixième directive.

21. Outre cela, la solution consistant à admettre l'existence d'un établissement stable sur un ferry ne permet pas de donner une réponse satisfaisante à la question qui nous occupe. Une telle solution crée des problèmes pratiques de délimitation en ce qui concerne, chaque fois, le lieu de la prestation, lorsque le ferry relie deux États membres ou davantage, étant donné que, à mesure qu'il parcourt son itinéraire, il passe successivement dans les eaux territoriales de l'État de départ et ensuite dans les eaux internationales, pour se trouver finalement dans les eaux territoriales de l'État de destination.

22. Dans un tel cas, il faudrait évaluer l'importance des services de restauration fournis dans chaque portion de l'itinéraire du navire, afin d'appliquer la TVA correspondante, conformément à la législation appliquée dans chaque portion de l'itinéraire. Pareille solution présente, toutefois, de graves difficultés pratiques et comporte le risque d'évaluations divergentes faites par l'autorité fiscale nationale compétente dans chaque cas. En conséquence, nous ne considérons pas que cette solution conduite à une délimitation rationnelle du champ d'application des législations des États membres.

23. Si, cependant, dans des cas comme celui de l'espèce, on admettait l'existence d'un établissement stable sur un navire, il faudrait alors que cet établissement soit rattaché au territoire de l'État membre avec lequel il présente des liens suffisamment étroits. Ce critère a, d'ailleurs, été utilisé par la jurisprudence de la Cour dans des cas analogues, tel que celui du ressortissant d'un État membre exerçant de manière permanente une activité salariée sur un navire immatriculé dans un autre État membre. Ainsi, dans son arrêt du 27 septembre 1989¹⁷, la Cour a jugé qu'un ressortissant portugais occupé à bord d'un navire battant pavillon néerlandais devait être considéré comme occupé aux Pays-Bas, dans la mesure où il existait des liens suffisants avec le territoire de ce dernier État membre. L'existence ou non de tels liens est évaluée en prenant en considération des circonstances comme le port d'immatriculation du navire, le siège de la société ou encore l'application au travailleur concerné de la législation en matière de sécurité sociale et d'impôt sur le revenu de l'État membre en question.

Ce critère entraînerait l'imposition de la prestation de services, effectuée au cours de la traversée, dans l'État membre avec lequel l'établissement situé sur le navire a des liens étroits. Dans le cas concerné, c'est la législation fiscale danoise qui s'appliquerait, étant donné que le ferry est immatriculé dans un port danois et que le siège de la société se trouve dans ce même pays.

17 — Lopes da Veiga (9/88, Rec. p. 2989). Voir aussi la jurisprudence selon laquelle les activités professionnelles exercées en dehors du territoire communautaire peuvent être considérées comme des activités exercées par des travailleurs occupés sur le territoire d'un État membre, lorsqu'il existe un lien suffisamment étroit avec le territoire en question. Voir arrêts du 12 décembre 1974, Walrave et Koch (36/74, Rec. p. 1405, points 27 et 28), et du 12 juillet 1984, Prodest (237/83, Rec. p. 3153, points 5 à 7).

V — Conclusion

24. Eu égard à l'ensemble des considérations exposées ci-dessus, nous proposons à la Cour de répondre dans les termes suivants à la question que lui a déférée le Bundesfinanzhof:

« La fourniture de boissons et de repas, destinés à être consommés sur place, à bord d'un ferry assurant la liaison entre deux États membres, accompagnée de services de restauration, constitue une prestation de services, au sens des articles 6, paragraphe 1, et 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. La prestation de ces services est imposée dans l'État membre où se trouve le siège de l'activité économique du prestataire de services. »